



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , .X., CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48

DECIZIA nr.306/13.12.2016

privind soluționarea contestației formulate de

.X. SRL din .X.

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

sub nr.**A_SLP 2210/06.12.2016**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, prin adresa nr..X.AIF/06.12.2016, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.A_SLP 2210/06.12.2016 cu privire la contestația formulată de **.X. SRL** cu sediul în municipiul .X., .X., înregistrată la ORC sub nr..X./1991, reprezentantă convențional prin .X. conform împuternicirii avocațiale seria B .X./2016, aflată în original la dosarul cauzei.

.X. SRL contestă *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./28.10.2016*, act administrativ fiscal emis de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, privind suma 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;
- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere,
- .X. lei - penalitati de intarziere.

Chiar și în raport de data emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC X, respectiv la data de **28.10.2016**, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..**X./25.11.2016**, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația, aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.268, art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(5) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția

Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de **.X. SRL**.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC .X./28.10.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.08.2016 (listat 28.10.2016), societatea susține următoarele:

În perioada 09.12.2014 – 01.08.2016 a fost supusă unei inspecții fiscale în baza Avizului de inspecție fiscală nr..X./08.12.2014, urmare căreia s-a emis Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.08.2016 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.**F-MC .X./10.08.2016**, care au fost comunicate societății în data de 26.08.2016 și prin care au fost stabilite obligații fiscale principale suplimentare reprezentând contribuție trimestrială pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sanatații, aferentă perioadei trim.IV 2009 - trim.III 2011, precum și accesorii aferente.

Ulterior, comunicării actelor administrative emise, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea cuprindeau o eroare materială, fapt pentru care a fost emisă Decizia de impunere nr.**F-MC .X./15.09.2016**, care a fost comunicată societății în data de 16.09.2016.

.X. SRL susține că a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr.**F-MC .X./15.09.2016**, contestația fiind înregistrată sub nr..X./19.09.2016 la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili.

Ulterior, prin adresa nr..X./28.10.2016, comunicată societății în data de 31.10.2016, organele de inspecție fiscală au comunicat societății o altă decizie de impunere, respectiv Decizia de impunere nr.**F-MC .X./28.10.2016** și Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./10.08.2016 (listat în data de 28.10.2016), prin care se precizează că **înlocuiesc actele administrativ fiscale emise anterior**.

După comunicarea celei de-a treia decizie de impunere, la data de 15.11.2016 a primit Decizia nr.288/11.11.2016 privind soluționarea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. **F-MC .X./15.09.2016** prin care s-a dispus desființarea Deciziei de impunere nr. F-MC .X./15.09.2016, precum și refacerea inspecției fiscale.

Întrucât Decizia de impunere nr.**F-MC .X./15.09.2016** a fost înlocuită cu Decizia de impunere nr.**F-MC .X./28.10.2016**, .X. SRL formulează prezenta contestație împotriva acestei din urmă decizii, în condițiile în care Decizia de impunere nr.F-MC .X./28.10.2016 este identică – pe fond – cu Decizia de impunere nr.F-MC .X./15.09.2016, fapt pentru care se solicita ca soluția ce urmează să fie pronunțată față de prezenta contestație să fie identică cu cea din Decizia nr. 288/11.11.2016, de soluționare a contestației împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./15.09.2016, în condițiile în care debitul principal

stabilit prin ambele decizii de impunere este de .X. lei, și obligațiile fiscale accesorii fiind, la rândul lor, identice.

În concret, .X. SRL precizează că motivul pentru care organele de inspecție au procedat la înlocuirea deciziei de impunere inițiale îl constituie acela că plățile efectuate în cuantum de .X. lei, nu au o obligație fiscală corespondentă în fișa sintetică pe plătitor, astfel încât organele de inspecție au stabilit, prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./28.10.2016, o obligație principală suplimentară care să fie stinsă prin plățile precizate.

