



DECIZIA nr. 48 din 2013
privind soluționarea contestației formulate de
CABINET MEDICAL INDIVIDUAL DE MEDICINĂ DENTARĂ
Dr. X,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr.x/2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2, prin adresa nr.x/2013, asupra contestației formulate de **CABINET MEDICAL INDIVIDUAL DE MEDICINĂ DENTARĂ Dr. X – CIF ...**, cu sediul în X, județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.x/2013, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2, prin care s-au stabilit obligații fiscale de plată în **suma totală de x lei**, reprezentând

- x lei impozit pe venit stabilit suplimentar,
- x lei accesorii aferente impozitului pe venit;

Având în vedere dispozițiile art.205 și art.209(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr. 513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. CABINETUL MEDICAL INDIVIDUAL DE MEDICINĂ DENTARĂ Dr. X, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr.x/2013, solicită anularea totală a Deciziei de impunere nr.x/2013, invocând următoarele motive:

Cu privire la estimarea veniturilor brute realizate și a bazei de impunere, contribuabilul arată că în perioada verificată organele de inspecție fiscală, cu toate că au constatat că sunt înregistrate venituri realizate de servicii medicale dentare pe baza monetarelor care au fost întocmite după rapoartele de închidere zilnică emise de aparatul marcat electronic fiscal, totuși comparând cheltuielile efectuate cu veniturile declarate și înregistrate, au constatat că aceasta excedează foarte mult veniturile înregistrate, concluzionându-se că au fost sustrate venituri de la calculul bazei impozabile prin neînregistrarea și nedeclararea în totalitate a sumelor încasate.

Având în vedere cele de mai sus, organul de inspecție fiscală considerând că Registrul de încasări și plăți este incomplet, a procedat la estimarea veniturilor brute realizate și a bazei de impunere, aplicându-se Metoda sursei și cheltuirii fondurilor, pentru fiecare an controlat în parte, ajungându-se la o diferență de impozit pe venitul anual stabilită suplimentar de x lei, x lei dobânzi și x lei penalități de întârziere.

Contestatarul consideră că în caz de estimare sunt aplicabile prevederile art.67 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, din care rezultă expres că organul fiscal putea stabili prin estimare baza de impunere numai dacă din evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate de subscrisa în cursul inspecției fiscale ar fi fost incorecte, incomplete, precum și în situația care acestea nu ar fi existat sau nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, ceea ce nu poate fi aplicat în cazul de față.

Susține că a avut documente contabile complete, întocmite conform legislației în vigoare, declarațiile fiscale au fost depuse în termen legal, nu au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative și nici nu a refuzat să colaboreze cu inspectorii fiscali în timpul inspecției, acestea afirmând fără vreun temei legal, că informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, cu toate că în cursul inspecției fiscale sau în raportul fiscal nu s-a dovedit acest lucru.

În ceea ce privește modalitatea de estimare a bazei de impunere și stabilirea metodei care a fost folosit la estimare, contestatarul invocă pct.65.1 și pct.65.2 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și O.M.F.P. nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, conform căruia se poate reține că pentru estimarea unei baze de impunere organele de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere elementele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare informațiile referitoare la activitatea din perioada verificată și documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere și că estimarea se efectuează în situațiile prevăzute de lege, folosindu-se una dintre metodele stabilite de legiuitor pentru această estimare.

Cu privire la sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale arată că o simplă afirmație a organelor de inspecție fiscală nu conferă dreptul acestora pentru a recurge la estimarea bazei de impunere, cum că documentele cabinetului medical sunt incomplete, fără ca această constatare să fie dovedită cu sarcina probei, cum ar fi: declarații de la persoane fizice, care să declare că au plătit și nu au primit chitanțe, sau bon

fiscal, ceea ce nu s-a întâmplat în acest caz, invocând prevederile art.49, art.64, art.65, art.94 respectiv art.105 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

În raport de cele prezentate contribuabilul susține că măsura estimării bazei de impunere în speța de față este insuficientă argumentată.

Referitor la declarația privind concediul de maternitate, contribuabilul susține că organul fiscal nu a luat în considerare declarația doamnei Dr. X potrivit căreia în perioada 2009-2011 (perioada supusă verificării) aceasta nu a lucrat în cabinet, fiindcă era în concediu de maternitate, fapt pe care a și dovedit. Astfel, în loc de 3 medici, au lucrat numai doi începători fără renume, care fără experiență au consumat mai multe materii prime, decât un medic cu experiență.

Contribuabilul critică și modul de repartizare a veniturilor estimate, nu știe cine ar fi trebuit să realizeze, în condițiile în care au lucrat 2 medici începători fără experiență și fără renume în oraș (Dr. X în perioada 2009-2011 nu a lucrat în cabinet, era în concediu de maternitate).

