

Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași

Iași, str. Anastasie Panu nr.26

Cod poștal 700025

Tel: +0232/213332

Fax: +0232/219899

e-mail: registratura.generală.is@anaf.ro

### DECIZIA NR. 5155/27.02.2017

privind soluționarea contestației formulate de

**doamna X, din jud. Bacău**

 înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași,  
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău,  
sub nr. ....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizată de Inspekția Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, prin adresa nr. ...., înregistrată la instituția noastră sub nr. .... din 17.11.2016, cu privire la contestația formulată de **doamna X**, domiciliată în municipiul Bacău, ..... jud. Bacău, cod numeric personal .....

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekțiilor fiscale la persoane fizice nr. BCG-....., emisă în baza Raportului de inspekție fiscală parțială nr. BCG-....., de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspekția Fiscală, urmare inspekției fiscale efectuate la **CABINETUL MEDICAL INDIVIDUAL (C.M.I X)**.

Suma contestată, este în valoare totală de **S lei** și reprezintă:

-S lei - impozit pe venit;

- S lei - contribuții de asigurări sociale de sănătate.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actul administrativ fiscal contestat a fost comunicat petenei în data de **03.10.2016**, prin ridicare sub semnătură de primire, potrivit adresei nr. BCG-AIF ....., iar contestația a fost transmisă prin poștă, în data de **03.11.2016**, fiind înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, sub nr. ....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 2, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. Doamna X**, prin contestația înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, sub nr. ...., formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. BCG-AIF ....., emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspekția Fiscală, în baza Raportului de inspekție fiscală nr. BCG-AIF ....., solicită anularea deciziei de impunere și a raportului de inspekție fiscală, exonerarea de la plata obligațiilor fiscale stabilite în sarcina ei și restituirea sumelor achitate, ca urmare a controlului fiscal efectuat.

Contestatoarea arată că a fost supusă unei inspekții fiscale, perioada supusă inspekției fiscale fiind 01.01.2012 – 31.12.2014, ocazie cu care ar fi constatată neînregistrarea și nedeclararea în totalitate a veniturilor încasate.

Din analiza documentară din timpul inspekției fiscale rezultă că pentru perioada verificată **C.M.I. X** are materiale stomatologice achiziționate (mănuși chirurgicale și bavete de unică folosință) în număr semnificativ mai mare decât actele medicale evidențiate în chitanțe, astfel:

- pentru anul 2012, s-au achiziționat un număr de 3.600 mănuși (1.800 perechi mănuși) și 810 bavete de unică folosință, însă chitanțele emise pentru actele medicale prestate sunt un număr de 656;
- pentru anul 2013, s-au achiziționat un număr de 4.000 mănuși (2.000 perechi mănuși) și 2.500 bavete de unică folosință, însă chitanțele emise pentru actele medicale prestate sunt un număr de 457;
- pentru anul 2014, s-au achiziționat un număr de 8.600 mănuși (4.300 perechi mănuși) și 2.000 bavete de unică folosință, însă chitanțele emise pentru actele medicale prestate sunt un număr de 686.

În vederea stabilirii stării fiscale cât mai apropiată de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul, pentru a stabili baza de impunere printr-o estimare rezonabilă, organele de inspekție fiscală au avut în vedere și faptul că veniturile realizate sunt semnificativ diminuate în comparație cu materialele achiziționate și chitanțele emise.

Motivează faptul că organele de inspecție fiscală au estimat venituri suplimentare interpretând în mod subiectiv că a realizat venituri suplimentare, plecând de la un mod de calcul primitiv, arhaic, lipsit de raționament, fără nici o logică, arogându-și luxul de a interpreta subiectiv legislația în vigoare după bunul plac al acestora, cu scop vădit de a constata venituri suplimentare, numai prin estimare.

Pentru estimările efectuate, organele de inspecție fiscală au ignorat pur și simplu codul deontologic medical, fără a cunoaște legislația în vigoare și au făcut o comparație primitivă între mănușile chirurgicale achiziționate și chitanțele privind încasarea contravalorii serviciilor efectuate de cabinet, găsind o cale mai convenabilă lor și totodată mai comodă, pentru estimarea veniturilor după bunul plac.

Precizează că organele de inspecție fiscală nu au întrebat de câte ori sunt folosite mănușile chirurgicale la o consultație medicală, mănușile pot fi schimbate la o consultație medicală de mai multe ori, în funcție de timpul de consultație, de asemenea, se pot deteriora și pentru prevenirea și transmiterea bolilor, mănușile sunt imediat schimbate.

Conform codului deontologic medical, întreg personalul folosește instrumentarul medical pentru sterilizare, în plus, sunt utilizate pentru curățenia în incinta laboratorului, prin urmare, a respectat legea sanitară în vigoare, așa cum a precizat la alin. (3) pag. 8 din raportul de inspecție fiscală, cu mențiunea că sunt cadre medicale ucenici, iar o parte din mănușile chirurgicale sunt folosite de acest personal.

În al doilea rând, organele de inspecție fiscală, în mod vădit nu au efectuat o inventariere la zi a mănușilor chirurgicale și a bavetelor, în mod intenționat, pentru a estima cu comoditate veniturile suplimentare, fiind încălcate grav atribuțiunile prin neefectuarea inventarierii la zi a mănușilor și a bavetelor.

