

DECIZIA nr. 36/2016
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. XXX S.A.
înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații
din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili
sub nr. SSC X/2016

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili a fost sesizat de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.A.M.C. prin adresa nr. X/2016, înregistrată la Serviciul Soluționare Contestații sub nr. SSC X/2016, asupra contestației formulata de **S.C. XXX S.A.** cu sediul social în ... înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. ..., având CIF RO ., prin reprezentant legal.

Societatea contestă Decizia de impunere nr. F-MC X/2016 emisă de D.G.A.M.C.-A.I.F. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC X/2016 și are ca obiect suma totală de **X lei** reprezentand:

- X lei - contributie FNUASS (clawback);
- X lei - dobanzi/majorari de intarziere;
- X lei - penalitati de intarziere

S.C. XXX S.A. , figurează la poziția nr. X din Anexa nr. 1 - „Lista marilor contribuabili reprezentand grupurile fiscale unice care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 februarie 2016” la Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3702/2015 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii.

Contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, stabilit în raport de data primirii titlului de creanță contestat, respectiv **24.02.2016**, conform semnăturii de primire existente pe adresa de inaintare nr. 358AIF/24.02.2016, depusa in copie la dosarul cauzei și de data depunerii contestației, respectiv **23.03.2016**, fiind inregistrata la DGAMC sub nr. 23447/23.03.2016, conform ștampilei Registraturii acestei Direcții aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Avand in vedere obiectul contestatiei si ca Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF a solicitat Ministerului Finantelor Publice un punct de vedere pentru clarificarea unor aspecte privind taxa clawback, s-a comunicat contestatarei, prin adresa nr. SSC 1046/23.06.2016, ca termenul de solutionare a contestatiei se prelungeste

conform art. 77 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269 și art. 272 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili este învestit să se pronunțe asupra contestației formulate de **S.C. XXX S.A.**

I. Prin contestatia formulata S.C. XXX S.A. solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-MC X/2016 emisă de D.G.A.M.C.-A.I.F. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC X/2016, prin care s-a stabilit contributie suplimentara de plata la FNUASS in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei, **formuland, in esenta, urmatoarele motive:**

I. anularea actelor de control incheiate de organul fiscal in baza inspectiei fiscale initiale, extinse ulterior asupra activitatii X SA;

II. motive legate de activitatea de control/inspectie;

III. modul de stabilire a bazei impozabile si, implicit, calculul contributiei claw back;

IV. motive legate de nerespectarea de către organele de inspectie a unor hotarari judecatoresti definitive si irevocabile;

V. modul de calcul al accesoriilor.”

ASPECTE PROCEDURALE

1. Inspectia a fost efectuata urmare unei decizii de reverificare si a avut in vedere activitatea unei societati absorbita de contestatara. Rezultatele primei inspectii au fost anulate de Curtea de Apel Bucuresti prin Hotararea nr. X pronuntata in dosarul nr. X. Intrucat cele stabilite in urma reverificarii sunt identice cu cele stabilite anterior se solicita sa se solutioneze contestatia prin prisma celor cuprinse in Hotararea nr. X pronuntata de Curtea de Apel Bucuresti.

2. Perioada supusa verificarii a fost trim. IV 2009 - trim. III 2011 iar ANAF nu are decat competenta de administrare a contributiei clawback incepand din data de 01.10.2011, pana la acea data competenta de administrare apartinand Ministerului Sanatatii sau CNAS [conform art. 9 alin. (2) si alin. (5) din OUG nr. 77/2011]. Astfel perioada verificata este anterioara datei de la care ANAF a fost abilitata prin lege sa administreze contributia clawback. ANAF are numai atributii de administrare, atributia de a stabili sume de plata revine tot CNAS.

Atributiile ANAF de administrare se rezuma la supravegherea modului de incasare a creantelor, proceduri de executare. Art. 9 alin. (1) din Ordonanta pastreaza sistemul anterior, prin care operatiunile juridice situate in amonte in raport cu procedura administrarii creantelor - respectiv

individualizarea procentului de contributie, a bazei de calcul, calcularea/stabilirea taxei de clawback, comunicarea acesteia catre debitor - nu intra in sfera de competenta a ANAF si de competenta exclusiva a CNAS. Emiterea titlurilor de creanta sunt in sarcina CNAS, ANAF avand doar rol de urmarire a incasarilor si a executarii silite.

Aceste aspecte au fost retinute si prin Decizia nr. 2962/20.06.2014 a ICCJ si in solutia data in Dosarul nr. 339/2/2012 privind lipsa calitatii procesuale pasive a ANAF.

3. In privinta Deciziei de reverificare nr. 5192AIF/09.12.2015, contesta modul de aplicare al art. 105¹ C.pr. fisc., respectiv caracterul de noutate al datelor suplimentare primite de la CNAS. Motivul retinut de organele fiscale pentru efectuarea reverificarii, respectiv absorbirea SC X SA de catre contestatara incepand cu data de 01.10.2013 si ca societatea absorbita s-a inregistrat la ANAF ca platitoare a contributiei de clawback potrivit art. 3631 din Legea 95/2006, **nu are caracter de noutate**, intrucat societatea absorbanta prin Declaratia 011 inregistrata la ANAF sub nr. 159088/20.12.2013 a solicitat scoaterea din evidenta ANAF a societatii absorbite, ca platitoare a contributiei de clawback.

Astfel, toate informatiile erau disponibile la data primei inspectii fiscale efectuate in perioada 25.11.2014 - 08.07.2015.

PE FOND

1. Baza impozabila a fost stabilita cu incalcarea dispozitiilor art. 363¹ din Legea nr. 95/2006, la valoarea vanzarilor si nu la valoarea incasarilor.

a) Pentru perioada trim. IV 2009 - trim. I 2010, obiectiunile vizeaza lipsa cadrului legal pentru declararea si calculul contributiei si imposibilitatea aplicarii dispozitiilor legale, OUG nr. 104/2009 nevand norme de aplicare pana in trim. II 2010.