În cuprinsul contestației .X. SRL face referire la Decizia de impunere nr.F-MC .X./28.10.2016, ca fiind decizia de impunere sau decizia contestată, prezentând ca și argumente de fond aceleași susțineri care au fost prezentate prin contestația îndreptată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./15.09.2016, în condițiile în care plățile efectuate de societate în cuantum de .X. lei nu au o obligație fiscală corespondentă în fișa sintetică pe plătitor, respectiv:

1. Inspecția fiscală a depășit termenul maxim prevăzut de lege, fiind încălcate prevederile art.104 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care termenul de efectuare a inspecției fiscale este un termen legal, iar natura juridică a acestuia este aceea a unui termen imperativ și absolut, astfel încât depășirea sa atrage sancțiunea decăderii organului fiscal din dreptul de a efectua inspecția fiscală și orice act administrativ emis, este nul.

În caz contrar, contestatara susține că raportat la termenele de plată ale contribuției, înțelege să invoce prescripția dreptului organului de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale în ceea ce privește trimestrele IV 2009 – III 2010, în condițiile în care inspecția fiscală a fost demarată în data de 09.12.2014 și cauza de suspendare a încetat în data de 09.06.2015, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale fiind prescris încă din data de 01.07.2016.

Totodată, menționează că depășirea termenului legal maxim în care se desfășoară inspecția fiscală are drept consecință încetarea cauzei de suspendare a curgerii termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

2. Inspecția fiscală a stabilit în mod nelegal obligații de plată referitoare la contribuția trimestrială pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei, întrucât:

- Casa Națională de Sănătate este competentă pentru stabilirea contribuției clawback, și nu ANAF, potrivit art.9 alin.2 și alin.5 din OUG nr.77/2011 privind stabilirea unor contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, în susținere invocând Decizia nr.2962/20.06.2014 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție – Secția Contencios Administrativ și Fiscal;

- organul de inspecție fiscală a aplicat în mod eronat procentul de contribuție la valoarea vânzărilor, în condițiile în care corect, trebuia aplicat la

valoarea încasărilor, conform prevederilor art.363¹ alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu Ordinul comun nr..X./28/2010 al Ministrului Sănătății și al Președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate;

- organele de inspecție fiscală au avut în vedere toate vânzările de medicamente, deși doar o parte dintre acestea intră în mecanismul de calcul al contribuției, respectiv doar medicamentele suportate din fondurile publice, respectiv din Fondul Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate sau din bugetul Ministerului Sănătății, conform art.363¹ alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare;

- organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat accesorii începând cu data de 25.01.2010, în condițiile în care normele de aplicare au fost adoptate într-o formă finală aplicabilă în data de 28.04.2011 prin Ordinul comun al Ministrului Sănătății și a președintelui CNAS nr.351/464/2011 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. .X./28/2010.

Mai mult, inexistența normelor de aplicare atrage imposibilitatea imputării taxei asupra contribuabililor desemnați de lege având în vedere mecanismul impus de art.363¹ din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, care este diferit de cel stabilit prin OUG nr.77/2011 privind stabilirea unor contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății.

Totodată se invocă principiul securității juridice și a previzibilității legii, respectiv contribuabilul trebuie să aibă acces la reglementările care îi sunt aplicabile, pentru a lua cunoștință de conținutul acestora.

În concluzie, .X. SRL solicită să se ia în considerare Decizia nr.288/11.11.2016 prin care a fost desființată Decizia de impunere nr.F-MC .X./15.09.2016, respectiv a fost dispusă refacerea inspecției fiscale, întrucât Decizia de impunere nr.F-MC .X./15.09.2016 a fost înlocuită cu Decizia de impunere nr.F-MC .X./28.10.2016 ce face obiectul prezentei contestații, fiind vorba de acte, pe fond, identice, iar *„soluția ce urmează să fie pronunțată față de prezenta contestație trebuie să fie identică cu cea din Decizia nr.288/11.11.2016, de soluționare a contestației împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./15.09.2016.”*

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.F-MC

.X./28.10.2016 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.08.2016 listat în data de 28.10.2016, astfel:

.X. SRL a făcut obiectul verificării asupra modului de constituire, declarare și virare a contribuției trimestriale datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății, organele de inspecție fiscală constatând următoarele:

- .X. SRL detine autorizatii de punere pe piata romaneasca de medicamente pentru produsele din anexa nr.7 „Lista medicamentelor pentru care s-a identificat ca se datoreaza contributia”;