Face precizarea că organele de inspecție fiscală, în mod normal și profesionist ar fi trebuit să procedeze astfel:

- efectuarea la zi a inventarierii mănușilor chirurgicale și a bavetelor;
- efectuarea calculului privind materialele intrate și ieșite în perioada 01.01.2015, până la data efectuării controlului;
- stabilirea numărului de mănuși chirurgicale și bavete pe care cabinetul le deținea la data de 31.12.2014;
- plecând de la acest indicator, de la formula  $S_i + I - E = S_f$ , ar fi trebuit să compare  $E$  (ieșirile) din perioada 01.01.2012 – 31.12.2014, cu chitanțele întocmite în aceeași perioadă, însă organele de inspecție fiscală, într-o totală lipsă de profesionalism au comparat intrările de mănuși și bavete cu chitanțele întocmite;
- $S_f$  este de fapt cantitatea de mănuși și bavete pe care organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să le calculeze la data de 31.12.2014, I,

intrările de mănuși și bavete din perioada 01.01.2012 – 31.12.2014 și Si, soldul inițial al mănușilor și bavetelor de la data de 01.01.2012.

Precizează că la pag. 11 alin. (2) din raportul de inspecție fiscală, se menționează: *„contribuabilul verificat menționează de asemenea că în prezent are pe stoc un număr de aproximativ 2.500 perechi de mănuși și aproximativ 1.000 bavete. Precizăm că inspecția fiscală nu poate lua în considerare această afirmație deoarece nu se verifică anul 2016. Ba mai mult, pentru anii verificați sunt achiziționate materiale la intervale regulate de timp, aproximativ în fiecare lună și considerăm că din moment ce sunt aprovizionări în fiecare lună mănuși chirurgicale și bavete, cele vechi au fost folosite conform documentelor prezentate la dosar, respectiv liste de inventar și stocuri analitice pe gestiuni la sfârșit de an se menționează că mai sunt o mănuși și bavete în stoc la finele fiecărui an”.*

Contestatoarea motivează faptul că în cadrul cabinetului, nu s-a efectuat niciodată inventarierea generală a patrimoniului, conform legislației în vigoare și din acest motiv s-au constatat, la data controlului cantitățile menționate.

Referitor la aprovizionările cu materiale în fiecare lună, precizează că, în funcție de posibilitățile financiare, are dreptul legal să achiziționeze de pe piața liberă mănuși și bavete, pentru o perioadă de doi, trei, patru sau chiar mai mulți ani, în funcție de durata de valabilitate a acestora și nicidecum să-și asigure necesarul după bunul plac al organelor de control.

În al treilea rând, petenta motivează că organele de control, nu au ținut cont de instrucțiunile de aplicare a metodelor de estimare, care figurează la Cap. II din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, respectiv, organele de inspecție fiscală, considerând că documentele pentru realizarea veniturilor sunt incorecte, ar fi trebuit să recurgă la constatarea stării de fapt fiscale.

Referitor la faptul că organele de inspecție fiscală, au menționat la pag. 3 alin. (3) din raportul de inspecție fiscală că: *„s-a constatat un număr semnificativ mai mare de acte medicale programate în caietul de programări, în comparație cu chitanțele emise, de impune estimarea veniturilor realizate ...”*, precizează că nu toți pacienții se prezintă la programări, sunt ședințe multiple pentru un caz, în funcție de complexitatea tratamentului, iar chitanța se emite doar la achitarea contravalorii tratamentului.

Pentru constatarea stării de fapt fiscale, organele de control ar fi trebuit să efectueze controlul la toate persoanele care figurează în caietul de programări și care nu figurează pe nici o chitanță întocmită în perioada imediat următoarei programări pentru a stabili dacă întradevăr a avut loc sau nu actul medical în cauză.

Precizează că la pag. 9 alin. (1) din raportul de inspecție fiscală, s-a făcut următoarea afirmație: „Referitor la tariful mediu/serviciu prestat aproximez la 50 – 70 lei pentru fiecare an examinat..”, însă organele de inspecție fiscală au tratat cu superficialitate aspectul estimării, beneficiind de luxul de a interpreta legislația după bunul lor plac, întrucât nu se poate face o estimare după o altă estimare.

Contestatoarea invocă faptul că la Cap. II din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, nu se regăsește nici o modalitate de estimare la estimare, prin urmare, suma luată în calcul de organele de control, de S lei, este total eronată, nedocumentată și calculată în mod subiectiv.

În concluzie, solicită anularea Raportului de inspecție fiscală nr. BCG-AIF ..... și a Deciziei de impunere nr. BCG-AIF ..... din 27.09.2016, exonerarea de la plata obligațiilor fiscale reținute în sarcina ei și restituirea sumelor plătite în urma controlului efectuat.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, Inspecția Fiscală**, în baza Avizului de inspecție fiscală nr. ...., au efectuat inspecția fiscală la **CABINETUL MEDICAL INDIVIDUAL (C.M.I.) – X** pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, referitor la impozitul pe venit din activități independente și contribuțiile de asigurări sociale de sănătate, iar în urma inspecției fiscale au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. BCG-AIF ....., în baza căruia au emis pe numele **doamnei X**, Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. BCG-AIF ....., prin care au stabilit un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă totală de **S lei**, calculat la o bază impozabilă în sumă de **S lei**, pentru anii 2013 și 2014, precum și contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**, calculate la aceeași bază impozabilă de **S lei**, pentru anii 2013 și 2014.

Activitatea desfășurată – Cabinet medical individual, activități de asistență stomatologică.

În Raportul de inspecție fiscală nr. BCG-AIF 8100 din 27.09.2016, la Cap. IV – Constatări privind impozitului pe venit, organele de inspecție fiscală, consemnează următoarele:

Obiectivele avute în vedere.

