



**DECIZIA nr. 61 din 2010**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**CABINETUL MEDICAL Dr. XY,**  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita  
sub nr.../2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală – Persoane fizice 1, prin adresa nr.../2010, asupra contestației formulate de **CABINETUL MEDICAL Dr. XY** – CIF .., cu domiciliul fiscal în comuna Județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva deciziei de impunere nr. ../2010, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală – Persoane Fizice 1, prin care s-au stabilit obligații fiscale de plată în suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozitului pe venit,
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (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 Dr. XY,** prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. ../2010, solicită anularea obligațiilor de plată stabilite prin decizia de impunere, invocând următoarele motive:

Constatarea suplimentară a impozitului pe venit pe perioada 2006-2008 în sumă totală de ... lei, nu este legală și reală, întrucât constatările sunt doar niște păreri sau opinii personale ale inspectorilor fiscali. La pagina 6 din raport inspectorii afirmă că „contribuabilul a înregistrat pe cheltuieli contravaloarea lemnului de foc în mare cantitate fără a fi necesar volumul acestuia”, „în perioada verificată contribuabilul a achiziționat și a înregistrat pe

cheltuieli lemne de foc după cum urmează: anul 2006 ... lei, anul 2007 ... lei, anul 2008 ... lei.”

Pentru determinarea impozitului pe venit organul de inspecție fiscală a utilizat rațiunea sa personală, dar nejustificată, nici din punct de vedere economic și nici legal, „deoarece contribuabilul deține doar două cabinete medicale s-a constatat că această cantitate de lemne de foc nu a fost necesară, fiind utilizată și pentru uz personal, în consecință a fost acceptată suma de 1000 lei/an”. Contestatara consideră că, în consecință s-a stabilit fără orice temei legal, un prag de cheltuieli de 1000 lei/an, care stă la baza determinării impozitului suplimentar.

Contestatara arată că cabinetul medical din Casinu Nou funcționează în patru încăperi cu 3,6 m înălțime, de cca. 50 mp suprafață totală, într-o clădire construită mai mult de 60 de ani, cu pereți exteriori din cărămidă și piatră de 38-45 cm grosime, cu termoizolație slabă, în care sunt instalate 2 sobe de încălzit. Cabinetul medical din Cozmeni funcționează într-o încăpăre de 25 mp suprafață, cu 1 sobă de încălzit, într-o clădire veche, cu izolație termică slabă.

Având în vedere că, printre cerințele minime pentru funcționarea unui cabinet medical este asigurarea temperaturii adecvate și a aerisirii periodice a încăperilor în care se desfășoară activitatea, nu se poate realiza economisire la consumul de lemne de foc.

Contestatara mai precizează că, inspecția fiscală a cuprins în control perioada 2006-2008, perioadă în care s-au cumpărat cantitățile de lemne de foc, dar a exceptat de la verificare anul fiscal 2009 în care nu s-a achiziționat lemne de foc, ci s-a consumat stocul rămas din anii precedenți.

Contestatara menționează că sunt îndeplinite condițiile generale pentru a putea fi deduse cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor, și anume:

- sunt efectuate în interesul direct al activității,
- corespund unor cheltuieli efective și sunt justificate cu documente,
- sunt cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

Contestatara invocă pct.38 din norme, conform căruia cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, cheltuielile cu energia, etc. sunt cheltuieli deductibile.

**II.** Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ../2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr../2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală - Persoane Fizice 1, au constatat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2006 - 31.12.2008

În urma controlului efectuat organul de control a constatat că contribuabilul în perioada verificată a achiziționat și a înregistrat pe cheltuieli lemne de foc după cum urmează:

- anul 2006 ... lei
- anul 2007 ... lei
- anul 2008 ... lei.

Deoarece contribuabilul deține doar două cabinete medicale s-a constatat că această cantitate de lemne de foc nu a fost necesară, fiind utilizată și pentru uz personal, în consecință a fost acceptată suma de 1.000 lei/an.

Organul fiscal invocă prevederile art.48 alin.7 lit.a și alin.4 lit.a din Legea 571/2003, cheltuielile neacceptate la deducere fiind:

- 2006 ... lei
- 2007 ... lei
- 2008 ... lei.

