

ICCCJ – Taxa de clawback. Corecta identificare a bazei de calcul a valorii aceste taxe

Legislație relevantă:

Legea nr. 95/2006, art. 363¹

Ordinul nr. 928/591/2010, art. 1 lit. b) și art. 4 alin. (1)
și (2)

Potrivit dispozițiilor art. 4 alin. (2) din Ordinul comun nr. 928/591/2010 al Ministrului Sănătății și Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, valoarea contribuției trimestriale instituită prin art. 363¹ din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății se determină prin aplicarea procentului de contribuție, stabilit potrivit alin. (1) al aceluiași articol, asupra totalului de venituri obținute trimestrial, definite la art. 1 lit. b) din acest ordin, după deducerea TVA.

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. Faptul că persoana obligată la plata acestei contribuții nu și-a adus la îndeplinire, alături de obligația de declarare a valorii vânzărilor trimestriale prin completarea declarațiilor 2a și 2b prevăzute de Ordinul comun nr. 351/464/2011 de modificare și completare a Ordinului comun nr. 928/591/2010 – și obligația de declarare a valorii încasărilor efective prin completarea declarațiilor trimestriale 2a1 și 2b1 prevăzute de același ordin, nu poate justifica stabilirea contribuției

clawback prin raportare la volumul vânzărilor iar nu la volumul încasărilor efective, întrucât cadrul legislativ în materie nu prevede o asemenea sancțiune pentru plătitori și nici competența autorității administrative de a emite notificări cu privire la sumele estimate de plată.

Decizia nr. 7097 din 6 noiembrie 2013

Notă: art. 363¹din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății a fost abrogat începând cu data de 1 octombrie 2011, de O.U.G. nr. 77/2011 privind stabilirea unei contribuții pentru finanțarea unor cheltuieli în domeniul sănătății, publicată în M. Of. nr. 680 din 26/09/2011, cu modificările și completările ulterioare.

Prin acțiunea înregistrată la 16 ianuarie 2012, reclamanta L SA a solicitat anularea notificării nr. 8327/15 noiembrie 2011 emisă de pârâta Casa Națională de Asigurări de Sănătate pentru suma de 2.648.880, 81 lei cu titlul de contribuție clawback aferentă trimestrului II2010.

În motivarea acțiunii, reclamanta a arătat că, prin notificarea nr. NLD 8809/4 noiembrie 2010 pârâta i-a pus în vedere împrejurarea că datorează suma de 2648.880,81 lei cu titlul de contribuție clawback în baza dispozițiilor Ordinului comun nr. 928/59/2010 emis de Ministrul Sănătății și Președintele Casei Naționale de Asigurări de Sănătate.

Potrivit acestor norme, contribuția clawback a fost stabilită, atât din punct de vedere al bazei taxabile, cât și din punctul de vedere al procentului de contribuție, prin raportare la totalul sumelor contractate sau facturate de contribuabili, în trimestrul de referință pentru vânzările 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, vândute în

sistemul de asigurări sociale de sănătate către furnizorii de medicamente în tratamentul ambulatoriu și către unitățile sanitare cu paturi, în cadrul unui trimestru.

Reclamanta a învederat că acest ordin este în contradicție cu dispozițiile art. 363/1 din Legea nr. 95/2006, potrivit căroră, contribuția clawback urma să fie imputată asupra încasărilor trimestriale obținute în urma vânzărilor de medicamente compensate, iar nu asupra sumelor facturate sau contractate pentru vânzările de asemenea medicamente, independent de încasarea lor, deoarece contribuția se stabilește în funcție de volumul vânzărilor, conform grilei privind contribuția trimestrială datorată pentru veniturile obținute, prevăzută în Anexa nr. 14 a legii.

Pentru înlăturarea acestei contradicții, s-a arătat că Ordinul nr. 928/591/2010 a fost modificat prin Ordinul comun nr. 351/2011, prin care s-a clarificat că stabilirea contribuției se va face prin raportare la datele comunicate în declarațiile 2a1 și 2 b1, respectiv la încasările trimestriale. În normele astfel aprobate, au fost reglementate două declarații noi 2a1 și 2b1, prin care contribuabilii erau obligați să raporteze cuantumul încasărilor generate de vânzarea de medicamente compensate.