- verificarea corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazei de impozitare și, respectiv, a obligațiilor fiscale aferente de către contribuabil/plătitor;
- verificarea respectării prevederilor legislației fiscale și contabile;
- analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi, relevante pentru aplicarea legislației fiscale;
- verificarea existenței contractelor și modul de derulare, în vederea determinării operațiunilor impozabile realizate de contribuabil/plătitor, care sunt relevante pentru stabilirea bazei de impozitare;
- verificarea înregistrării elementelor de natura veniturilor sau asimilate acestora, aferente activității desfășurate;
- verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile, ori unde se află bunurile impozabile;
- verificarea modului de înregistrare a elementelor de natura cheltuielilor sau asimilate acestora, efectuate în scopul desfășurării activității economice, precum și tratamentul fiscal al operațiunilor/tranzacțiilor care au generat astfel de cheltuieli;
- verificarea corectitudinii tratamentului fiscal aplicat operațiunilor/tranzacțiilor pentru sumele utilizate cu drept de deducere din impozitele, taxele, sau contribuțiile datorate;
- verificarea criteriilor pentru încadrarea activității desfășurate de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri drept activitate independentă;
- verificarea respectării normelor specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar – contabile, a regimului intern de numerotare a formularelor financiar – contabile, cu menționarea existenței seriei și plajei de numere aprobate de conducerea contribuabilului/plătitorului și a datei începerii utilizării acestora, precum și evidența documentelor cu regim special, dacă este cazul;
- verificarea altor aspecte relevante pentru impozitare, dacă prezintă interes pentru aplicarea legislației fiscale și contabile;
- verificarea evoluției patrimoniului afacerii și a modului de evidențiere în cheltuieli și respectiv, în venituri, a oricăror intrări sau ieșiri de bunuri;
- verificarea veniturilor, din surse corespunzătoare categoriilor de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit Codului Fiscal.

Referitor la determinarea bazei de impozitare a impozitului pe venit, organele de inspecție fiscală precizează faptul că având în vedere că în perioada verificată venitul net este considerabil mai mic decât venitul brut și sunt materiale achiziționate în cantități mari, în vederea clarificării situației de fapt fiscale a contribuabilului, organele de inspecție



fiscală au solicitat o notă explicativă acestuia, în baza prevederilor art. 113 alin. (2) lit. g) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, astfel :

**“1.Întrebare:** Pentru perioada verificată organele de inspecție au constatat că CMI Mardare I. Simona Ioana are materiale stomatologice achiziționate (mănuși chirurgicale și bavete de unică folosință) în număr semnificativ mai mare decât actele medicale evidențiate în chitanțe astfel:

- pentru anul 2012 ați achiziționat un număr de 3.600 mănuși (1.800 perechi mănuși) și 810 bavete de unică folosință, însă chitanțe emise pentru actele medicale prestate sunt în număr de 656;

- pentru anul 2013 ați achiziționat un număr de 4.000 mănuși (2.000 perechi mănuși) și 2.500 bavete de unică folosință însă chitanțe emise pentru actele medicale prestate sunt în număr de 457;

- pentru anul 2014 ați achiziționat un număr de 8.600 mănuși (4.300 perechi mănuși) însă chitanțe emise pentru actele medicale prestate sunt în număr de 686.

Având în vedere cele menționate mai sus, care reies din analiza documentară efectuată la prezenta inspecție fiscală, și constatările din Fișa investigațiilor pe teren din data de 15.06.2016 unde, la deplasarea organelor de inspecție fiscală la sediul din Bacău s-a constatat un număr semnificativ mai mare de acte medicale programate în caietele de programări, în comparație cu chitanțele emise, se impune estimarea veniturilor realizate, omise a fi înregistrate și declarate, prin urmare va rugăm să precizați pentru fiecare an tariful mediu al actelor medicale prestate.

**1. Răspuns:** Mănușile sunt folosite de cei 2 medici și 2 asistente în contextul actului medical precum și de personalul de întreținere pt. efectuarea curățeniei și reviziilor la cele 2 puncte de lucru, nu se refolosesc, se pot deteriora și trebuie înlocuite. Sunt folosite mănuși și bavete la o serie de intervenții pentru care se fac programări dar nu se eliberează chitanțe: controalele periodice (3 luni, 6 luni, 1 an) ale tuturor serviciilor efectuate, serviciile prestate categoriei 0-18 ani precum și consultații + urgențe la categoria peste 18 ani asigurați la care, conform contractului cu CJAS Bc, serviciile sunt gratuite. De aici reiese că folosirea acestor consumabile nu este un indicator al numărului chitanțe emise ci doar că se respectă legea sanitară în vigoare.

Menționez, de asemenea, că avem pe stoc un număr de aprox – 2.500 perechi de mănuși și aprox. 1.000 bavete. Referitor la fișa investigațiilor din 15.06.2016 precizez că sunt punctate informații incomplete și inexacte drept pentru care nu am semnat procesul verbal: în ziua de 06.05.2016, când nu au fost emise chitanțe, eu nu am fost prezentă la cabinet, din motive de sănătate iar pacienții au fost

reprogramați și în plus, nu s-au evidențiat chitanțele emise la Scorțeni în aceleași zile în condițiile în care avem program zilnic de 3 ore cu asigurații (în relație cu CJAS Bc). Precizez că nu toți pacienții se prezintă la programări, sunt sedințe multiple pentru un caz (de la 1 – 2 la 6 – 7) în funcție de complexitatea tratamentului iar chitanța se emite doar la achitarea contravalorii tratamentului. De asemenea, avem un contract de colaborare cu o societate de asigurări, MEDOC, care decontează anumite operațiuni asiguraților lor (vedeți extras de cont) – acești pacienți sunt programați și nu achită ei contravaloarea prestației medicale. În concluzie nu cred că există venituri omise a fi înregistrate și declarate. Referitor la tariful mediu/serviciu prestat aproximez la 50 – 70 lei pentru fiecare an examinat.