- .X. SRL detine autorizatiile de distributie angro nr..X./12.08.2009, nr..X./26.11.2009, nr..X./03.06.2013;

- pentru trim IV 2009, societatea a depus declaratiile 2a, 2b, 2b1 sub nr..X./28.09.2011, inregistrata la CNAS sub nr..X./28.09.2011, pentru care a primit notificarea inregistrata la CNAS sub nr.NLD .X./15.11.2011, prin care se comunica nivelul procentului de contributie conform anexei 14 din Legea nr.95/2006 privind asigurarile de sanatate cu modificarile si completarile ulterioare, acesta fiind 9%, respectiv suma estimata de plata este de .X. lei;

- pentru trim I 2010, societatea a depus declaratiile 2a, 2b, 2b1 sub nr..X./26.05.2011 inregistrata la CNAS sub nr. .X./01.06.2011, pentru care a primit notificarea inregistrata la CNAS sub nr.NLS .X./15.11.2011, prin care se comunica nivelul procentului de contributie conform anexei 14 din Legea nr.95/2006 privind asigurarile de sanatate cu modificarile si completarile ulterioare, acesta fiind 7%, respectiv suma estimata de plata este de .X. lei;

- pentru trim II 2010, societatea a depus declaratia nr..X./01.09.2011, inregistrata la CNAS sub nr..X./02.09.2011, pentru care a primit notificarea inregistrata la CNAS sub nr.NLD .X./15.11.2011, prin care se comunica nivelul procentului de contributie conform anexei 14 din Legea nr.95/2006 privind asigurarile de sănătate, cu modificarile si completarile ulterioare, acesta fiind 9%, respectiv suma estimata de plata este de .X. lei;

- pentru trim III 2010, societatea a depus declaratia nr..X./04.05.2012, inregistrata la CNAS sub nr.DG.X./04.05.2012, pentru care a primit notificarea inregistrata la CNAS sub nr. NLD .X./15.11.2011, prin care se comunica nivelul procentului de contributie conform anexei 14 din Legea nr.95/2006 privind asigurarile de sanatate cu modificarile si completarile ulterioare, acesta fiind 9%, respectiv suma estimata de plata este de .X. lei;

- pentru trim IV 2010, societatea a depus declaratia nr..X./07.11.2012, inregistrata la CNAS sub nr..X./07.11.2012, pentru care a primit notificarea inregistrata la CNAS sub nr. NLD .X./10.08.2011, prin care se comunica nivelul procentului de contributie conform anexei 14 din Legea nr. 95/2006 privind asigurarile de sanatate cu modificarile si completarile ulterioare, acesta fiind 9%, volumul de vanzari aferente trimestrului fiind in valoare de .X. lei;

- pentru trim I 2011, societatea a depus declaratia nr..X./07.11.2012, inregistrata la CNAS sub nr..X./07.11.2012 pentru care a primit notificarea inregistrata la CNAS sub nr. NLD .X./10.08.2011, prin care se comunica nivelul procentului de contributie conform anexei 14 din Legea nr.95/2006 privind asigurarile de sanatate cu modificarile si completarile ulterioare, acesta fiind 9%, volumul de vanzari aferente trimestrului fiind in valoare de .X. lei;

- pentru trim II 2011, societatea a depus declaratia nr..X./10.01.2013, inregistrata la CNAS sub nr..X./10.01.2013 pentru care a primit notificarea inregistrata la CNAS sub nr. NLD .X./10.08.2011, prin care se comunica nivelul procentului de contributie conform anexei 14 din Legea nr. 95/2006 privind asigurarile de sanatate cu modificarile si completarile ulterioare, acesta fiind 9%, volumul de vanzari aferente trimestrului fiind in valoare de .X. lei;

- pentru trim III 2011, societatea a depus declaratia nr.X/01.02.2013, inregistrata la CNAS sub nr..X./01.02.2013 pentru care a primit notificarea inregistrata la CNAS sub nr. NLD .X./15.11.2011, prin care se comunica nivelul procentului de contributie conform anexei 14 din Legea nr. 95/2006 privind asigurarile de sanatate cu modificarile si completarile ulterioare, acesta fiind 8%, respectiv suma estimata de plata este de .X. lei;