Reclamanta a mai arătat că, după abrogarea textelor din Legea nr. 95/2006 privind contribuția clawback prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/2011 și în contradicție cu prevederile Ordinului comun nr. 351/2011, pârâta a emis o nouă notificare cu nr. NLD nr. 8327/15 noiembrie 2011 prin care s-a stabilit în mod greșit cuantumul contribuției pentru trimestrul II 2010 prin raportare la volumul vânzărilor declarate în luna iulie 2010.

Curtea de Apel București – Secția a VIII-a contencios

administrativ și fiscal a pronunțat sentința civilă nr. 3.119/11 mai 2012, prin care a admis acțiunea și a anulat notificarea nr. 8327/15 noiembrie 2011 emisă de pârâta Casa Națională de Asigurări de Sănătate.

Instanța de fond a reținut că notificarea contestată a fost emisă prin raportare la datele aferente declarațiilor 2a și 2b declarate de reclamantă în lunile iunie – iulie 2010, cu încălcarea dispozițiilor art. 363/1 din Legea nr. 95/2006, potrivit căroră, deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor 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, prevăzute în anexa nr. 14 a legii.

Judecătorul fondului a avut astfel în vedere că, potrivit legii, procentul contribuției se aplică asupra valorii încasărilor de medicamente, raportate prin declarațiile 2 a1 și 2 b1. Aceeași concluzie a fost reținută și față de dispozițiile art. 1 lit. b și art. 4 alin. 2 din Ordinul comun nr. 928/591/2010 al Ministrului Sănătății și Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, în sensul că, procentul contribuției se aplică asupra totalului veniturilor trimestriale obținute, respectiv asupra încasărilor trimestriale.

În lipsa datelor pe care reclamanta nu le-a putut raporta prin declarațiile 2a1 și 2b1, s-a considerat că pârâta Casa Națională de Asigurări de Sănătate a aplicat în mod greșit procentul de contribuție asupra volumului vânzărilor și s-a constatat nelegalitatea notificării întocmite prin raportare la acest volum raportat de reclamantă în perioada iunie – iulie 2010.

Disponând anularea notificării nr. 8327/15 noiembrie 2011,

instanța de fond a motivat de asemenea că, nedepunerea declarațiilor 2 a1 și 2 b1 nu poate fi sancționată cu stabilirea contribuției prin raportare la volumul de vânzări și nu la încasări, deoarece sancțiunile pentru asemenea ipoteze sunt prevăzute expres în art. 365 din Legea nr. 95/2006 și art. 7 – 8 din Ordinul comun nr. 928/591/2010.

3.Calea de atac exercitată

Împotriva acestei sentințe, a declarat recurs pârâta Casa Națională de Asigurări de Sănătate, solicitând ca, în temeiul dispozițiilor art. 304 pct. 9 Cod procedură civilă, să fie modificată hotărârea atacată, în sensul respingerii ca neîntemeiate a acțiunii formulate de reclamanta L –S.A.

Ca prim motiv de recurs s-a invocat greșita respingere a cererii de introducere în cauză a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, învederându-se că, potrivit dispozițiilor art. 9 alin. 2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/2011, începând cu data de 1 octombrie 2011, Agenția Națională de Administrare Fiscală s-a subrogat în drepturile și obligațiile recurenteii în calitate de creditor bugetar, având obligația de continuare a procedurilor de administrare a contribuției de claw-back datorată de deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor sau reprezentanții legali ai acestora.

Raportat și la dispozițiile Codului de procedură fiscală, conform cărora, contribuția de claw-back este asimilată obligației fiscale, recurenta a arătat că Agenția Națională de Administrare Fiscală care calitatea de parte în proces, fiind titulara obligației care formează conținutul raportului juridic de drept material dedus judecății.

În consecință, s-a precizat că, obligația de continuare a procedurilor de administrare a contribuției de claw –

back și de subrogare în drepturile C.N.A.S. presupune în mod implicit și continuarea activității deja întreprinse de către aceasta în ceea ce privește stabilirea și calculul contribuției datorate în baza datelor furnizate de către deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor.