S-au înregistrat consumuri mari și din cauza faptului că medicul angajat și-a făcut ucenicia la mine în cabinet și aproape în fiecare vară am aproximativ 2 – 3 studenți practicieni, fapt ce implică anumite consumuri în plus.

**2. Întrebare:** Mai aveți ceva de adăugat?

**2. Răspuns :** La noi în cabinet toate consultațiile sunt gratuite (acești pacienți figurează în programări) și eu și medicul angajat acordăm, funcție de situație diverse îngrijiri medicale gratuite, fapt permis de Codul Deontologic al medicului dentist din 15.05.2010, art. 13, alin. 3. De asemenea, între programați sunt și rude, prieteni, colegi, oameni ce primesc serviciile noastre gratuit”.

În baza art. 7, alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: “Art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal...(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”, aprecierea organelor de inspecție fiscală este aceea că **C.M.I. X nu a evidențiat și declarat** toate veniturile realizate pe perioada verificată și nu a întocmit chitanțe pentru toate actele medicale prestate.

Constatările organelor de inspecție fiscală se fundamentează astfel:

**1.** Din analiza documentară din timpul inspecției fiscale rezultă că pentru perioada verificată contribuabilul are materiale stomatologice achizitionate (mănuși chirurgicale și bavete de unică folosință) în număr semnificativ mai mare decât actele medicale evidențiate în chitanțe astfel:



- pentru anul 2012 s-au achiziționat un număr de **3.600 mănuși** (1.800 perechi mănuși) și **810 bavete de unică folosință**, însă **chitanțe** emise pentru actele medicale prestate sunt în număr de **656**;

- pentru anul 2013 s-au achiziționat un număr de **4.000 mănuși** (2.000 perechi manusi) și **2.500 bavete de unică folosință** însă **chitanțe** emise pentru actele medicale prestate sunt în număr de **457**;

- pentru anul 2014 s-au achiziționat un număr de **8.600 mănuși** (4.300 perechi mănuși) și **2.000 bavete de unică folosință** însă **chitanțe** emise pentru actele medicale prestate sunt în număr de **686**.

**2.** Ca și indiciu suplimentar, în vederea stabilirii stării fiscale cât mai apropiată de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul, pentru a stabili baza de impunere printr-o estimare rezonabilă, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și faptul că veniturile realizate sunt semnificativ diminuate în comparație cu materialele achiziționate și chitanțele emise și dat fiind cele prezentate mai sus, în data de 15.06.2016, organele de inspecție fiscală s-au deplasat la sediul contribuabilului din comuna Scorțeni, jud. Bacău și nu a fost găsit contribuabilul, astfel că s-au deplasat și la adresa din municipiul Bacău, str. ...., jud. Bacău, unde a fost identificat un al doilea cabinet medical al **C.M.I. X**

Organele de inspecție fiscală precizează că din analiza documentară asupra documentelor prezentate în timpul inspecției fiscale la **C.M.I. X**, rezultă că materialele achiziționate de contribuabil sunt considerabil mai mari decât veniturile evidențiate și de asemeni se constată declararea unui venit net considerabil mai mic decât venitul brut, indicii ce duc la concluzia că nu au fost evidențiate și declarate toate veniturile realizate și prin urmare, la deplasarea din data de 15.06.2016, au fost solicitate contribuabilului caietele de programări folosite și chitanțele emise, constatându-se următoarele:

- pentru data de 15.06.2016, au fost programate un număr de 12 persoane/acte medicale, însă sunt emise 3 chitanțe;

- pentru data de 06.05.2016, au fost programate un număr de 17 persoane/acte medicale și nu sunt emise chitanțe;

- pentru data de 25.05.2016, au fost programate 25 persoane/acte medicale, însă sunt emise 4 chitanțe.

Precizează că a fost întocmită Fișa investigațiilor pe teren din data de 15.06.2016, la fața locului, semnată de luare la cunoștință de către contribuabil și în data de 17.06.2016 a fost întocmit Procesul verbal de constatare la fața locului pe baza Fișei de investigații pe teren, comunicat contribuabilului, însă acesta menționează că nu este de acord cu cele consemnate.

**3.** În perioada verificată, contribuabilul are un medic angajat și două asistente, fapt care confirmă ideea că sunt acte medicale emise de

cabinetul medical individual în număr mare, susținut și de faptul că are sediu și în comuna Scorțeni, jud. Bacău și în municipiul Bacău, str.

.....  
Organele de inspecție fiscală precizează că sediul din municipiul Bacău, str. George Apostu nr. 6, jud. Bacău nu apare în baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, astfel că în timpul controlului, contribuabilul a depus „Declarația privind sediile secundare” nr. ....

**3.** Pentru perioada verificată, respectiv 2012 – 2014, organele de inspecție fiscală, fac mențiunea că **C.M.I. X** înregistrează venituri nete de S lei în 2012 (respectiv o medie de S lei/lună), S lei în 2013 (respectiv o medie de S lei/lună) și S lei în 2014 (respectiv o medie de S lei/lună) în condițiile în care are un număr de 4 salariați, printre care și un medic stomatolog, salariile cumulate ale acestora depășesc lunar media de câștig a medicului titular al cabinetului, indiciu care conduce la ideea ca veniturile realizate sunt mai mari decât cele evidențiate în acte.