- contributia trimestriala a fost evidentiata in contabilitate in contul 446.40 "*Contributia trimestriala pentru veniturile obtinute*" in corespondenta cu contul de cheltuiala 635.40 "*Cheltuieli privind contributia trimestriala pentru veniturile obtinute*", societatea achitand suma de .X. lei;

- volumul vanzarilor de medicamente incluse în programele nationale de sanatate declarate este evidentiat in contabilitate in conturile 701.500 "*Venituri din vanzarea prod. f.intern*", 707.500 "*Venituri din vanzarea marf. Onco + dial*", 707.100 "*Venituri din vanzarea marf. .X.*", conform situatiei prezentata de societate, care a declarat volumul vanzarilor de medicamente prin declaratiile 2a si 2b.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit un debit suplimentar al contributiei trimestriale aferenta perioadei trim. IV 2009 - trim. III 2011 in suma de .X. lei, cu baza impozabila in suma totala de .X. lei, ca urmare a aplicarii procentului aferent fiecarui trimestru prevazut in Anexa 14 la Legea nr.95/2006 asupra volumului trimestrial al vanzarilor de medicamente incluse in programele nationale de sanatate, declarate si evidentiate de societate in contabilitate, conform prevederilor art.363 ^1 alin.1) - 3) din Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare.

In urma recalcularii organele de inspectie fiscala au stabilit pentru perioada trimestrul IV 2009 - trimestrul III 2011 un debit suplimentar în suma de .X. lei si de plata, suma de .X. lei.

Aferent debitului suplimentar de plata stabilit de organele de inspectie fiscala in suma de .X. lei s-au calculat de la data scadentei pana la data de 31.07.2016 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.

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

A. PROCEDURĂ

1. Referitor la susținerea contestatarii potrivit căreia inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada 09.12.2014-01.08.2016, fiind depășită perioada legală pentru desfășurarea acesteia, fapt pentru care orice act emis cu încălcarea termenului este nul, se retine ca termenul de 6 luni privind durata efectuării unei inspecții fiscale, prevăzut de art.104 alin.2 din OG nr.92/2003 din Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu este un termen de decădere, acesta având ca scop minima afectare a activității contribuabilului, iar depășirea lui nu este sanctionată cu nulitatea deciziei de impunere emisă în urma inspecției fiscale efectuate, în lipsa unei dispoziții legale exprese în acest sens.

Conform prevederilor art.104 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 6 luni.”

Astfel, acest termen este de recomandare și nu unul sancționator, de decădere, iar nerespectarea acestuia nu poate determina decăderea organelor de inspecție fiscală din dreptul de a finaliza inspecția fiscală.

Totodată, legiuitorul a prevăzut la art.105 alin.(2) din același act normativ că inspecția fiscală va fi efectuată în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabililor și să utilizeze eficient timpul destinat inspecției fiscale, contestatara neprobând faptul că organele de inspecție fiscală ar fi utilizat ineficient timpul destinat inspecției fiscale.

Or, atâta vreme cât decizia de impunere nr.F-MC .X./15.09.2016 cuprinde toate elementele prevăzute de legislația în vigoare, inclusiv cele prevăzute la art.46 din Codul de procedura fiscală, iar inspecția fiscală s-a realizat cu respectarea normelor aplicabile în materie, argumentele contestatarului vadesc o interpretare trunchiată ori formalistă excesivă a dispozițiilor legale în materie.

Mai mult, într-o speță similară, prin Sentința civilă nr.X/30.04.2014, Curtea de Apel .X. reține faptul că *“(...) termenul impus de prevederile art.104 din OG nr.92/2003 nu are natura unui termen procedural de decădere.”*

Astfel, argumentul societății referitor la nerespectarea termenului maxim prevăzut de lege pentru efectuarea inspecției nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

2. Referitor la invocarea prescripției dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale pentru perioada trim. IV 2009 – trim. III 2010, se rețin următoarele:

Potrivit art.23, art.91 alin.1 și alin.2 și art.92 alin.1 și alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 23. – (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează”.

“Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel. (...)”.

“Art. 92 (1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

(...) b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale; (...)”.

Din cele anterior prezentate rezulta ca dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale corelative drepturilor de creanța fiscală se prescrie în termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală, iar ca efect al împlinirii termenului de prescripție organele fiscale nu mai emit titlul de creanța fiscală prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală.