Cel de-al doilea motiv de recurs a fost invocat pe fondul cauzei, criticându-se soluția de admitere a acțiunii și de anulare a notificării nr. NLD 8327/15 noiembrie 2011, în condițiile în care nu s-a avut în vedere că societatea intimată nu și-a îndeplinit obligația prevăzută de art. 5 alin. 2 din Ordinul comun nr. 928/591/2010 emis de Ministrul Sănătății și de Președintele Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, de a depune pe suport de hârtie și în format electronic declarațiile din anexele nr. 2a1 și 2b1 ale ordinului în primele 5 zile ale lunii următoare celei în care au fost încasate în totalitate veniturile aferente unui trimestru.

În dezvoltarea motivului de recurs, s-a arătat că, nedepunerea celor două declarații de către intimată și deci neîndeplinirea unei obligații prevăzute de actele normative în vigoare nu poate fi reținută ca o culpă a casei recurente, întrucât aceasta, în baza datelor depuse pe proprie răspundere de societate i-a comunicat doar o sumă estimativă de plată, având în vedere că, prin casele de asigurări de sănătate, a decontat integral medicamentele furnizate în sistemul de asigurări de sănătate în trimestrul II 2010 și nivelul procentului de contribuție de 9% a fost stabilit conform Anexei nr. 14 din Legea nr. 95/2006.

Ca o consecință a nedepunerii de către intimată a declarațiilor pe proprie răspundere privind volumul de încasări aferente trimestrului II 2010, ci doar a volumului de vânzări aferente acestui trimestru în sumă de 29.432.009 lei, recurenta a arătat că a procedat legal la comunicarea sumei de plată în quantum de 2.248.880,81 lei, prin notificarea

nr. NLD 8327/15 noiembrie 2011, întocmită cu respectarea dispozițiilor art. 5 alin. 4 și 5 din Ordinul comun nr. 928/591/2010.

Conform acestei reglementări, contribuția datorată în funcție de datele raportate prin declarațiile 2a1 și 2b1, respectiv încasările, se notifică de către Casa Națională de Asigurări de Sănătate în termen de 15 zile de la data depunerii declarațiilor și se comunică persoanelor nominalizate la art. 363/1 alin. 1 și 2 din Legea nr. 95/2006, iar sumele notificate pot fi contestate în termen de 3 zile de la data aducerii la cunoștință, la comisia de contestații formată din 3 reprezentanți ai Casei Naționale de Asigurări de Sănătate și constituită prin Ordin al președintelui acestei case.

Recursul este nefondat.

Cadrul procesual al litigiului a fost corect determinat de prima instanță în raport cu obiectul cererii de chemare în judecată și autoritatea publică emitentă a actului administrativ contestat, Casa Națională de Asigurări de Sănătate, în calitate de titulară a drepturilor și obligațiilor din raportul juridic dedus judecății.

Invocarea ca prim motiv de recurs a încălcării dispozițiilor art. 9 alin. 2 din Ordonanța de urgență a Guvernului 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 lipsită de temei.

Conform prevederilor legale invocate de recurentă, începând cu data de 1 octombrie 2011, când acestea au intrat în vigoare, procedurile de administrare a creanțelor reprezentând contribuția claw – back vor fi continuate de Agenția Națională de Administrare Fiscală și în consecință

subrogarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală intervine numai pentru procedurile de administrare a creanțelor, iar nu și în ceea ce privește stabilirea acestora anterior datei respective, pentru care competența aparținea Casei Naționale de Asigurări de Sănătate.

Noțiunea de administrare a creanței avută în vedere de dispozițiile art. 9 alin. 2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/2011 se referă numai la procedura de încasare și de executare silită a creanțelor deja stabilite și nu poate fi extinsă pentru operațiunile juridice premergătoare de constatare a existenței și întinderii creanței și care au ca obiect individualizarea procentului de contribuție, a bazei de calcul, calcularea efectivă a sumei datorate cu titlu de taxă de clawback și comunicarea acesteia către debitor, ca atribuții exclusive ale Casei Naționale de Asigurări de Sănătate în perioada trimestrului II al anului 2010, avută în vedere la emiterea notificării contestate în prezenta cauză.