Referitor la baza legală a deciziei de impunere, contribuabilul consideră că actul administrativ atacat nu îndeplinește prevederile legale, respectiv art.43 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 republicată cu privire la temeiul legal ca element obligatoriu al actului administrativ fiscal și punctul 2.1.3. din O.M.F.P. nr. 972/2006 din care nu rezultă cu claritate situația de drept ce a determinat estimarea de către organele de inspecție fiscală a bazei de impunere și a veniturilor brute realizate, prezentarea neclară a temeiurilor legale în baza căruia a fost stabilit debitul suplimentar, nu îndeplinește prevederile legale mai sus menționate.

Cu privire la accesorii calculate impozitului pe venit stabilit suplimentar, contribuabilul afirmă, că organul de inspecție fiscală avea dreptul de a calcula dobânzi și penalități de întârziere numai de la data comunicării deciziei de impunere nr.x/2013, respectiv de la data de 06.03.2013 și nu de la data comunicării deciziilor de impunere pe anii 2009, 2010 și 2011, făcând referire la art.111, alin.(2) din Codul de procedură fiscală. Susține că quantumul taxei datorate a fost plătită integral, conform valorii stabilite prin deciziile de impunere anuale menționate, pentru acele decizii organul de inspecție fiscală nu are dreptul să stabilească obligații de plată accesorii întrucât debitul principal stabilit prin acelea decizii de impunere au fost achitate integral și la timp, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.x/2013 organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2, care a stat în baza emiterii deciziei de impunere nr.x/2013, contestate, au constatat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2009 – 31.12.2011

Contribuabilul în anul 2009 a încasat prin virament bancar suma de x lei de la A.J.O.F.M. pe care nu a înregistrat în evidența contabilă, respectiv nu a declarat la venituri, iar impozitul pe venit achitat în suma de x lei a fost declarat ca cheltuiala deductibilă;

În anul 2010, organul de inspecția fiscală a constatat că sumele înregistrate nu au fost totalizate corect, rezultând o diferență de x lei cheltuieli declarate în plus, x lei venit nedeclarat, x lei venit neînregistrat și nedeclarat, înregistrare eronată la venituri depunerile în numerar la bancă în suma de x lei, iar impozitul pe venit achitat în suma de x lei a fost declarat ca cheltuiala deductibilă;

În anul 2011 nu au fost totalizate corect înregistrările la cheltuieli, rezultând o diferență de x lei cheltuieli declarate în minus, la cheltuieli salariale s-a constatat o diferență de x lei ca cheltuieli declarate în plus și venit neînregistrat în suma de x lei.

Având în vedere că în toată perioada verificată, contribuabilul a declarat pierdere fiscală, respectiv efectuarea de cheltuieli în sume mai mari decât veniturile înregistrate, care nu se justifică legal în condițiile în care titularul cabinetului nu are alte surse de venit care să acopere cheltuielile cabinetului precum și cheltuielile personale, rezultă că nu au fost înregistrate toate veniturile de contribuabil.

Pe motivul, că evidența contabilă fiind incompletă, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor brute realizate și a bazei de impunere, aplicând Metoda sursei și a cheltuirii fondurilor. Luând în considerare procentul cheltuielilor directe declarate de contribuabil, s-a determinat venitul brut total obținut din prestații efectuate, ca urmare a utilizării materialelor, materiilor prime și a manoperei înregistrate pe cheltuieli în fiecare an fiscal. Valoarea venitului brut recalculat în urma inspecției se prezintă astfel:

-anul 2009	x lei
-anul 2010	x lei
-anul 2011	x lei

În consecință pentru anii fiscali 2009, 2010 și 2011, organul de inspecție fiscală a recalculat venitul net, iar în sarcina contribuabilei Dr.X s-a stabilit impozit pe venit suplimentar în sumă de x lei, la care s-au mai calculat majorări și penalități de întârziere în sumă totală de x.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatar și organele de inspecție fiscală, se reține:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, poate să se pronunțe asupra legalității și temeiniciei stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare, în condițiile în care în urma solicitării din partea organului de soluționare a contestației întocmirea unui proces verbal de cercetare la fața locului pentru lămurirea unor aspecte, organele de inspecție fiscală nu au executat această solicitare, considerând nejustificată întocmirea procesului verbal de cercetare la fața locului.

În fapt, organele de inspecție fiscală la Cabinetul medical individual de medicină dentară dr. X, pe anii 2009 – 2011, au stabilit în sarcina doamnei Dr. X impozit pe venit și accesorii aferente în valoare totală de x lei, prin estimarea bazei de impunere.

Față de constatările organelor fiscale, contribuabila prin contestația depusă, printre altele, susține că în perioada 2009-2011 nici nu a lucrat în cabinet, fiindcă era în concediu de maternitate, activitatea fiind desfășurată de cei doi medici începători.

Având în vedere rolul activ al organului de soluționare a contestației și faptul că din dosarul contestației nu a rezultat acest fapt, prin adresa nr.x/AD/2013 s-a solicitat depunerea dovezii acestuia.