De asemenea, potrivit dispozițiilor legale termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Se reține ca, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul verificării obligațiilor fiscale reprezentând contribuții trimestriale datorate pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății, aferente perioadei trim. IV 2009 - trim. III 2010 și accesorii aferente, se constată ca aceasta este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

Astfel, în sensul prevederilor art.23 alin.2) din Codul de procedura fiscală, nașterea dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată, este nasterea dreptului la acțiune, respectiv a dreptului organului fiscal la acțiunea de a stabili obligații fiscale.

Dreptul la acțiune al organului fiscal pentru stabilirea obligațiilor fiscale se naște la data la care a expirat termenul legal de depunere a declarației fiscale pentru perioada respectivă.

În ceea ce privește **contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății, aferente perioadei trim. IV 2009 - trim. III 2010**, potrivit art.365 alin.(1¹) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 07.10.2009:

“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.”

Astfel, pentru contribuția trimestrială aferentă trimestrului IV 2009, exigibilitatea intervine la data de 25.01.2010, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare cu titlu de contribuție începe să curgă de la data de **01.01.2011**.

În consecință, raportat la prevederile legale invocate anterior, se reține că la data începerii inspecției fiscale, respectiv 09.12.2014, termenul de prescripție al organelor de inspecție fiscală de a stabili suplimentar contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății, aferentă perioadei trim. IV 2009 - trim. III 2010 nu era împlinit, contestatara în mod eronat susținând că „*dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale s-a prescris încă din data de 01.07.2016, anterior datei emiterii raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere.*”

Cât privește invocarea prescripției dreptului organelor de inspecție fiscale de a stabili obligații fiscale raportat la depășirea termenului de 6 luni de efectuare a inspecției fiscale, aceste argumente nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că legiuitorul a reglementat expres suspendarea termenului de prescripție de momentul începerii inspecției fiscale și al emiterii deciziei de impunere, fără a prevedea încetarea suspendării prescripției la data expirării celor 6 luni în care trebuia efectuată inspecția fiscală.

Eroarea contestatara constă în aceea că s-a raportat la data finalizării inspecției fiscale.

3. Referitor la afirmațiile societății, potrivit cărora “Casa Națională de Asigurări de Sănătate este competentă pentru stabilirea contribuției Clawback,

iar nu ANAF”, respectiv “ANAF nu are competența legală de a stabili în sarcina subscrisei obligații referitoare la contribuția claw-back, cel puțin pentru perioada în care aceasta era reglementată de art.363¹ din Legea nr.95/2006”, se reține că:

- 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 subrogă 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.”

Potrivit prevederilor legale invocate rezultă că ANAF prin DGAMC deține competența de administrare a .X. SRL, inclusiv de efectuare a inspecției fiscale, pe perioada trim IV 2009- trim III 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.”

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.33 la 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 practica instanței în această materie nu este constantă.

Așa cum s-a reținut anterior prin Decizia nr.601/2014 această instanță judecătorească a reținut că „În ceea ce privește calitatea procesuală pasivă a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Înalta Curte apreciază că instanța de fond nu a determinat corect cadrul procesual al litigiului, astfel că invocarea ca prim motiv de recurs încălcarea dispozițiilor art. 9 alin. (2) din O.U.G. nr.77/2011 privind stabilirea unei contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, în sensul că se impunea introducerea în cauză a Agenției Naționale de Administrare Fiscală în calitate de pârâtă, se dovedește a fi întemeiată.(...) Se constată, pe de o parte, că O.U.G. 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.”

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, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

B. FOND

Referitor la contributia trimestriala pentru finantarea unor cheltuieli in domeniul sanataii, aferenta perioadei trim.IV 2009 - trim.III 2011, in suma de .X. lei si accesorii aferente in suma de .X. lei, cauza supusa soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate pronunța asupra legalității colectării suplimentare a contribuției trimestriale datorate potrivit art.363¹ din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sanatații, cu modificările și completările ulterioare, în cuantumul mai sus menționat, 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 de medicamente .