Din prevederile art. 363¹ al OUG nr. 104/2009 rezulta ca taxa clawback reprezinta o contributie rezultata din aplicarea coeficientului prevazut in anexa 14 la lege, la **valoarea incasarilor efectiv realizate**. Acest fapt a fost stabilit in numeroase spete de ICCJ.

b) Vanzarile trim. IV 2009 si trim. I 2010 pot sa stabileasca numai nivelul procentului de contributie, incasarea neavand loc pana in 25 ale lunii urmatoare trimestrului, dat fiind ca termenul de decontare a medicamentelor de CNAS de 210 zile (stabilit prin contractul-cadru) si ale unui termen de plata stabilit cu distribuitorii de peste 300 zile.

c) Sub imperiul legii nr. 95/2006, astfel cum a fost stabilit prin normele emise ulterior, contribuabilii depuneau doar declaratii privind vanzarile si incasarile iar CNA comunica suma de plata a contributiei clawback.

Dupa aparitia OUG nr. 77/2011 contribuabilii au intreaga sarcina a stabilirii si declararii contributiei la organele fiscale.

d) Prin urmare, pentru perioada anterioara OUG nr. 77/2011, in conditiile in care normele de aplicare a art. art. 363¹ al OUG nr. 104/2009 au fost date dupa 16 luni, urmarirea contribuabilului pentru o creanta pe care nu putea sa o achite, constituie o incalcare a principiului constitutional al neretroactivitatii legii.

e) Intrucat obligatia raportarii vanzarilor catre CNAS avea in vedere furnizorii de medicamente catre farmacii si catre spitale, societatea nefiind un astfel de furnizor, vanzarile sale fiind catre distribuitori de medicamente (nici acestia din urma nefiind furnizori in sensul OUG 104 sau al Contractului-cadru), petenta nu putea declara cantitatile livrate catre furnizorii contractanti ai CNAS (decat intr-o masura limitata, respectiv livrarile catre X SRL.

2. Decizia de impunere incalca hotarari definitive si irevocabile ale instantelor, cu privire la contributia si perioada supusa controlului

a) Asupra obligatiei de declarare, calcul si plata a contributiei clawback a societatii, pentru perioada trim. IV 2009 - trim. I 2010, s-a pronuntat CAB Bucuresti prin Sentinta nr. 2907/04.05.2012, definitiva prin Decizia ICCJ nr. 533/04.05.2014, in sensul anularii actelor emise de CNAS (care administra contributia la acel moment). Hotararile mentionate stabilesc necompetenta ANAF de a stabili creante fiscale pentru perioada 01.10.2010 - 30.09.2011.

b) Scadenta obligatiei de declarare si de plata a contributiei era data incasarii integrale a veniturilor aferente unui trimestru, fapt neverificat de organul de control, astfel calculul accesoriilor este cel putin discutabil. In plus CNAS a transmis prin notificari noi termene pentru indeplinirea obligatiilor de declarare, si calculul accesoriilor trebuia sa tina cont de aceste termene.

c) X SA si-a indeplinit obligatiile impuse de OUG 104/2009, declararea unei valori "zero" fiind o posibilitate stabilita prin normele de aplicare in situatia in care datele solicitate prin Declaratiile 2a, 2b, 2a1 si 2b1 nu sunt disponibile, nefiind in posesia societatii si nefiind comunicate de institutiile abilitate.

d) Baza impozabila stabilita de organele fiscale este complet eronata avand in vedere ca:

- exista cazuri in care farmaciile vand medicamente cu plata integrala de catre client, CNAS nefiind implicata in decontare;
- exista produse utilizate in spitale, care desi nu se regasesc in lista produselor compensabile, sunt suportate integral din Fondul administrat de CNAS;

- exista cantitati de medicamente restituite de diversi distribuitori dupa expirarea termenului de valabilitate, ca deseuri farmaceutice, care in consecinta nu genereaza cheltuieli bugetare din partea CNAS si nu determina plata contributiei clawback;

- calculul accesoriilor de la o perioada la alta nu respecta scadenta obligatiilor de plata, modul de calcul legal;

- exista o dubla taxare aferenta contributiei clawback. Astfel taxa pentru o vanzare anterioara datei de 01.10.2011 este perceputa mai intai potrivit OUG nr. 104/2009, dupa care, aferent stocurilor existente in farmacii si spitale, provenite din vanzarile anterioare datei de 01.10.2011, apare o noua taxare, ceea ce reprezinta o dubla impozitare.

3. În ceea ce privește „modul de calcul al accesoriilor”, contestatara precizează că:

- nu sunt respectate prevederile art.119 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, datele de la care curg accesoriile fiind stabilite in mod arbitrar de organele de inspectie fiscala,

- au fost încălcate prevederile Ordinul MS nr.928/591/2010 modificat si completat cu Ordinul MS nr.351/464/2011 precum și cele ale OUG nr.104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, care au stabilit contribuția ca procent din încasările trimestriale, termenul de declarare și plată fiind data de 25 a lunii următoare încasării integrale a unui trimestru, aceasta fiind și data de la care trebuiau calculate accesoriile. Organele de inspectie fiscala nu au procedat la determinarea scadentei obligatiei de declarare si plata a contributiei trimestriale, considerand in mod simplist ca data de la care incep sa curga accesoriile este 25 a lunii urmatoarea trimestrului in care s-a efectuat livrarea medicamentelor,

- organele de inspecție fiscală nu au efectuat niciun demers în vederea stabilirii încasărilor societății din operațiunile cu medicamente compensate și a datei la care acestea s-au realizat,

- obligarea societății la suportarea accesoriilor ulterior datei de 01.11.2011 poate echivala fie cu o recunoaștere a pasivității organelor de inspecție fiscală care au avut acces la aceleasi informații cu ocazia transferului administrării contribuției de la CNAS către ANAF, fie cu invalidarea constatarilor anterioare ale organelor de control,

- pentru trimestrele IV 2009 și I 2010 organele de inspecție fiscală au aplicat două sancțiuni, respectiv au fost calculate majorări de întârziere de 0,1 % și penalitate de întârziere de 15 %, în condițiile în care penalitatea de întârziere s-a stabilit în baza OUG nr.39/2010, act normativ care a intrat în vigoare ulterior scadenței obligațiilor fiscale,

- organele de inspecție fiscală au stabilit dobânzi de întârziere pentru sume care au fost deja plătite de către societate prin decontarea integrală a taxei claw-back aferente trimestrului IV 2011, conform OUG nr.77/2011

privind stabilirea unei contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății.