Având în vedere cele arătate, organele de inspecție fiscală au ajuns la concluzia că nu sunt evidențiate toate veniturile (respectiv materialele achiziționate sunt considerabil mai mari decât veniturile realizate, cabinetul medical are două sedii și patru salariați, printre care, și un medic stomatolog, câștigurile nete ale reprezentantului cabinetului sunt mai mici chiar decât media salariului net al salariaților), organele de inspecție fiscală au procedat la o analiză a situației fiscale și a indicilor care duc la concluzia că nu sunt evidențiate toate sursele generatoare de venit și în vederea identificării acestora, s-a solicitat nota explicativă menționată, ale căror răspunsuri date de contribuabil au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală și analizate astfel:

- cu privire la răspunsul contribuabilului că mănușile achiziționate sunt folosite de cei doi medici, cele două asistente cât și de personalul de întreținere la efectuarea curățeniei la cele două puncte de lucru, organele de inspecție fiscală precizează că au luat act de răspunsul contribuabilului și, pentru a nu determina o situație fiscală eronată, având în vedere că mănușile chirurgicale sunt folosite și la efectuarea curățeniei și de către asistente, în vederea estimării serviciilor medicale generatoare de baze impozabile suplimentare, organele de inspecție fiscală s-au raportat la numărul de bavete de unică folosință, ca urmare, au renunțat la estimarea veniturilor pe baza mănușilor chirurgicale, luând în considerare răspunsul dat și pentru a elimina o posibilă marjă de eroare în utilizarea acestor materiale și pentru a obține o situație cât mai clară;

- referitor la afirmațiile precum că în decontările cu Casa Județeană de Asigurări Sociale de Sănătate Bacău, sunt oferite servicii gratuite persoanelor sub 18 ani, organele de inspecție fiscală precizează

că au luat în considerare răspunsul contribuabilului și, în vederea estimării serviciilor generatoare de venituri, au scăzut din numărul total de acte medicale estimate a fi efectuate, numărul de acte medicale prestate în relația cu Casa Județeană de Asigurări Sociale de Sănătate Bacău, pentru categoria de persoane 0 – 18 ani, tocmai pentru a nu dubla numărul de servicii prestate (o bavetă de unică folosință este folosită de un pacient sub 18 ani, însă pentru acesta nu se emite chitanță, deci s-au scăzut serviciile în cauză).

Cu privire la serviciile prestate și decontate de Casa Județeană de Asigurări Sociale de Sănătate Bacău, pentru persoanele de peste 18 ani, organele de inspecție fiscală precizează că acestea sunt supuse coplății, pacientul plătește o cotă parte din serviciul medical și o cotă parte este suportată de Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Bacău, astfel că s-au emis chitanțe de către contribuabilul verificat pentru acești pacienți, chitanțe care au fost scăzute din numărul total de bavete de unică folosință achiziționate, pe cale de consecință, aceste servicii au fost scăzute din totalul estimării.

Organele de inspecție fiscală precizează că pentru listele de decontări de servicii medicale emise de Casa Județeană de Asigurări Sociale de Sănătate Bacău, gratuite, aceste persoane s-au scăzut din totalul actelor medicale, din totalul bavete, pentru lunile pentru care au fost puse de contribuabil la dispoziția inspecției fiscale aceste liste (anexa nr. 2 la raport);

- contribuabilul verificat menționează de asemeni că în prezent are pe stoc un număr de aproximativ 2.500 perechi de mănuși și aproximativ 1.000 bavete, însă organele de inspecție fiscală precizează că nu pot lua în considerare această afirmație întrucât nu se verifică anii 2015 și 2016, pentru anii verificați sunt achiziționate materiale la intervale regulate de timp, aproximativ în fiecare lună și consideră că din moment ce sunt aprovizionări în fiecare lună de mănuși chirurgicale și bavete de unică folosință, cele vechi au fost folosite și conform documentelor prezente la dosar, respectiv liste de inventar și stocuri analitice pe gestiuni la sfârșit de an se menționează că mai sunt o mănuși și bavete în stoc la finele fiecărui an ;

- referitor la afirmația că fișa investigațiilor pe teren din data de 15.06.2016 este inexactă și incorectă, precizează că la data deplasării la sediul din Bacău, str. ...., jud. Bacău, contribuabilul verificat a semnat de luare la cunoștință pe fișă, fără să precizeze sau să motiveze nimic, deși organele de inspecție fiscală au discutat cu contribuabilul în sensul că se pot lua aleatoriu și alte date din caietele de programări pentru a vedea dacă sunt mai multe acte medicale programate decât chitanțe emise, însă nu s-au efectuat alte completări de către contribuabilul verificat, în majoritatea cazurilor investigate în caietul de

programări sunt mult mai multe acte medicale programate decat chitanțele emise zilnic;

- cu privire la afirmația că primește bani pentru servicii prestate catre o societate de asigurări, precizează că nu pot lua în considerare aceste servicii deoarece nu s-a facut dovada efectivă, prin documente justificative că serviciile au fost prestate (pentru anul 2012 singura sumă încasată, exceptand Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Bacău este de S lei de la AXA Life Insurance, reprezentând daună, pentru anul 2013 sunt sume similare încasate tot de la AXA Life Insurance, reprezentând daună și pentru anul 2014 este o singură sumă încasată prin extrasul de cont de la Medical Ocupațional S.R.L. în luna decembrie 2014 de S lei, însă nu se precizeaza ce reprezintă și nici contribuabilul verificat nu a pus la dispoziția inspecției fiscale un contract/desfășurător al serviciilor medicale prestate în contul acestei sume);

- referitor la afirmația că sunt salariați cadre medicale și că sunt ucenici la cabinet, plus medicul titular și angajatul, veniturile realizate ar trebui să fie pe măsură, orice cheltuială trebuie să fie aducătoare de venituri impozabile;

- de asemeni, contribuabilul afirmă că la cabinet, toate consultațiile sunt gratuite. Organele de inspecție fiscală precizează că nu pot lua în considerare această afirmație deoarece la data deplasării la cabinet, respectiv în data de 15.06.2016, pentru investigarea pe teren în baza roului activ, la cabinet erau afișate tarifele practicate, printre care și tariful pe o consultație, în sumă de S lei.