Această concluzie se impune față de reglementarea cuprinsă în art. 9 alin. 1 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/2011, care prevede expres că, 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, vândute anterior intrării în vigoare a acestui act normativ, contribuția datorată potrivit art. 363/1 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, se stabilește de Casa Națională de Asigurări de Sănătate și se plătește conform reglementărilor în vigoare la data vânzării acestora.

Față de considerentele de fapt și de drept expuse anterior, va fi respinsă ca nefondată critica formulată în primul motiv de recurs cu privire la greșita stabilire a cadrului procesual

al litigiului, prin neaplicarea prevederilor art. 9 alin. 2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/2011.

Critica formulată pe fondul pricinii prin cel de-al doilea motiv de recurs va fi respinsă de asemenea, ca nefondată, constatându-se că este legală și temeinică soluția de admitere a acțiunii și de anulare a notificării nr. 8327/15 noiembrie 2011.

Nelegalitatea notificării nr. 8327/15 noiembrie 2011 a fost corect constată de judecătorul fondului față de emiterea acesteia cu încălcarea dispozițiilor legale care au fost indicate ca temei juridic și care erau în vigoare la data faptului juridic generator al obligației de plată pentru contribuția clawback: art. 363/1 din Legea nr. 95/2006 și art. 4 – 5 din Normele aprobate prin Ordinul comun nr. 928/591/2010 al Ministrului Sănătății și al Președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, modificat și completat prin Ordinul comun nr. 351/464/2011.

Taxa clawback a fost reglementată prin dispozițiile art. 363/1 din Legea nr. 95/2006, potrivit căroră, 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 a legii.

În art. 4 alin. 1 din Ordinul comun nr. 928/591/2010 s-a prevăzut că, procentul contribuției se determină în funcție de volumul vânzărilor de medicamente, stabilit pe baza declarațiilor 2a și 2b, care cuprind lista medicamentelor vândute în sistemul de asigurări de sănătate, pentru tratamentul ambulatoriu ori pentru unități sanitare cu paturi.

Aceeași normă a prevăzut la alin. 2 că, valoarea contribuției trimestriale se determină prin aplicarea procentului de contribuție asupra totalului de venituri obținute trimestrial, definit în art. 1 lit. b din reglementarea respectivă ca fiind valoarea încasată într-un trimestru, după deducerea TVA, în urma comercializării întregii cantități de medicamente incluse în programele naționale de sănătate.

Pentru a se clarifica distincția dintre 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 ambulatoriu sau către unitățile sanitare cu paturi pentru a se stabili cuantumul contribuției datorate cu titlul de taxă clawback în trimestrul respectiv.

Pentru trimestrul II 2010, perioadă avută în vedere la emiterea notificării nr. 8327/15 noiembrie 2011, intimată – reclamantă a depus declarațiile 2a și 2b cu privire la volumul vânzărilor de medicamente, fără însă a depune și declarațiile 2a1 și 2b1 cu privire la valoarea încasărilor efective, motivând în nota adresată recurenteii la data de 29 septembrie 2011, că realizează numai vânzări directe către

distribuitorii de medicamente, astfel că nu are posibilitatea să cunoască destinația finală a produselor vândute și valoarea încasărilor efectiv realizate din vânzarea medicamentelor utilizate în tratamentul ambulatoriu și a celor utilizate în unitățile sanitare cu paturi.

Deși prin această notă justificativă s-au solicitat informații suplimentare pentru completarea declarațiilor 2a1 și 2b1, recurenta nu a comunicat un răspuns, procedând în mod nelegal la întocmirea notificării nr. 8327/15 noiembrie 2011, prin care suma estimată de plată de 2.648.880,81 lei a fost stabilită numai pe baza volumului de vânzări aferente trimestrului II 2010 în sumă de 29.432.009 lei, declarate de către intimată prin declarațiile 2a și 2b.