În contestație se prezintă jurisprudența incidentă, constând în Sentințele civile nr. 3119/11.05.2012 și nr. 2907/04.05.2012 pronunțate de Curtea de Apel București, precum și Deciziile ICCJ nr. 7097/06.11.2013, nr. 1889/10.02.2014, nr. 2963/20.06.2014 și nr. 2962/20.06.2014.

Societatea anexează contestației înscrisuri, astfel cum sunt precizate pe ultima pagină a contestației.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili la S.C. XXX S.A., a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC X/2016 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-MC X/2016, prin care s-au stabilit suplimentar obligații de plată în suma totală de **X lei**, reprezentând:

- X lei - contribuție (taxa clawback);
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere;
- X lei - penalități de întârziere.

Obiectul verificării l-a constituit contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din FNUASS (Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate) și din bugetul Ministerului Sănătății, pentru perioada 01.10.2009 - 30.09.2011, aferentă operațiunilor SC X SA - societate absorbită de S.C. XXX S.A. la data de 01.10.2013.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a înregistrat din punct de vedere contabil și nu a virat sume cu titlu de contribuție trimestrială, totodată depunând Declarația inventar privind contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din FNUASS și din bugetul Ministerului Sănătății, aflate în sold la data de 01.10.2011 și neachitate, cod 170, cu nr. 501.515/24.11.2011, cu suma declarată "zero".

Calculul contribuției de plată (taxa clawback) s-a făcut, de organele de inspecție fiscală, pentru o bază impozabilă în suma de 15.828.078 lei (anexa nr.10 la RIF), reprezentând "volumul vânzărilor de medicamente incluse în programele naționale de sănătate" evidențiat de societate în contabilitate în perioada 01.10.2009 - 30.09.2011, în contul contabil 701 - "Venituri din vânzarea marfurilor". În RIF la pagina 5/13 se menționează că acest nivel al vânzărilor de medicamente incluse în programele naționale de sănătate este menționat și în situația prezentată de societate (anexa nr. 9 la RIF).

La acest volum al vânzărilor de produse s-a calculat taxa clawback

prin aplicarea cotelor de 5% și 6% prevăzute în Anexa nr. 14 la Legea nr. 95/2006, rezultând contribuția stabilită de plată în suma de X lei și accesorii aferente (anexa nr. 10 la RIF).

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. PROCEDURA

În ceea ce privește nulitatea actului administrativ fiscal atacat, cauza supusa soluționării este dacă motivele invocate de contestatoare vizând necompetența organelor de inspecție fiscală sunt fondate și pot determina nulitatea deciziei de impunere.

Referitor la afirmațiile societății, potrivit cărora atribuirea de a stabili sume de plată revine tot CNAS și nu ANAF, în conformitate cu prevederile art. 9 alin. 2 din OUG nr. 77/2011 privind stabilirea unor contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare “(2) Începând cu data intrării în vigoare a prevederilor prezentei ordonanțe de urgență, procedurile de administrare a creanțelor reprezentând contribuțiile prevăzute la alin. (1) vor fi continuate de Agenția Națională de Administrare Fiscală, care se subroagă în drepturile și obligațiile Ministerului Sănătății - Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, în calitate de creditor bugetar, pe care le succede de drept în această calitate. Administrarea creanțelor reprezentând contribuțiile prevăzute la alin. (1) se îndeplinește potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

- în conformitate cu art.1 alin. 3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Prin administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat se înțelege ansamblul activităților desfășurate de organele fiscale în legătură cu:

- a) înregistrarea fiscală;
- b) declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;
- c) soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale.”

Astfel, organele de inspecție fiscală își exercită atribuțiile prevăzute la art. 94 alin. 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;
- c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;
- d) solicitarea de informații de la terți;
- e) **stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;**
- f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;
- g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;
- h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;
- i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);
- j) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;
- k) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.”

stabilind contribuția sau diferențele de contribuții prin emiterea deciziei de impunere.

Referitor la argumentul contestatarii prezentat la pct.11 din contestație, respectiv invocarea Deciziei nr.2962/20.06.2014 emisă de ICCJ, respectiv reținerea potrivit căreia s-a decis „admiterea excepției lipsei calității procesuale pasive a Agenției Naționale de Administrare Fiscală este corectă, autoritatea indicată nu este emitenta actelor administrative a căror anulare s-a cerut și nici nu are obligația să stabilească cuantumul contribuției clawback”, organul de soluționare nu poate reține acest argument în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât nu există tripla identitate de cauză, obiect și părți, cauza supusă judecării fiind **anularea notificărilor emise de CNAS.**

Potrivit prevederilor legale invocate rezultă că ANAF prin DGAMC deține competența de administrare a XXX S.A., inclusiv de efectuare a inspecției fiscale, pe perioada trim IV 2009- trim III 2011. Aceasta deoarece, începând cu data intrării în vigoare a OUG 77/2011, ANAF se subrogă în drepturile și obligațiile Ministerului Sănătății - Casei Naționale de Asigurări de Sănătate privind administrarea creanțelor reprezentând taxa clawback. Se prevede ca administrarea creanțelor se va face în conformitate cu prevederilor Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală. Or, Codul de procedura fiscală definește expres ca prin administrarea taxelor, contribuțiilor se înțelege inclusiv declararea, stabilirea și verificarea creanțelor administrate.

Deși contestatara susține ca din interpretarea prevederilor OUG nr. 77/2011 rezulta ca ANAF nu are competența de a stabili taxa clawback pentru perioada 2009 - 2011, potrivit și jurisprudenței, se reține ca la dosarul cauzei nu s-au depus hotărâri judecătorești irevocabile sau definitive prin care să se stabilească lipsa competenței ANAF de a stabili contribuția clawback pentru perioada anilor 2009 - 2011.