În răspunsul la solicitarea organului de soluționare a contestației, contribuabila a depus copia Deciziei nr.x/2009 privind aprobarea acordării indemnizației pentru creșterea copilului și copia Deciziei nr.x/2011 privind încetarea acordării indemnizației, emise de Agenția Națională Pentru Plăți și Inspecție Socială AJPIS Harghita, precum și copia certificatului de naștere seria x nr.x, eliberat de Primăria X în data de ..2009.

Având în vedere acest aspect (concediu de creșterea copilului) și prevederile pct. 9.9. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, aprobat prin Ordinul nr.450/19.04.2013 emis de președintele ANAF, organul de soluționare a contestației, prin adresa nr.x/ad/2013, a solicitat de la organul de inspecție fiscală întocmirea unui proces verbal de cercetare la fața locului pentru lămurirea stabilirii modului de repartizare a veniturilor realizate (titular, asociați), respectiv persoanele care au realizat veniturile din Cabinetul medical de medicină dentară în timp ce doamna Dr. X s-a aflat în concediu de creșterea copilului, în condițiile în care potrivit prevederilor OUG nr. 148/2005 privind susținerea familiei în vederea creșterii copilului, aceasta trebuia să suspende activitatea, respectiv nu avea dreptul de a realiza venituri suspendate impozitului pe venit.

Prin adresa nr.x/2013, depusă în dosarul cauzei la data de 2013 sub nr.x, organele de inspecție fiscală au considerat nejustificată întocmirea

unui proces verbal la fața locului, pe motivul că OUG nr.148/2005 privind susținerea familiei în vederea creșterii copilului nu impune persoanei aflate în concediu de creștere a copilului obligativitatea suspendării activității cabinetului medical și nici nu interzice realizarea veniturilor supuse impozitului pe venit, ci dimpotrivă, potrivit art.3, alin.(1) ale acestui act normativ, aceste persoane beneficiază de un stimulent în cazul realizării de venituri profesionale supuse impozitului pe venit. Tot prin această adresă organul de inspecția fiscală concluzionează că stabilirea venitului net impozabil precum și a impozitului datorat s-a efectuat în sarcina doamnei Dr. X în proporție de 100%.

În drept, având în vedere cele comunicate de organele de inspecție fiscală, care nu au legătură cu situația creată, se va aplica prevederile art.216 alin.(3) și (3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora

„Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

Având în vedere că în urma analizării cauzei conform celor aflate în dosarul contestației rezultă două situații de fapt diferite, respectiv că impozitul pe venit stabilit suplimentar și accesorii aferente au fost stabilite contribuabilei, în timp ce aceasta în perioada 01.07.2009-19.02.2011 s-a aflat în concediu de creșterea copilului 0 – 2 (3) ani, beneficiând de o indemnizație de 600 lei lunar, iar din documentele aflate în dosarul cauzei nu rezultă, ca în această perioadă de cine s-a realizat veniturile din activitatea cabinetului medical de medicină dentară, în condițiile în care titulara cabinetului Dr. X susține că în această perioadă nu a lucrat în cabinet,

se va desființa decizia de impunere nr.x/2013 pentru impozitul pe venit în sumă de x lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actele de control contestate, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate, în sensul celor reținute în prezenta decizie, cu prezentarea situației de fapt pentru fiecare deficiență în parte.

Cu alte cuvinte, se va reanaliza situația de fapt conform celor dispuse prin prezenta decizie, respectiv să se stabilească concret pe bază de probe cum au fost repartizate veniturile realizate, respectiv persoanele care au realizat veniturile din Cabinetul medical dacă Dr. X nu a lucrat în perioada verificată, fiindcă era în concediu de creșterea copilului 0 – 2 (3) ani, după care se va stabili, concret, tratamentul fiscal aplicabil.

La reverificare organele de inspecție fiscală să aibă în vedere și să analizeze și celelalte argumentele aduse de contribuabil în susținerea cauzei, întrucât potrivit legii, administrarea și aprecierea probelor în dovedirea situației de fapt fiscale în primul rând cade în sarcina organului de inspecție fiscală.

Referitor la majorările de întârziere aferente obligațiilor fiscale contestate, având în vedere prevederile art.47(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căreia *„Anularea ori desființarea totală sau parțială, cu titlu irevocabil, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, desființarea ori modificarea atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate ori desființate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate sau desființate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare. [...]”*, precum și principiul de drept **“accessorium sequitur principalem”**, se vor **desființa decizia de impunere nr.x/2013 și pentru majorările și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de x lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.206, art.209 și art.216 alin.(3), alin.(3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală nr.x/2013, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2, pentru suma totală de **x lei**, reprezentând:

- x lei impozit pe venit stabilit suplimentar,
- x lei accesorii aferente impozitului pe venit,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziei de impunere contestate, în sensul celor reținute în prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,