În consecință pentru diferența de venit stabilit suplimentar de ... lei s-a calculat impozit suplimentar pe venit în sumă totală de ... lei și s-au calculat majorări de întârziere aferente de ... lei, astfel:

- pe anul 2006 - impozit ... lei, majorări ... lei;
- pe anul 2007 - impozit ... lei, majorări ... lei;
- pe anul 2008 - impozit ... lei, majorări ... lei.

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

***Direcția generală a finanțelor publice, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra deductibilității a cheltuielilor cu lemnele de foc în valoare de ... lei, neacceptate de organele de inspecție fiscală la determinarea venitului impozabil pe considerentul, că această cheltuială este exagerată pentru cele două cabinete medicale.***

**În fapt,** Cabinetul medical Dr. XY, în perioada 2006 – 2008, a înregistrat pe cheltuieli lemne de foc în valoare totală de ... lei, astfel: anul 2006 ... lei, anul 2007 ... lei, anul 2008 ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat, că contribuabila deține două cabinete medicale, considerând, că această cantitate de lemne de foc nu a fost necesară pentru funcționarea acestor cabinete, fiind acceptată suma de 3.000 lei, respectiv 1.000 lei/an.

Contribuabila prin contestație precizează, că pentru determinarea impozitului pe venit organul de inspecție fiscală a utilizat rațiunea sa personală,

dar nejustificată, nici din punct de vedere economic și nici legal, stabilind fără orice temei legal un prag de cheltuieli de 1000 lei/an, care a stat la baza determinării impozitului suplimentar.

Având în vedere, că contestatara prin contestație susține, că cheltuielile cu lemnele de foc, achiziționate în cursul anilor 2006 – 2008 în valoare totală de ... lei, sunt efectuate în interesul direct al activității, corespund unor cheltuieli efective și sunt justificate cu documente, dar fără să și depune documente justificative, organul de soluționare a contestației, prin adresa nr. ../AD./2010, a solicitat documentele justificative cu privire la achiziționarea lemnului de foc, dovada consumului de lemne de foc, cantitativ și valoric, pe locații, precum și rezultatul inventarierii anuale obligatorie, referitor la lemnele de foc aflate în stoc.

Cabinetul medical Dr. XY, la solicitarea sus arătată, pentru justificarea provenienței materialului lemnos, a depus bonuri de vânzare, avize și foi de însoțire, datate din anii 1983 – 2008, iar pentru achiziționarea lemnului de foc a prezentat borderouri de achiziții întocmite pe anii 2006 – 2008, conform cărora achiziționarea s-a făcut de la titulara cabinetului și de la un membru de familie. S-a mai depus un memoriu justificativ privind calculul cantității de lemne de foc necesare pentru încălzirea celor două cabinete medicale.

**În drept**, regulile generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă sunt reglementate de prevederile art. 48 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal (aplicabil în perioada verificată), conform cărora:

**„(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, [...]**”, iar alin. 4 stabilește condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, astfel:

**„(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; [...]**”

Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în explicitarea prevederilor art. 48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

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

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

- a) să fie efectuate în interesul direct al activității;*
- b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;*
- c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”*

Din textele de legi sus menționate, se reține, că la determinarea venitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă îndeplinesc condițiile prevăzute de lege, cum ar fi: să fie efectuate în interesul direct al activității, să fie efective și justificate cu documente legal întocmite, precum și cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă.

Or, organele de inspecție fiscală nu au acceptat ca deductibile în totalitate cheltuielile cu lemne de foc în valoare de ... lei, având în vedere, că această valoare este exagerată pe 3 ani, luând în considerare prețul practicat în aceea zonă, această valoare reprezintă cca. 400 mc, echivalent a 650 metri steri.

Din documentele aflate în dosarul cauzei, respectiv documentele depuse de contribuabil la solicitarea organului de soluționare a contestațiilor, s-a rezultat, că cabinetul medical, în perioada verificată a achiziționat în total 62,16 mc. lemne de foc, iar conform unui memoriu justificativ depus rezultă, că această cantitate corespunde necesității pentru încălzirea celor două cabinete medicale pe 3 ani.