Mai mult, prin Decizia nr. 601/2014 emisă de ICCJ într-o cauză similară, irevocabilă, se apreciază că „(...) OUG nr.77/2011 nu face distincție după cum creanțele s-au născut anterior sau ulterior intrării sale în vigoare, efectul legii constând exclusiv în transferul calității de creditor bugetar de la CNAS către ANAF.”

În privința criticilor aduse de contestatara deciziei de reverificare se reține ca aceste motive sunt formulate doar în circumstanțierea cauzei, ca societatea nu a cuprins în obiectul prezentei contestații decizia de reverificare nr. 5192 AIF/09.12.2015, pentru care termenul legal de contestare, la data depunerii contestației, era depășit.

Având în vedere cele mai sus prezentate, organul de soluționare a contestației nu poate reține în soluționarea favorabilă a contestației argumentele de natură procedurală invocate de contestatară, privind necompetența ANAF în verificarea și stabilirea contribuției în cauză, pe perioada verificată, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B. PE FOND

Referitor la contribuția trimestrială pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, aferenta perioadei trim.IV 2009 - trim.III 2011, în suma de X lei și accesorii aferente în suma de X lei,

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin Serviciul Soluționare Contestații se poate pronunța asupra legalității stabilirii suplimentare a contribuției trimestriale datorate potrivit art. 363¹ din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, în cuantumul stabilit, în condițiile în care practica instanțelor judecătorești, singurele în măsură să interpreteze o normă de drept, este în sensul că taxa clawback se calculează prin aplicarea procentului taxei asupra valorii încasărilor din vanzarile de medicamente .

In fapt, din verificarea efectuată asupra modului de constituire, declarare și virare a taxei clawback, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- S.C. X S.A. (societatea absorbită) s-a înregistrat la organul fiscal competent ca platitoare a contribuției trimestriale datorate pentru

medicamentele suportate din Fondul national unic de asigurari sociale de sanatate si din bugetul Ministerului Sanatatii, prin depunerea declaratiei cu cod 011, la data de 19.10.2011,

- pentru perioada 01.10.2009 - 30.09.2011, S.C. X S.A. a detinut autorizatii de punere pe piata romana de medicamente, pentru un numar de 18 produse, vandute in sem. II 2010 catre furnizorii de medicamente si utilizate in sistemul ambulatoriu,

- S.C. XXX S.A. a depus la Agentia Nationala de Administrare Fiscala *Declarația inventar privind contributiile trimestriale datorate pentru medicamentele suportate din Fondul national unic de asigurări sociale de sanatate si din bugetul Ministerului Sanatatii, aflate în sold la data de 1 octombrie 2011 si neachitate, cod 170*, sub nr. 501.515/24.11.2011, declarand "zero" contributii de plata.

Astfel, s-a constatat că societatea nu a inregistrat in evidenta contabila aceasta contributie pe perioada verificata și nu a achitat contributia datorata la nivelul nici unui trimestru in perioada verificata.

- în urma verificarii, in perioada trim. IV 2009 - trim. III 2011, volumul vanzarilor de medicamente incluse în programele naționale de sănătate declarate sunt evidențiate în contabilitate în contul 701 - "*Venituri din vanzarea produselor finite*", din care volumul veniturilor sale supuse taxarii clawback este în sumă totală de 15.828.078 lei, la care s-au aplicat procentele prevăzut în Anexa nr.14 la Legea nr.95/2006, respectiv 5% si 6%, rezultând suma de X lei, reprezentand contributia trimestrială datorata.

Aferent debitului suplimentar stabilit de organele de inspectie fiscala in suma de X lei s-au calculat de la data scadentei pana la data de 30.11.2015 dobanzi si penalitati in suma de X lei, respectiv X lei, conform OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, societatea susține că interpretarea legislației privind taxa clawback se face prin considerarea volumului încasărilor ca bază de calcul și nu a volumului vânzărilor, prezentând în acest sens jurisprudenta, precum Decizia nr. 7097/06.11.2013, irevocabilă, emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție.

In drept, potrivit prevederilor OUG nr.104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, in vigoare incepand cu data de 07.10.2009, respectiv:

"ART. 363¹

(1) Pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate, deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor, pentru medicamentele incluse în programele naționale de sănătate, pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuție personală, pe bază de prescripție medicală, în sistemul de asigurări sociale de sănătate, și pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în

tratamentul spitalicesc, care realizează încasări din comercializarea în România a medicamentelor respective, participă, după deducerea taxei pe valoarea adăugată, cu o contribuție trimestrială din valoarea acestor încasări, stabilită în funcție de volumul vânzărilor, conform grilei privind contribuția trimestrială datorată pentru veniturile obținute, prevăzută în anexa nr. 14.

(2) În cazul în care deținătorii de autorizații de punere pe piață a medicamentelor respective nu desfășoară în România activități de comercializare a acestora, contribuția este datorată de persoanele juridice care realizează încasări din comercializarea în România a medicamentelor, ca urmare a obținerii dreptului de comercializare direct de la deținătorul autorizației de punere pe piață a medicamentelor, respectiv de la persoana care a primit de la deținătorul autorizației de punere pe piață, direct sau indirect, dreptul de a transmite către terți dreptul de comercializare a medicamentelor în România.

(3) Veniturile realizate din sumele încasate potrivit alin. (1) constituie venituri proprii ale Ministerului Sănătății și se datorează începând cu data intrării în vigoare a prezentului act normativ.

[...]

6. La articolul 365, după alineatul (1) se introduc trei noi alineate, alineatele (1¹) - (1³), cu următorul cuprins:

(1¹) Contribuția prevăzută la art. 363¹ se virează trimestrial, până la data de 25 a lunii următoare trimestrului în care a avut loc livrarea medicamentelor, într-un cont special, deschis la Trezoreria Statului pe numele Ministerului Sănătății.

(1²) Persoanele juridice prevăzute la art. 363¹ alin. (1) care nu își îndeplinesc obligația de plată pierd dreptul la decontarea din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate a contravalorii medicamentelor comercializate în cadrul programelor naționale de sănătate, pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuție personală, pe bază de prescripție medicală, în tratamentul ambulatoriu, în sistemul de asigurări sociale de sănătate, precum și pentru medicamentele de care beneficiază asigurații în tratamentul spitalicesc.