Având în vedere considerentele prezentate și în urma analizei documentare efectuate, pe baza constatrilor pe teren, organele de inspecție fiscală precizează că a fost luată în considerare parțial nota explicativă dată de contribuabil, nu s-a procedat la estimarea surselor generatoare de venit pe baza mânușilor chirurgicale folosite, ci s-a procedat la estimarea veniturilor pe baza bavețelor de unică folosință achiziționate, raportate la chitanțele emise și actele decontate de Casa Județeană de Asigurări Sociale de Sănătate Bacău, precum și la tariful mediu declarat de contribuabil ( 50 – 70 lei, astfel că au luat act de răspunsul contribuabilului și s-au raportat la un tarif mediu de S lei) prin nota explicativă, tocmai pentru a se apropia cât mai mult de circumstanțele edificatoare ale fiecarui caz, înaintea luării deciziei de estimare, contribuabilul fiind consultat, astfel cum s-a prezentat mai sus.

Organele de inspecție fiscală consideră că nu au fost emise chitanțe pentru toate actele medicale efectuate și au procedat la majorarea venitului brut pe fiecare an în parte, în baza prevederilor art. 106 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: *„Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a*

*bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.”*

Pentru selectarea adecvată a metodei de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală precizează că au avut în vedere următoarele elemente:

- metoda stabilită să se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale;

- documentele și informațiile identificate sunt relevante pentru aplicarea metodei produsului/serviciului și a volumului, prevăzută la art. 2 lit. d) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere: „În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode: ...d) **metoda produsului/serviciului și a volumului;**” coroborat cu prevederile pct. 1.4 din ANEXA nr. 1 din același act normativ: „1.4. Metoda produsului/serviciului și a volumului.....”

Organele de inspecție fiscală au procedat astfel:

- pentru anul 2012 s-au achiziționat 810 bavete de unică folosință, din care sunt 222 acte medicale pentru serviciile decontate de Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Bacău și 656 acte medicale evidențiate în chitanțe, astfel că nu s-au estimat venituri în plus, numărul de bavete utilizat este aproximativ egal cu numărul de acte medicale evidențiate în chitanțe și decontate de Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Bacău;

- pentru anul 2013 s-au achiziționat 2.500 bavete de unică folosință, din care s-au scăzut 39 acte medicale pentru serviciile decontate de Casa Județeană de Asigurări Sociale de Sănătate Bacău și 457 acte medicale evidențiate în chitanțe, rezultând 2.004 bavete de utilizat, înmulțit cu S lei tariful mediu declarat = S lei bază impozabilă estimată în plus;

- pentru anul 2014 s-au achiziționat 2.000 bavete de unică folosință, din care s-au scăzut 208 acte medicale pentru serviciile decontate de Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Bacău și 686 acte medicale evidențiate în chitanțe, rezultând 1.106 bavete de utilizat, înmulțit cu 60 lei tariful mediu declarat = S lei bază impozabilă estimată în plus.

În urma inspecției fiscale asupra documentelor financiar contabile puse la dispoziție de **doamna X**, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

**a) Pentru anul 2012**, precizează faptul că în baza Declarației nr. ...., depusă de contribuabil, s-a emis Decizia de impunere anuală nr.



....., pe numele **doamnei X**, cod numeric personal ....., comunicată în data de 22.10.2013, din decizie rezultă un venit net în sumă de S lei și un impozit pe venit în sumă de S lei.

În anul 2012, contribuabilul verificat a înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți venituri brute în sumă de S lei și cheltuieli deductibile de S lei, rezultând un venit în sumă de S lei.

La venitul brut nu s-a constatat diferență față de declarația contribuabilului în sumă de S lei.

**b) Pentru anul 2013**, s-a stabilit o diferență de venit net anual în sumă de **S lei** și un impozit pe venit aferent în sumă de **S lei (S lei x 16%)**.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că în baza declarației nr. ...., depusă de contribuabil, s-a emis Decizia de impunere anuală nr. ...., pe numele **doamnei X**, cod numeric personal ....., comunicată în data de 30.01.2015, din decizie rezultă un venit net în sumă de S lei și un impozit pe venit în sumă de S lei.

La venitul brut s-a constatat o diferență în plus în sumă de S lei față de declarația contribuabilului în sumă de S lei, rezultând un venit brut în sumă de S lei.

Diferența în sumă de S lei, a fost stabilită în plus la venituri în urma estimării veniturilor realizate.

**c) Pentru anul 2014**, s-a stabilit o diferență de venit net anual în sumă de **S lei** și un impozit pe venit aferent în sumă de **S lei (S lei x 16%)**.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că în baza Declarației nr. ...., depusă de contribuabil, s-a emis Decizia de impunere anuală nr. .... pe numele **doamnei X**, cod numeric personal ..... comunicată în data de 16.09.2015, din decizie rezultă un venit net în sumă de S lei și un impozit pe venit în sumă de S lei.

La venitul brut s-a constatat o diferență în plus în sumă de S lei față de declarația contribuabilului în sumă de S lei, rezultând un venit brut în sumă de S lei.

Diferența în sumă de S lei, a fost stabilită în plus la venituri în urma estimării estimării veniturilor realizate.

Temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea diferenței de impozit pe venit și a accesoriilor aferente sunt următoarele:

- art. 12 lit. t) și art. 48 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privin Codul giscal, cu modificările și completările ulterioare;

- art. 7 alin. (3) și art. 106 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;

- art. 2 lit. d) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Referitor la contribuțiile de asigurări sociale de sănătate, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. BCG-AIF ....., având în vedere faptul că în perioada verificată, s-au constatat diferențe de venit net în sumă de S lei, organele de inspecție fiscală au stabilit că contribuabilul datorează contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** (S lei x 5,5%).

Temeiurile de drept invocate de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea diferenței de contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt următoarele:

- art. 257 alin (2), alin (5) și alin. (7) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare;

- art. 296<sup>18</sup>, art. 296<sup>21</sup>, art. 296<sup>22</sup> și art. 296<sup>25</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- art. 7 alin. (3) și art. 106 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;

- art. 2 lit. d) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

**III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:**

**A. Referitor la impozitul pe venit în sumă de S lei și contribuțiile de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei, cauza supusă soluționării o constituie legalitatea stabilirii de către organele de inspecție fiscală a acestor diferențe de obligații fiscale, în condițiile în care, pe de o parte, contribuabilul nu a înregistrat și nu a declarat la organul fiscal toate veniturile realizate, iar pe de altă parte, nu aduce argumente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, în urma inspecției fiscale efectuate la **C.M.I. X**, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. BCG-AIF ..... în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. BCG-AIF ....., prin care

au stabilit în sarcina **doamnei X**, diferențe de obligații fiscale în sumă totală de **S lei**, reprezentând impozit pe venit, în sumă de **S lei** și contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**, diferențele fiind stabilite la o bază impozabilă în sumă de S lei, stabilită suplimentar pentru anii 2013 și 2014.

Potrivit constatărilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. BCG-AIF ....., în urma inspecției efectuate asupra documentelor financiar contabile puse la dispoziție **C.M.I. X**, au constatat următoarele:

Pentru anul 2012, organele de inspecție fiscală precizează faptul **doamna X**, a declarat un venit net în sumă de S lei și un impozit pe venit în sumă de S lei, față de care, nu au fost constatate diferențe

Pentru anul 2013, s-a stabilit o diferență de venit net anual în sumă de **S lei** și un impozit pe venit aferent în sumă de **S lei (S lei x 16%)**.

La venitul brut s-a constatat o diferență în plus în sumă de 120.240 lei față de declarația contribuabilului în sumă de S lei, rezultând un venit brut în sumă de S lei.

Diferența în sumă de S lei, a fost stabilită în plus la venituri în urma estimării veniturilor realizate.

Pentru anul 2014, s-a stabilit o diferență de venit net anual în sumă de **S lei** și un impozit pe venit aferent în sumă de **S lei (S lei x 16%)**.

La venitul brut s-a constatat o diferență în plus în sumă de S lei față de declarația contribuabilului în sumă de S lei, rezultând un venit brut în sumă de S lei.

Diferența în sumă de S lei, a fost stabilită în plus la venituri în urma estimării veniturilor realizate.

**Doamna X**, precizează că pentru estimările efectuate, organele de inspecție fiscală au ignorat pur și simplu codul deontologic medical, fără a cunoaște legislația în vigoare și au făcut o comparație primitivă între mănușile chirurgicale achiziționate și chitanțele privind încasarea contravalorii serviciilor efectuate de cabinet, găsind o cale mai convenabilă lor și totodată mai comodă, pentru estimarea veniturilor după bunul plac.

Motivează faptul că organele de inspecție fiscală nu au întrebat de câte ori sunt folosite mănușile chirurgicale la o consultație medicală, acestea pot fi schimbate la o consultație medicală de mai multe ori, în funcție de timpul de consultație, de asemenea, se pot deteriora și pentru prevenirea și transmiterea bolilor, mănușile sunt imediat schimbate.

În al doilea rând, organele de inspecție fiscală, în mod vădit nu au efectuat o inventariere la zi a mănușilor chirurgicale și a bavetelor, în mod intenționat, pentru a estima cu comoditate veniturile suplimentare, fiind

încălcate grav atribuțiunile prin neefectuarea inventarierii la zi a mănușilor și a bavetelor.

**În drept**, prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, stipulează următoarele:

*"Art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă.*

*(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50..*

*(2) Venitul brut cuprinde:*

*a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității; [...].*

*(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:*

*a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;*

*b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite; [...]"*

*Norme metodologice:*

*36. În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum ar fi: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, [...].*

*37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.*

*Reguli generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor sunt și următoarele:*

*a) să fie efectuate în interesul direct al activității;*

*b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente; [...]."*

De asemenea, potrivit prevederilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

*„Art. 7 (3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată organul fiscal este*

*obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”*

Față de prevederile legale invocate, se reține faptul că inspecția fiscală are obligația de a verifica documentele înscrise în evidența contabilă și soluția adoptată să fie întemeiată pe constatări complete asupra determinării stărilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal și din care să rezulte precizări distincte asupra veniturilor realizate într-un an calendaristic.

De asemenea, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele sale, respectiv trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității economice.

Astfel, referitor la veniturile stabilie suplimentar în sumă de S lei, cu un impozit pe venit aferent în sumă de S lei, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că contribuabilul a efectuat mai multe acte medicale, avînd în vedere numărul mare de bavete, față de chitanțele emise în perioada 2013 - 2014 și totodată, au avut în vedere și numărul semnificativ mai mare de acte medicale programate în caietul de programări, în comparație cu chitanțele emise.