În fapt, urmare inspecției fiscale efectuate la .X. S.R.L., organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.08.2016, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.F-MC .X./10.08.2016 prin care s-a stabilit suplimentar în sarcina contribuabilului obligații fiscale în sumă 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;

- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere,

- .X. lei - penalitati de intarziere.

Actele administrative au fost comunicate societății în data de 26.08.2016.

Ulterior, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea cuprindeau o eroare materială, fapt pentru care a fost emisă Decizia de impunere nr.**F-MC .X./15.09.2016**, care a fost comunicată societății în data de 16.09.2016.

Împotriva Deciziei de impunere nr.**F-MC .X./15.09.2016**, decizie care a încocuit-o pe cea inițială, .X. SRL a formulat contestație, aceasta fiind înregistrată sub nr..**X./19.09.2016** la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili și sub nr. A-SLP X/05.10.2016 la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor.

Ulterior, formulării contestației, dar înainte de data emiterii deciziei de soluționare, prin adresa nr..**X./28.10.2016**, organele de inspecție fiscală au comunicat societății o altă decizie de impunere, respectiv Decizia de impunere nr.**F-MC .X./28.10.2016** și Raportul de inspecție fiscală nr. F-MC .X./10.08.2016 (listat în data de 28.10.2016), fără însă ca organele de inspecție fiscală să informeze în acest sens și organul de soluționare competent. Prin noile acte administrative se precizează că **înlocuiesc actele administrativ fiscale emise anterior**, fiind stabilite obligații fiscale suplimentare în suma 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;

- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere,

-X. lei - penalitati de intarziere, în condițiile în care „(...) *Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.08.2016 și Decizia de impunere nr.F-MC .X./28.10.2016 modificate, care, în temeiul art.50 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală înlocuiesc actele emise inițial, respectiv Decizia de impunere nr..X./15.09.2016 și Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.08.2016*”.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că debitul suplimentar în suma de .X. lei, în loc de .X. lei cât era înscris în Decizia de impunere inițială rezultă ca urmare a faptului că în anul 2012 societatea a efectuat o serie de plăți, astfel:

- XXXX

Aceste sume au fost declarate în Declarația 171 rectificativă, înregistrată la DGAMC sub nr..X./04.12.2012, care însă nu a fost prelucrată întrucât nu a fost corect înscris termenul de plată aferent fiecărei sume declarate. Plățile au fost făcute și se regăsesc în fișa pe platitor - contul 946, care a fost închis.

În anul 2013, societatea a mai efectuat plăți, astfel:

- XXXX”

Aceste sume nu au fost declarate de societate, dar au fost plătite și se regăsesc în fișa pe platitor - cont 450.

Prin prisma acestor constatări, în temeiul art.50 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, s-a modificat Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.08.2016 și Decizia de impunere nr.F-MC .X./10.08.2016 în sensul includerii în debitul stabilit suplimentar a sumei totale de .X. lei nedecarată de societate, dar achitată. Ca urmare, prin Decizia de impunere F-MC .X./28.10.2016, debitul suplimentar a fost majorat cu suma de .X. lei, rezultând astfel un debit suplimentar în suma de .X. lei în loc de .X. lei cât era înscris în Decizia de impunere inițială. Întrucât societatea avea achitată suma de .X. lei, obligația de plată din decizia modificată nu a fost influențată nici în ceea ce privește sumele de plată reprezentând taxa clawback, nici în ceea ce privește accesoriile.

După comunicarea celei de-a treia decizie de impunere, la data de 15.11.2016, .X. S.R.L. a primit Decizia nr.288/11.11.2016 privind soluționarea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. **F-MC .X./15.09.2016** prin care, organul de soluționare a contestației a dispus desființarea Deciziei de impunere nr. F-MC .X./15.09.2016, precum și refacerea inspecției fiscale.