(1³) Pentru neplata la scadență a contribuțiilor prevăzute la art. 363¹ se calculează și se datorează accesorii în condițiile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

[...]

8. După anexa nr. 13 se introduce o noua anexă, anexa nr. 14, având cuprinsul prevăzut în anexa care face parte integrantă din prezenta ordonanță de urgență.

ART. II

În termen de 15 zile de la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență, Ministerul Sănătății și Casa Națională de Asigurări de Sănătate vor elabora norme de aplicare, care se aprobă prin ordin comun al

ministrului sănătății și al președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate."

Prin punctul de vedere cu nr. X/2016 exprimat de MFP, urmare solicitării ANAF-DGSC, privind modul de calcul al contribuției pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate, s-a răspuns ca "*Intrucat in motivarile hotararilor Inaltei Curti de Casatie si Justitie ... se retine un alt mod de calcul al contribuției mentionate si tinand seama de faptul ca Parlamentul si instantele de judecata sunt singurele in masura sa interpreteze oficial o norma de drept, urmeaza ca directiile dumneavoastra sa procedeze in consecinta*".

Astfel, la art. 363¹ alin.(1) din OUG nr.104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, se reglementează modalitatea de calcul a *Contribuției*, respectiv „*detinatorii autorizatiilor de punere pe piata a medicamentelor [...] care realizeaza încasari din comercializarea în România a medicamentelor respective, participa, dupa deducerea taxei pe valoarea adaugata, cu o contribuție trimestrială din valoarea acestor încasari, stabilita în functie de volumul vânzariilor, conform grilei privind contribuția trimestrială datorată pentru veniturile obtinute, prevazuta în anexa nr.14.*”

În consecința, din coroborarea acestor prevederi legale rezulta ca baza de calcul a *Contribuției* trebuie sa fie calculata in functie de valoarea acestor încasari, stabilita în functie de volumul vânzariilor si nu in functie de totalul volumului vanzariilor realizat de catre un producator din vanzarea medicamentelor care fac obiectul OUG nr.104/2009.

Astfel, *Contribuția* stabilita prin art. 363¹ alin.(1) din OUG nr.104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății se va plati in raport de sumele efectiv incasate pentru livrari efectuate dupa intrarea in vigoare a legii.

În ceea ce priveste termenul de plata prevazut de OUG nr.104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, acesta este stabilit ca fiind trimestrul, respectiv data de 25 a lunii urmatoare trimestrului in care a avut loc livrarea medicamentelor, inasa cu obligatia Ministerului Sanatatii si Casei Nationale de Asigurari de Sănătate de a emite norme in aplicarea OUG nr.104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății.

În aplicarea art.II din OUG 104/2009 s-a emis Ordinul ministrului sănătății și al președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr.928/591/15.06.2010 pentru aprobarea Normelor privind organizarea evidenței pe plătitori, declararea, constatarea și controlul contribuțiilor prevăzute la art.363¹ alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind

reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează următoarele pentru perioada 25.06.2010-28.04.2011:

ART. 1 - În înțelesul prezentelor norme, termenii și noțiunile folosite au următoarele semnificații:

a) volumul vânzărilor reprezintă întreaga cantitate de medicamente din cadrul programelor naționale de sănătate, de medicamente de care beneficiază asigurații în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuție personală, pe bază de prescripție medicală, și de medicamente de care beneficiază asigurații în tratamentul spitalicesc, vândută în sistemul de asigurări sociale de sănătate către furnizorii de medicamente în tratamentul ambulatoriu și către unitățile sanitare cu paturi, în cadrul unui trimestru;

b) total venituri trimestriale obținute reprezintă valoarea rezultată în urma comercializării corespunzătoare întregii cantități de medicamente incluse în programele naționale de sănătate, de medicamente de care beneficiază asigurații în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuție personală, pe bază de prescripție medicală, în sistemul de asigurări sociale de sănătate, și de medicamente de care beneficiază asigurații în tratamentul spitalicesc, încasată de către persoanele menționate la art. 3 în cadrul unui trimestru, după deducerea TVA.

ART. 4 - (1) Procentul contribuției se determină potrivit anexei nr.14 la Legea nr.95/2006, cu modificările și completările ulterioare, din total venituri obținute trimestrial, în funcție de volumul vânzărilor de medicamente incluse în programele naționale de sănătate, de medicamente de care beneficiază asigurații în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuție personală, pe bază de prescripție medicală, în sistemul de asigurări sociale de sănătate, și de medicamente de care beneficiază asigurații în tratamentul spitalicesc, definit la art. 1 lit. a).

(2) Valoarea contribuției trimestriale se determină prin aplicarea procentului de contribuție, stabilit potrivit alin.(1), asupra totalului de venituri obținute trimestrial, definite la art. 1 lit. b), după deducerea TVA.

(3) În termen de 5 zile de la data intrării în vigoare a prezentelor norme, Agenția Națională a Medicamentului București, prin Ministerul Sănătății, transmite Casei Naționale de Asigurări de Sănătate lista cuprinzând persoanele menționate la art.3. Datele se transmit pe suport hârtie și în format electronic, conform modelului prevăzut în anexa nr.1. În situația în care apar modificări în această listă, datele se transmit la Casa Națională de Asigurări de Sănătate în termen de maximum 3 zile lucrătoare de la apariția acestora, lista actualizându-se ori de câte ori este nevoie.

(4) Contribuția se virează trimestrial, până la data de 25 a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează, în contul deschis pe numele Ministerului Sănătății la Activitatea de Trezorerie și Contabilitate Publică a Municipiului București, cont care va fi afișat pe site-ul Ministerului Sănătății.

ART. 10 - Pentru trimestrul I al anului 2010, declarațiile prevăzute la art. 5 alin. (1) se depun în termen de 5 zile de la data intrării în vigoare a prezentelor norme.”