Din analiza borderourilor de achiziții rezultă, că cantitatea sus menționată se repartizează pe ani, astfel: pe anul 2006 16,11 mc, 2007 14,11 mc și pe anul 2008 31,94 mc, iar prețul de achiziție variază între 255 lei/mc minim și 2.688 lei/mc maxim. Comparând aceste prețuri de achiziție cu cele stabilite prin ordinele Ministrului agriculturii (69 lei/mc în anul 2006, 74 lei/mc în anul 2007 și 86 lei/mc în anul 2008) și cu cele practicate în zona Ciucului și a Casinului (100 – 120 lei/mc, 60 – 80 lei/metru ster) rezultă, fără echivoc, că valorile de achiziții sunt foarte exagerate, mai ales că în toate cazurile au fost achiziționate lemne de foc rășinoase.

Organul de soluționare a contestației luând în considerare și argumentele contestatoarei, respectiv necesitatea încălzirii celor două cabinete medicale, precum și cantitatea de lemne de foc achiziționată, însă fără să pună în discuție proveniența materialului lemnos, corecturile și ștersăturile pe borderourile de achiziții, reține următoarele:

- prețurile practicate pe „piața liberă” în perioada 2006 – 2008 pentru lemnele de foc rășinoase au fost de 60 – 80 lei/metru ster;
- având în vedere, că la lemnele de foc se practică unitatea de măsură de metru ster (cca. 1 mc= 1,6 mst), se transformă cele 62,16 mc lemne în mst, care

reprezintă 100 metri steri, repartizat pe ani, astfel: pe anul 2006 26 mst, 2007 22 mst și pe anul 2008 52 mst;

- se recunoaște necesitatea cantității de lemne de foc achiziționat, dar cu condiția recalculării prețului de achiziție, prin aplicare unui preț mediu de 70 lei/metru ster.

Față de cele arătate mai sus, se va recalcula obligațiile suplimentare de plată, prin acceptarea la deducere a cantității de lemne achiziționate, astfel:

Anul 2006:

- lemne de foc achiziționat 26 mst calculat cu 70 lei/mst 1.820 lei, față de 1.000 lei acceptat de organul de inspecție fiscală, pentru diferența se va scade impozitul pe venit cu 131 lei, iar majorările de întârziere cu 132 lei;

Anul 2007:

- lemne de foc achiziționat 22 mst calculat cu 70 lei/mst 1.540 lei, față de 1.000 lei acceptat de organul de inspecție fiscală, pentru diferența se va scade impozitul pe venit cu 86 lei, iar majorările de întârziere cu 46 lei;

Anul 2008:

- lemne de foc achiziționat 52 mst calculat cu 70 lei/mst 3.640 lei, față de 1.000 lei acceptat de organul de inspecție fiscală, pentru diferența se va scade impozitul pe venit cu 422 lei, iar majorările de întârziere cu 111 lei.

În urma recalculării cheltuielilor cu lemnele de foc, pe anii 2006 – 2008 s-a rezultat în total impozit pe venit de scăzut de 639 lei și 374 lei majorări de întârziere aferente.

Având în vedere cele reținute în conținutul deciziei, **se va admite** parțial contestația pentru sumele de **639 lei impozit pe venit și 289 lei majorări** de întârziere aferente, **iar pentru sumele de ... lei impozit pe venit și ... lei majorări** de întârziere contestația **se va respinge** ca neîntemeiată.

Se precizează, că prezenta decizie reprezintă răspuns și la contestația introdusă sub nr. ../2010 la Ministerul Finanțelor Publice, transmisă spre soluționare la Compartimentul de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Harghita sub nr../2010.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în perioada verificată, precum și art.206, art.209, art. 213 și art 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

**DECIDE**

**1. Admiterea parțială** a contestației și anularea în parte a Deciziei de impunere nr. ../2010, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru suma totală** de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe venit;
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit.

**2. Respingerea** în parte a contestației ca neîntemeiată împotriva Deciziei de impunere nr. ../2010, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru suma totală** de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe venit;
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit.

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

**DIRECTOR EXECUTIV,**