Întrucât, decizia de impunere pentru care a fost emisă Decizia de soluționare nr.288/11.11.2016 a fost anulată de organele de inspecție fiscală înainte de emiterea deciziei de soluționare, Decizia de impunere nr.**F-MC .X./15.09.2016** fiind înlocuită cu Decizia de impunere nr.**F-MC .X./28.10.2016**, .X. SRL formulează prezenta contestație împotriva acestei din urmă decizii, prin care susține că:

- **în principal** „(...) debitul principal stabilit prin ambele decizii de impunere este de .X. lei, obligațiile fiscale accesorii fiind, la rândul lor, identice. În concret, motivul pentru care organele de inspecție au procedat la înlocuirea deciziei de impunere inițiale (Decizia de impunere nr. F-MC .X./15.09.2016) îl constituie acela că o serie de plăți efectuate de subscrisa (în cuantum de .X.) nu au o obligație fiscală corespondentă în fișa sintetică pe plătitor (figurând, practic, ca nedatorată), astfel încât organele de inspecție au stabilit, prin Decizia de impunere nr. F-MC .X./28.10.2016, o obligație principală suplimentară care să fie stinsă prin plățile amintite.”

- **în subsidiar**, contestatara solicită organului de soluționare a contestației „să aibă în vedere că prin Decizia nr. 288/11.11.2016 a fost desființată Decizia de impunere nr. F-MC .X./15.09.2016, respectiv a fost dispusă refacerea inspecției fiscale. Întrucât, astfel cum am arătat mai sus, Decizia de impunere nr. F-MC .X./15.09.2016 a fost înlocuită cu Decizia de impunere nr. F-MC .X./28.10.2016 ce face obiectul prezentei contestații, fiind vorba de acte, pe fond, identice. Pe cale de consecință, soluția ce urmează să fie pronunțată față de prezenta contestație trebuie să fie identică cu cea din Decizia nr. 288/11.11.2016, de soluționare a contestației împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./15.09.2016.”

În drept, potrivit prevederilor OUG nr.104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, în vigoare începând 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. (...)"

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 nouă 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."

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 autorizațiilor de punere pe piața a medicamentelor [...] care realizează încasări din comercializarea în România a medicamentelor respective, participa, după deducerea taxei pe valoarea adăugată, cu o contribuție trimestrială din valoarea acestor încasări, stabilită în funcție de volumul vânzarilor, conform grilei privind contribuția trimestrială datorată pentru veniturile obținute, prevăzută în anexa nr.14.”

În consecința, din coroborarea acestor prevederi legale rezulta că baza de calcul a Contribuției trebuie să fie calculată în funcție de valoarea acestor încasări, stabilită în funcție de volumul vânzarilor și nu în funcție de totalul volumului vânzarilor realizat de către un producător din vânzarea medicamentelor care fac obiectul OUG nr.104/2009.

Astfel, Contribuția stabilită 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 plăti în raport de sumele efectiv încasate pentru livrări efectuate după intrarea în vigoare a legii.

În ceea ce privește termenul de plată prevăzut 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 următoare trimestrului în care a avut loc livrarea medicamentelor, însă cu obligația Ministerului Sănătății și Casei Naționale de Asigurări de Sănătate de a emite norme în 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..X./28/15.06.2010 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 stipuleaza 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 .X., 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 .X., 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 vânzarile de produse care ulterior pot fi revândute 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 procedură 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..X./28/15.06.2010 nr..X./28/15.06.2010 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..X./28/15.06.2010 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 pentru trimestrul I 2010 se depun declarațiile în termen de 5 zile de la data intrării în vigoare a acesteia, se reține că toți platitorii contribuției trebuie să înlăuntru 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.351/464/2011 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..X./28/2010.

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..X./28/2010, 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.

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..X./2012, într-o speță similară, instanța a respins recursul formulat de Casa Națională de Asigurări de Sănătate împotriva Sentinței nr..X./11.05.2012 a Curții de Apel .X., ca nefondat. Astfel, acțiunea formulată de reclamanta în contradictoriu cu Casa Națională de Asigurări de Sănătate a condus la anularea notificării nr..X./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..X./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. (...)”

Decizia nr.601/2014 emisă de ICCJ într-o cauză similară, afirmă că „(...) 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..X./28/2010 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.”

Din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- societatea a declarat volumul vanzarilor în *declarațiile 2a privind lista medicamentelor vândute pentru furnizorii de medicamente în tratamentul ambulatoriu și declarațiile 2b privind lista medicamentelor vândute pentru unitățile sanitare cu paturi*, iar în declarațiile 2b¹ a declarat volumul încasărilor pentru unitățile sanitare cu paturi din trim IV 2009 – trim III 2011.