Din analiza textelor de lege mai sus enunțate se reține ca baza de calcul a Contribuției trimestriale conform art. 363¹ alin.1 din Legea nr.95/2006, se calculează din valoarea încasărilor de medicamente dintr-un trimestru incluse în sistem, în funcție de consumul acestora, și nu în funcție de valoarea totală a vânzărilor, care include și vânzările de produse care ulterior pot fi revandute în afara sistemului asigurărilor sociale de sănătate.

Contribuția stabilită urmează a fi virată trimestrial până la data de 25 a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează.

Art. 5 din același act normativ stipulează:

"ART. 5 – (1) În primele 5 zile ale lunii următoare încheierii unui trimestru, persoanele prevăzute la art. 3 au obligația să depună la Casa Națională de Asigurări de Sănătate, pe suport hârtie și în format electronic, declarațiile prevăzute în anexele nr.2a și 2b.

(2) Declarațiile prevăzute la alin.(1) se dau pe propria răspundere, se semnează și se asumă de către reprezentantul legal al persoanelor prevăzute la art. 3. Depunerea declarației și completarea tuturor câmpurilor sunt obligatorii. În cazul în care nu există date, se completează cu zero.

(3) Contribuția datorată se notifică de către Casa Națională de Asigurări de Sănătate în termen de 15 zile de la data depunerii declarațiilor și se comunică persoanelor menționate la art.3, potrivit formularului prevăzut în anexa nr. 3."

Astfel, platitorii contribuției au obligația ca în primele 5 zile ale lunii următoare încheierii unui trimestru să depună la CNAS declarațiile prevăzute în anexele nr.2a - *Lista medicamentelor vândute în trimestrul ... 2010 pentru furnizorii de medicamente utilizate în tratamentul ambulatoriu*, și nr.2b - *Lista medicamentelor vândute în trimestrul ... 2010 pentru unitățile sanitare cu paturi*.

În termen de 15 zile de la data depunerii acestor declarații, CNAS comunică notificările privind valoarea contribuției datorate, termenul de plată și contul unde urmează a fi virată contribuția.

Din coroborarea textelor de lege invocate reiese că după depunerea declarației de către platitorii contribuției, valoarea contribuției datorate este stabilită de CNAS printr-o notificare, care reprezintă titlu de creanță potrivit prevederilor art.110 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, la art.10 din Ordinul ministrului sănătății și al președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr. 928/591/15.06.2010 pentru

aprobarea Normelor privind organizarea evidenței pe plătitori, declararea, constatarea și controlul contribuțiilor prevăzute la art. 363¹ alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, se prevede ca *“Pentru trimestrul I al anului 2010, declarațiile prevăzute la art.5 alin.(1) se depun în termen de 5 zile de la data intrării în vigoare a prezentelor norme”*.

Astfel, chiar dacă în actul normativ anterior, respectiv OUG nr.104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, se stipulează ca respectiva contribuție se virează trimestrial, respectiv până la 25 a lunii următoare trimestrului în care a avut loc livrarea medicamentelor, întrucât prin noul act normativ respectiv Ordinul ministrului sănătății și al președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr.928/591/15.06.2010 pentru aprobarea Normelor privind organizarea evidenței pe plătitori, declararea, constatarea și controlul contribuțiilor prevăzute la art.363¹ alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare se stipulează expres că pentru trimestrul I 2010 se depun declarații în termen de 5 zile de la data intrării în vigoare a acesteia, se reține că toți platitorii contribuției trebuie ca în cadrul acestui termen să depună declarația.

Însă, având în vedere că noul act normativ prevede că valoarea contribuției va fi stabilită de CNAS printr-o notificare, care reprezintă titlu de creanță, până la comunicarea acesteia platitorul contribuției nu poate plăti contribuția, necunoscând valoarea acesteia.

În Monitorul Oficial nr. 295 din 28.04.2011 a fost publicat Ordinul Ministrului Sănătății și al Președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr. 351 pentru modificarea și completarea Normelor privind organizarea evidenței pe plătitori, declararea, constatarea și controlul contribuțiilor prevăzute la art. 363¹ alin. (1) și (2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, soluționarea contestațiilor și încasarea contribuțiilor pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate, aprobate prin Ordinul Ministrului Sănătății și al Președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr.928/591/2010.

Acest ordin aduce o serie de clarificări în ceea ce privește interpretările anterioare ale prevederilor referitoare la declararea, calculul și plata contribuției trimestriale, respectiv:

“ Articolul 5 se modifică și va avea următorul cuprins:

(1) În primele 5 zile ale lunii următoare încheierii unui trimestru, persoanele prevăzute la art. 3 au obligația să depună la Casa Națională de Asigurări de Sănătate, pe suport hârtie și în format electronic, declarațiile prevăzute în anexele nr. 2a și 2b.

(2) *Persoanele prevăzute la art. 3 au obligația să depună la Casa Națională de Asigurări de Sănătate, pe suport hârtie și în format electronic, declarațiile prevăzute în anexele nr. 2a¹ și 2b¹ în primele 5 zile ale lunii următoare celei în care au fost încasate în totalitate veniturile aferente unui trimestru*", astfel data la care contribuția trimestrială devine exigibilă se stabilește numai după încasarea în totalitate a veniturilor din vânzări aferente unui trimestru.

De asemenea, s-au introdus declarații suplimentare noi care conțin detalii cu privire la contravaloarea **medicamentelor încasate** într-un anumit trimestru.

"(4) Contribuția datorată în funcție de datele raportate prin declarațiile 2a¹ și 2b¹ se notifică de către Casa Națională de Asigurări de Sănătate în termen de 15 zile de la data depunerii declarațiilor și se comunică persoanelor menționate la art. 3, potrivit formularului prevăzut în anexa nr.3", astfel data la care contribuția trimestrială trebuie plătită este stabilită de către Casa Națională de Asigurări de Sănătate printr-o notificare adresată fiecărui plătitor.