Se mai reține faptul că organul fiscal trebuie să aibă în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru stabilirea corectă a bazei de impunere, în speță, au avut în vedere următoarele:

- pentru anul 2012 s-au achiziționat 810 bavete de unică folosință, din care sunt 222 acte medicale pentru serviciile decontate de Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Bacău și 656 acte medicale evidențiate în chitanțe, astfel că nu s-au estimat venituri în plus, numărul de bavete utilizat este aproximativ egal cu numărul de acte medicale evidențiate în chitanțe și decontate de Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Bacău;

- pentru anul 2013 s-au achiziționat 2.500 bavete de unică folosință, din care s-au scăzut 39 acte medicale pentru serviciile decontate de Casa Județeană de Asigurări Sociale de Sănătate Bacău și 457 acte medicale evidențiate în chitanțe, rezultând 2.004 bavete de utilizat, înmulțit cu 60 lei tariful mediu declarat = S lei bază impozabilă estimată în plus;

- pentru anul 2014 s-au achiziționat 2.000 bavete de unică folosință, din care s-au scăzut 208 acte medicale pentru serviciile decontate de Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Bacău și 686 acte medicale evidențiate în chitanțe, rezultând 1.106 bavete de utilizat, înmulțit cu S lei tariful mediu declarat = S lei bază impozabilă estimată în plus.

Ca urmare, nu pot fi luate în considerare afirmațiile contribuabilului că estimarea a fost făcută în funcție de numărul de mânuși de unică folosință, întrucât estimarea veniturilor s-a făcut în



funcție de bavetele de unică folosință achiziționate, având în vedere veniturile și bavetele din anul 2012, precum și tariful mediu de S lei pe consultație, având în vedere tariful de S lei pe consultație declarat de petentă.

Referitor la afirmația contribuabilului precum că pentru lucrările la minori, s-a stabilit un venit suplimentar, se reține faptul că minorii au fost incluși în categoria veniturilor Casei de Asigurări Sociale de Sănătate Bacău, care au fost scăzute din baza impozabilă totală.

Cu privire la afirmația că primește bani pentru servicii prestate către o societate de asigurări, organele de inspecție fiscală precizează că nu pot lua în considerare aceste servicii deoarece nu s-a făcut dovada efectivă, prin documente justificative că serviciile au fost prestate, pentru anul 2012 singura sumă încasată, exceptând Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Bacău este de 424,62 lei de la AXA Life Insurance, reprezentând daună, pentru anul 2013 sunt sume similare încasate tot de la AXA Life Insurance, reprezentând daună iar pentru anul 2014 este o singură sumă încasată prin extrasul de cont de la Medical Ocupațional S.R.L. în luna decembrie 2014 de 1.486,86 lei, însă nu se precizează ce reprezintă și nici contribuabilul verificat nu a pus la dispoziția inspecției fiscale un contract/desfășurător al serviciilor medicale prestate în contul acestei sume.

Pentru diferența de venit net stabilită de organele de inspecție fiscală, contribuabilul, ca titular al **C.M.I. X**, datorează contribuții de asigurări sociale de sănătate, în conformitate cu prevederile art. 296<sup>21</sup> alin. (1) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:*

*[...];*

*d) persoanele care realizează venituri din profesii libere; [...].”*

Având în vedere prevederile legale menționate, precum și faptul că **doamna X**, nu a aduce argumente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că acestea au stabilit corect și legal impozitul pentru venit în sumă de **S lei** și contribuțiile de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**, urmând a se respinge contestația, ca neîntemeiată, pentru acest capăt de cerere, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborate cu prevederile pct. 11.1. lit a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind*

Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, care precizează că:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.*

**2. Referitor la solicitarea doamnei X, privind restituirea sumelor plătite în urma controlului efectuat, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care, cererea de restituire, nu se află în competența sa materială de soluționare.**

**În fapt,** prin contestația înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău sub nr. ...., **doamna X,** precizează că contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. BCG-AIF ..... și Raportul de inspecție fiscală nr. BCG-.....

Prin contestație solicită anularea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. BCG-AIF .....din 27.09.2016 și a Raportului de inspecție fiscală nr. BCG-AIF ....., exonerarea de la plata obligațiilor fiscale stabilite în sarcina ei și restituirea sumelor plătite ca urmare a controlului fiscal efectuat.

**În drept,** în ceea ce privește competența de soluționare, se reține că potrivit prevederilor art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.*

*(2) Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:*

a) *creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei; [...]*”.

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații are competența de soluționare numai a contestațiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin decizie de modificare a bazei de impunere și numai pentru contestațiile care au ca obiect creanțe fiscale în cuantum de până la 1 milion lei.

Având în vedere dispozițiile legale imperative citate mai sus, se reține că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, nu are competența de soluționare a cererii de restituire a sumei achitate ca urmare a controlului efectuat, ca urmare, în conformitate cu prevederile pct. 9.9. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, care precizează că:

*„ 9.9. În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va restitui organelor emitente ale actelor administrative fiscale de atacate, în vederea înaintării acesteia organelor competente.”*, cererea de restituire se va înainta, spre competență soluționare, Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

## DECIDE :

**Art. 1** Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de **doamna X** împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. BCG-AIF ..... din 27.09.2016, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. BCG-AIF ....., de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice

Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, pentru suma totală de **S lei**, ce reprezintă:

- S lei - impozit pe venit;
- S lei - contribuții de asigurări sociale de sănătate.

**Art. 2** Transmiterea, către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău, spre competență soluționare, a cererii formulate de **doamna X**, referitoare la restituirea sumelor achitate ca urmare a controlului fiscal efectuat.

**Art. 3** Serviciul Soluționare Contestații, va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Bacău, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii, contestatoarea poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bacău sau la Tribunalul Iași.