Fără a contesta obligația legală a intimatei de a depune declarațiile 2a1 și 2b1, chiar în cazul în care nu există date, urmând a se completa cu zero câmpurile obligatorii, conform dispozițiilor art. 5 alin. 2 din Ordinul comun nr. 351/464/2011, judecătorul fondului a reținut în mod întemeiat că nu există un temei legal pentru stabilirea contribuției clawback datorate în trimestrul II 2010 pe baza volumului vânzărilor raportate prin declarațiile 2a și 2b, care reprezintă baza de calcul pentru determinarea procentului de contribuție.

Lipsa unei justificări obiective și rezonabile a cuantumului contribuției clawback stabilită pentru intimată a determinat anularea notificării întocmită de către recurentă cu încălcarea dispozițiilor art. 363/1 din Legea nr. 95/2006, care prevăd pentru deținătorii autorizațiilor de punere pe piață a medicamentelor obligația de a plăti o contribuție stabilită în funcție de valoarea încasărilor realizate din comercializarea în România a medicamentelor respective.

În apărările formulate la instanța de fond, recurenta – pârâtă a recunoscut implicit nelegalitatea modalității de calcul a contribuției clawback datorată de intimata –

reclamantă prin raportarea greșită la volumul vânzărilor declarate în lunile iunie – iulie 2010, considerând însă că nu a încălcat prevederile legale prin notificarea astfel întocmită, cu motivarea că aceasta cuprinde numai suma estimativă datorată, în condițiile în care, pentru perioada respectivă, nu s-au depus declarațiile 2a1 și 2b1.

Această susținere, reiterată în recurs, se dovedește a fi lipsită de temei față de dispozițiile art. 5 alin. 4 din Ordinul comun nr. 351/464/2011, conform cărora, 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, ceea ce exclude ipoteza expusă de recurentă cu privire la reglementarea unei proceduri distincte, de estimare a sumei datorate, care să fie corectată ulterior în funcție de volumul încasărilor efective.

De asemenea, se constată că, nedepunerea declarațiilor 2a1 și 2b1 nu are drept consecință stabilirea contribuției prin raportare la volumul vânzărilor, întrucât cadrul legislativ incident în cauză nu prevede o asemenea sancțiune pentru plătitori și nici competența autorității administrative de a emite notificări cu privire la sumele estimate de plată .

Contrar susținerilor recurente, se reține că, potrivit dispozițiilor art. 8 alin. 1 din Ordinul comun nr. 351/464/2011, nerespectarea termenelor de depunere a declarațiilor prevăzute la art. 5 alin. 1 și 2 din același ordin sau depunerea lor cu date incomplete și/sau incorecte se notifică de Casa Națională de Asigurări de Sănătate în termen de 15 zile de la data depunerii.

În condițiile în care recurenta nu a întocmit o asemenea notificare și nu a răspuns solicitării adresate de intimată prin nota justificativă din 29 septembrie 2011, a procedat nelegal la stabilirea cuantumului contribuției de clawback și la notificarea acestuia către plătitor.

Contribuția de clawback este asimilată obligației fiscale, potrivit dispozițiilor art. 5 alin. 2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77/2011, ceea ce impune ca actul de constatare a sumei de plată să fie conform și principiului certitudinii impunerii, ca principiu al fiscalității prevăzut expres în art. 3 lit. b din Codul fiscal.

Asigurarea respectării acestui principiu implică elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale.

În consecință, fiind întocmită prin raportare la o altă bază de calcul decât cea prevăzute de lege și în lipsa unor elemente concrete cu privire la suma datorată de către intimată cu titlul de contribuție de clawback pentru veniturile încasate în trimestrul II 2010 din vânzarea de medicamente incluse în programele naționale de sănătate, notificarea nr. NLD 8327/15 noiembrie 2011 a fost corect anulată prin hotărârea instanței de fond și nu există temei pentru casarea sau modificarea acesteia, astfel că va fi respins ca nefondat recursul declarat de Casa Națională de Asigurări de Sănătate.

Înalta Curte a respins ca nefondat recursul declarat de pârâta Casa Națională de Asigurări de Sănătate.