Mai mult, *"la articolul 6, alineatul (4) se modifică și va avea următorul cuprins: "(4) Datele cu privire la sumele notificate conform art.5 alin.(4), în format centralizat, se transmit Ministerului Sănătății în perioada 25 - 30 a fiecărei luni următoare celei în care au fost încasate în totalitate veniturile aferente unui trimestru."*

Așadar, conform prevederilor Ordinului ministerului sănătății și al președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr.351/2011, contribuția trimestrială devine exigibilă doar după încasarea în totalitate de către plătitori a veniturilor aferente unui trimestru.

Astfel, în conformitate cu prevederile Ordinului nr. 928/591/2010, totalul veniturilor trimestriale reprezintă valoarea rezultată din comercializarea în România de către plătitorii taxei de medicamente incluse în programele naționale de sănătate de care beneficiază asigurații în tratamentul ambulatoriu, cu sau fără contribuție personală, pe bază de prescripție medicală, în sistemul de asigurări sociale de sănătate, și medicamente de care beneficiază asigurații în tratamentul spitalicesc (încasată de către persoanele menționate la art. 3 în cadrul unui trimestru, după deducerea TVA.)

În consecință, persoanele obligate la plata taxei urmează să declare Casei Naționale de Asigurări de Sănătate vânzările de medicamente către furnizorii de medicamente utilizate în tratamentul ambulatoriu sau către unități sanitare cu paturi, prin intermediul formularelor 2a și, respectiv, 2b, iar prin intermediul noilor declarații 2a¹ și 2b¹, încasarea integrală a acestor venituri trimestriale aferente vânzărilor anterior declarate.

Declarațiile 2a¹ și 2b¹ se depun în primele 5 zile ale lunii următoare celei în care au fost încasate în totalitate veniturile aferente unui trimestru.

Cât privește modul de calcul al taxei, Ordinul ministerului sănătății și al președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr. 351/2011 aduce clarificări cu privire la faptul că procentul stabilit în funcție de totalul veniturilor din vânzări de medicamente pentru tratament ambulatoriu și uz spitalicesc aferente fiecărui trimestru se aplică asupra încasărilor rezultate din vânzările de medicamente pentru tratament ambulatoriu și uz spitalicesc aferente aceluiași trimestru, așa cum prevede și OUG nr.104/2009 care a introdus această contribuție.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. 7097/06.11.2013, pronunțată de ICCJ în dosarul nr. 340/2/2012, într-o speță similară, instanța a respins recursul formulat de Casa Națională de Asigurări de Sănătate împotriva Sentinței nr.3119/11.05.2012 a Curții de Apel București, ca nefondat. Astfel, acțiunea formulată de reclamanta în contradictoriu cu Casa Națională de Asigurări de Sănătate a condus la anularea notificării nr.8327/15.11.2011 emisă de aceasta referitoare la contribuția clawback aferentă perioadei trim.II 2010 *întrucât este nelegală stabilirea contribuției clawback prin raportare la volumul vânzărilor trimestriale, acesta reprezentând baza de calcul pentru determinarea procentului de contribuție iar nu baza de calcul pentru valoarea contribuției datorate.*

Totodată, se reține din Sentința civilă nr.3119/11.05.2012 „Ca atare, potrivit legii, procentul contribuției se aplică asupra valorii încasărilor de medicamente, raportate prin declarațiile 2a¹ și 2b¹. Această concluzie rezultă clar și din art.4 alin.2, corelat cu art.1 lit.b din Ordin. (...)”

Mai mult, din motivarea Deciziei nr. 601/2014 emisă de ICCJ într-o cauză similară, se reține „(...) baza de calcul a procentului de contribuție și baza de calcul pentru valoarea contribuției datorate, prin Ordinul comun nr.351/464/2011 de modificare și de completare a Ordinului comun nr.928/591/2010 s-a prevăzut obligația plătitorilor de a declara atât valoarea vânzărilor, cât și valoarea încasărilor efective, depunând pentru fiecare trimestru declarațiile 2a și 2b privind valoarea vânzărilor pentru stabilirea procentului de contribuție, dar și declarațiile 2a¹ și 2b¹ privind valoarea încasărilor efectiv realizate din comercializarea medicamentelor în tratamentul obligatoriu sau către unitățile sanitare cu paturi pentru a se stabili cuantumul contribuției datorate cu titlu de taxă clawback în trimestrul respectiv.”

Se reține totodată și amendamentul admis de Senatul României, în data de 18.09.2013 privind Comisia pentru sănătate publică care a analizat proiectul de lege și a hotărât, cu unanimitate de voturi, să adopte aviz favorabil pentru aprobarea OG nr.17/2012 privind reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare, respectiv:

- “Persoanele care au depus declarațiile prevăzute de Ordinul nr.928/591/2010 pentru aprobarea Normelor privind organizarea evidenței pe plătitori, declararea, constatarea și controlul contribuțiilor prevăzute la

art.363¹ alin.1) si alin.2) din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare, solutionarea contestatiilor si incasarea contributiilor pentru finantarea unor cheltuieli de sanatate, cu modificarile si completarile ulterioare, nu vor datora accesoriile prevazute de OG nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, decat de la data stabilita pentru plata prin notificările emise de catre Casa Nationala de Asigurari de Sanatate pe baza declaratiilor depuse, daca este cazul”, în condițiile în care „modificarea a fost propusă în vederea recunoașterii valorii juridice a ordinului nr.928/591/2010 și a faptului că societățile care s-au supus prevederilor în vigoare la momentul depunerii declarațiilor nu pot fi sancționate în baza unui act normativ emis ulterior.”,

- „determinarea contribuției care ar urma să fie plătită de către DAPP ar trebui să se facă în baza datelor de consum transmise de CNAS (similar contribuției stabilite prin OUG 77/2011). Aceasta deoarece deținătorii autorizațiilor de punere pe piață nu pot cunoaște aceste informații. În plus, conform art.363¹ alin.(1) contribuția trimestrială se calculează din valoarea încasărilor de medicamente incluse în sistem, adică în funcție de consumul în cadrul sistemului de asigurări sociale de sănătate, iar nu în funcție de valoarea totală a vânzărilor care include și vânzările de produse care au fost ulterior re-vândute în afara României, fiind consumate astfel în afara sistemului de asigurări sociale de sănătate (...)