În baza acestora s-au primit notificari de la CNAS unde se precizează „*suma estimată de plată (...)*”,

- s-a constatat ca societatea a declarat volumul vanzarilor de medicamente prin declaratiile 2a si 2b, iar în conformitate cu prevederile art.363¹ Legea nr.95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, in vigoare incepand cu data de 07.10.2009, reglementare introdusa prin O.U.G. nr.104/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr.95/2006, contributia este datorata de detinatorii autorizatiilor de punere pe piata a medicamentelor in raport cu volumul vanzarilor de medicamente in Romania,

- s-a constatat că s-a achitat mai puțin decât suma prevăzută în titlul de creanță, fapt pentru care s-a procedat la stabilirea diferentelor de plată privind contribuția trimestrială pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății în condițiile în care în perioada trim. IV 2009 - trim. III 2011, volumul vânzătorilor de medicamente incluse în programele naționale de sănătate declarate sunt evidențiate în contabilitate în conturile 701.500 "V. din vânzarea prod. f.intern", 707.500 "V. din vânzarea marf. Onco + dial", 707.100 "V. din vânzarea marf..X.",
- pentru trimestrul I 2010, s-a recalculat taxa clawback și pentru veniturile aferente medicamentelor vândute pentru furnizorii de medicamente în tratamentul ambulatoriu conform art.363¹ alin.(1) 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,
- contribuția trimestrială a fost evidențiată în contabilitate în contul 446.40 "Contribuția trimestrială pentru veniturile obținute" în corespondența cu contul de cheltuieli 635.40 "Cheltuieli privind contribuția trimestrială pentru veniturile obținute", societatea achitând suma de .X. lei,
- astfel, s-a stabilit un debit suplimentar al contribuției trimestriale aferente perioadei trim. IV 2009 - trim. III 2011 în suma de .X. lei, cu baza impozabilă în suma totală de .X. lei, „ca urmare a aplicării procentului aferent fiecărui trimestru prevăzut în Anexa 14 la Legea nr.95/2006 asupra volumului trimestrial al vânzătorilor de medicamente incluse în programele naționale de sănătate, declarate și evidențiate de societate în contabilitate”, conform prevederilor art.363¹ alin.(1) - (3) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare,
- s-a modificat Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./10.08.2016 și Decizia de impunere nr.F-MC .X./10.08.2016 în sensul includerii în debitul stabilit suplimentar a sumei totale de .X. lei nedeclarată de societate, dar achitată. Ca urmare, prin Decizia de impunere F-MC .X./28.10.2016, debitul suplimentar a fost majorat cu suma de .X. lei, rezultând astfel un debit suplimentar în suma de .X. lei în loc de .X. lei cât era înscris în Decizia de impunere inițială, diferență față de care organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere emisă anterior a ținut cont la calculul de accesorii.

În consecință, având în vedere cele prezentate mai sus organul de soluționare a contestației reține că în speța în cauză se impune respectarea prevederilor legale incidente privind stabilirea taxei clawback pentru perioada trim. IV 2009 - trim.III 2011, respectiv determinarea contribuției trimestriale prin aplicarea procentului de contribuție asupra încasărilor obținute trimestrial conform declarațiilor depuse corelat cu evidența contabilă și întrucât organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea calculului acestei taxe, neputându-se substitui organului de inspecție fiscală se va face aplicarea art.279 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările 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.

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 instanțele judecătorești sunt singurele în măsură să interpreteze oficial o normă de drept, se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./15.09.2016, 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 fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat decizia de impunere contestată, să stabilească situația de fapt fiscală ținând cont de considerentele prezentei decizii și de prevederile legale în vigoare, la recalculare urmând a fi avute în vedere toate celelalte argumente ale contestatarii.

Cât privește accesoriile în sumă 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 contestatarii.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, se

DECIDE

Desființarea *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr.F-MC .X./28.10.2016* emisă de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei – contribuția trimestrială datorată pentru medicamentele suportate din Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și din bugetul Ministerului Sănătății;

- .X. lei - dobanzi/majorari de intarziere,

- .X. lei - penalitati de intarziere, urmând ca organele de inspectie fiscală printr-o altă echipă, să procedeze la refacerea inspectiei 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 inspectiei fiscale și cu cele reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL

X