- „CNAS trebuie să se asigure că nu există o dublă taxare pentru aceeași bază impozabilă atât în baza OUG 104/2009, cât și în baza OUG 77/2011”.

De asemenea, prin punctul de vedere exprimat de M.F.P., în adresa nr. X/2016, punct de vedere exprimat la cererea ANAF, se arata ca intrucat "Parlamentul si instantele de judecata sunt singurele in masura sa interpreteze oficial o norma de drept, urmeaza ca directiile dumneavoastra sa procedeze in consecinta". Prin urmare se impune ca, in administrarea taxei clawback, organele fiscale sa aplice actele normative incidente avand in vedere interpretarile date acestor norme de drept de instantele de judecata si Parlament, interpretari expuse anterior.

Din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- pentru perioada trim. IV 2009 - trim. III 2011, volumul vanzarilor de medicamente incluse în programele naționale de sănătate declarate sunt evidențiate în contabilitate în contul 701 - "Venituri din vanzarea produselor finite", iar volumul veniturilor supuse taxarii clawback este în sumă totală de 15.828.078 lei, întrucât echipa de inspectie fiscala a reținut că la acest volum **al vanzarilor** de produse farmaceutice supuse taxei clawback se aplica procentele prevazute in anexa nr. 14 la Legea nr. 95/2006;

- la aceasta baza de calcul, organele de inspectie fiscala au aplicat procentele corespunzatoare prevazute in Anexa 14 la Legea nr. 95/2006,

respectiv 5% si 6%, rezultand contributia claw-back datorata de societate pe perioada supusa inspectiei fiscale, in quantum total de **X lei**;

- SC X Laboratories SRL a primit de la Casa Nationala de Asigurari de Sanatate urmatoarele notificari:

si - NLD/8326/15.11.2010 privind nivelul procentului de contributie suma estimata de plata pentru trimestrul I 2010;

si - NLD/8327/15.11.2011 privind nivelul procentului de contributie suma estimata de plata pentru trimestrul II 2010;

- NLD/5813/10.08.2011 privind nivelul procentului de contributie pentru trimestrul II 2010;

- NLD/5812/10.08.2011 privind nivelul procentului de contributie pentru trimestrul I 2010;

- NLD/8809/04.11.2011 privind suma de plata pentru trimestrul II 2010;

Notificarile NLD/8326/15.11.2010 si NLD/8327/15.11.2011, au fost anulate de Curtea de Apel Bucuresti prin Sentinta civila nr. 2907/04.05.2012 pronuntata in Dosarul nr. 339/2/2012, solutie definitiva mentinuta prin Decizia ICCJ nr. 533/06.02.2014.

- pentru perioada supusă inspecției fiscale, **societatea verificata nu a evidenciat in contabilitate taxa clawback datorata si nici nu a cuprins-o in declaratia inventar la 01.10.2011, cod 171, depusa de societate la Agentia Nationala de Administrare Fiscala;**

Aferent debitului suplimentar stabilit de organele de inspectie fiscala in suma de X lei s-au calculat de la data de 25.01.2010 pana la data de 31.12.2015 dobanzi si penalitati in suma de X lei, respectiv X lei, conform OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Societatea nu a evidenciat si nici nu a declarat sau achitat contributia datorata pentru perioada verificata. In acelasi timp organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere, in stabilirea contributiei si accesoriilor aferente, incasarile din vanzarile de medicamente, termenele scadente de plata determinate de data la care au fost incasate in totalitate veniturile aferente unui trimestru, data de la care s-au publicat normele prevazute de OUG nr. 104/2009.

În consecință, având în vedere cele prezentate mai sus organul de soluționare a contestației reține că în cauză se impune respectarea prevederilor legale incidente privind stabilirea taxei clawback pentru perioada trim. IV 2009 - trim. III 2011 și întrucât organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea calculului acestei taxe, neavând la dispozitie datele necesare si neputându-se substitui organului de inspecție fiscală, se va face aplicarea art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare,

coroborate cu pct. 11.4 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, ce prevede:

"11.4. Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ fiscal atacat. [...] In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare."

Față de cele precizate și ținând seama de prevederile legale de mai sus, de practica constantă a instanțelor judecătorești în materia taxei, de motivările Senatului României care reține un alt mod de calcul al contribuției menționate, precum și de faptul că Parlamentul și instanțele judecătorești sunt singurele în măsură să interpreteze oficial o normă de drept, se va desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MC X/2016, respectiv pentru contribuția prevăzută la art. 363¹ alin.(1) și alin. (2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, în suma de X lei, urmând ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au incheiat decizia de impunere contestata, sa stabileasca situatia de fapt fiscala tinand cont de considerentele prezentei decizii si de prevederile legale in vigoare, la recalculare urmând a fi avute in vedere toate celelalte argumente ale contestatarei.

Cât privește accesoriile în sumă totală de X lei, având în vedere principiul de drept "*accessorium sequitur principale*" acestea vor urma calea principalului, fapt pentru care decizia de impunere va fi desființată și în ceea ce privește cuantumul acestora, iar la reanalizare organele de inspectie fiscală urmează să aibă în vedere toate argumentele contestatarei, ținând cont de considerentele prezentei decizii și de prevederile legale în vigoare.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala coroborate cu prevederile pct. 11.4. din Instrucțiunile de aplicare ale art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala aprobate prin OPANAF 3741/2015, se:

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-MC X/2016, emisă de D.G.A.M.C.-A.I.F. în baza Raportului de inspectie fiscală nr. F-MC X/2016, **pentru suma totală de X lei** reprezentand:

- X lei - contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății (taxa clawback);
- X lei - dobanzi/majorari de intarziere;
- X lei - penalitati de intarziere

urmând ca organele de inspecție fiscală printr-o altă echipă, să procedeze la refacerea inspecției fiscale pe aceeași perioadă și având ca obiect aceeași taxă ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă, precum și de cele precizate prin prezenta decizie și să emită un nou act administrativ fiscal, dacă se impune, în conformitate cu prevederile actelor normative incidente în materie în perioada supusă inspecției fiscale și cu cele reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel București, în termen de 6 luni de la data comunicării.

Director General