



Agentia Nationala de Administrare Fiscala  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a  
Județului Suceava  
Biroul Soluționare Contestații

**DECIZIA NR. 109  
din 08.11.2011**

**privind soluționarea contestației formulată de  
..... cu domiciliul în  
municipiul Suceava, str. ....  
jud. Suceava, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor  
Publice a județului Suceava sub nr. .... din 12.05.2008 și reînregistrată  
sub nr. .... din 10.10.2011**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava prin adresa nr. .... din 07.10.2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. .... din 10.10.2011, cu privire la reluarea soluționării contestației formulată de ....., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .... din 21.04.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 11.04.2008, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava sub nr. .... din 21.04.2008.

Prin Decizia nr. .... din 10.06.2008, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a suspendat soluționarea contestației formulată de ..... împotriva Deciziei de impunere nr. .... din 21.04.2008, emisă de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava, până la pronunțarea soluției definitive pe latura penală.

Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, prin adresa nr. .... din 07.10.2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. .... din 10.10.2011, ne transmite că motivul pentru care s-a dispus suspendarea soluționării cauzei a încetat definitiv și că, prin Ordonanța nr. ...., Parchetul de pe lângă Judecătoria Suceava a dispus scoaterea de sub urmărire penală a .....

Prin Ordonanța nr. .... emisă de Parchetul de pe lângă Judecătoria Suceava s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală și aplicare a unei sancțiuni administrative a contribuabilului ....., în dosarul nr. ....

Serviciul Juridic din cadrul Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava, prin adresa nr. .... din 27.09.2011, ne comunică că Ordonanța nr....., emisă de Parchetul de pe lângă Judecătoria Suceava, este definitivă.

Prin adresa nr. .... din data de 07.10.2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. .... din 10.10.2011, Activitatea de Inspecție Fiscală solicită reluarea procedurii de soluționare a contestației depuse de .....

....., cu domiciliul în mun. Suceava str. ...., contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual sau într-o formă de asociere nr. .... din data de 21.04.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .... din data de 21.04.2008, privind suma totală de ..... lei, reprezentând:

- ..... lei impozit pe venit;
- ..... lei accesorii impozit pe venit.

**1. .... contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .... din 21.04.2008 emisă de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Suceava, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .... din 21.04.2008, privind obligațiile fiscale în sumă de ..... lei, din care ..... lei impozit pe venitul net anual și ..... lei accesorii aferente.**

Petenta susține că cele relatate de organele de inspecție fiscală prin actul de control sunt nelegale.

Aceasta precizează că, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .... din 21.04.2008, organele de inspecție au reținut că, în perioada 2003 – 2005, s-ar fi înregistrat în contabilitate și declarat cheltuieli fictive reprezentând contravaloarea mărfurilor industriale în vederea diminuării bazei impozabile. Majoritatea facturilor și chitanțelor evidențiate în contabilitate ar proveni de la furnizori care nu sunt înregistrați ca plătitori de impozite și taxe și nu figurează în baza de date a Ministerului Economiei și Finanțelor, iar întrucât nu ar avea toate datele prevăzute de lege (denumirea și adresa completă a cumpărătorului, codul fiscal etc.) organele de inspecție au considerat că acestea nu întrunesc calitatea de document justificativ.

Petenta arată în susținerea contestației că organele de inspecție au avut în vedere și Decizia nr. V/15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție pronunțată într-un recurs în interesul legii, care a stabilit că taxa pe valoare adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea T.V.A.

Contestatoarea susține că, în ceea ce privește examinarea legalității bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit, din punct de vedere al elementelor pe care trebuie să le conțină un document pentru a fi considerat justificativ, se analizează

conform principiului de drept *tempus regit actum*, adică potrivit normelor legale aplicabile în momentul nașterii fiecărui raport juridic.

De asemenea, petenta consideră că, până la data de 01.01.2004, când a intrat în vigoare Codul fiscal, au fost valabile Legea 345/2002, (aplicabilă în perioada 01.06.2002-31.12.2003), Ordinul M.F. nr. 215/10.02.2003, precum și Ordinul M.F. nr. ....../23.01.2003, prin care s-au specificat elementele pe care trebuie să le cuprindă documentele justificative.

Contestatoarea afirmă că documentele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor în evidența contabilă, aferente anului 2003, cuprind elementele prevăzute de art. B.14 din Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice, (care au calitatea de contribuabil conform O.G.7/2001 privind impozitul pe venit, anexă la O.M.F. 215/2000), furnizând toate informațiile prevăzute de lege și dobândind calitatea de document justificativ.

Petenta consideră că susținerea organului de inspecție prin care parte din furnizori nu figurează în baza de date a Ministerului Economiei și Finanțelor nu poate anula efectele documentelor justificative, din moment ce a fost încărcată efectiv gestiunea cu mărfurile respective și decontarea s-a făcut cu ajutorul instrumentelor de plată prevăzute de lege.

De asemenea, apreciază că, în privința tuturor documentelor justificative, au fost respectate prevederile anexei la Ordinul M.F. 1040/08.07.2004, Cap. II, pct. B.14, deoarece toate aceste documente cuprind elementele obligatorii prevăzute în structura formularelor aprobate, respectiv datele de identificare ale furnizorilor și se referă la operațiuni economico-financiare reale și nu fictive, având ca obiect mărfuri industriale care au intrat în patrimoniul .....

Având în vedere cele relatate, petenta consideră că organele de inspecție fac referire în mod eronat la cheltuieli fictive, iar premiza potrivit căreia la rubrica „emitent” sunt menționați furnizori care nu sunt înregistrați ca plătitori de impozite și taxe și nu figurează în baza de date a Ministerului Economiei și Finanțelor nu justifică concluzia că operațiunile consemnate în facturi nu ar fi existat niciodată.

Contestatoarea afirmă că, în ceea ce privește realitatea achizițiilor, este demonstrată de încărcarea efectivă a gestiunii cu mărfuri industriale, precum și de decontarea livrărilor de mărfuri.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ....../21.04.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ....../21.04.2008, s-a stabilit în sarcina ..... creanțe fiscale în sumă de ..... lei.**

În urma inspecției fiscale desfășurate la ....., organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, pentru **anul 2003**, prin declarația specială înregistrată la organul fiscal sub nr. ...., contribuabilul a declarat următoarele :

**Venit brut – .....lei**

**Cheltuieli – ..... lei**

**Venit net – ..... lei**

În urma verificării concordanței între veniturile evidențiate în documentele justificative primare, cele înregistrate în jurnalul de încasări și plăți și cele declarate, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

**Venit brut – ..... lei**  
**Cheltuieli – ..... lei**  
**Venit net – ..... lei**

Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în contabilitate și a declarat cheltuieli deductibile în sumă de ..... lei, reprezentând contravaloare mărfuri industriale, pe bază de documente care nu sunt întocmite legal, respectiv facturi fiscale de la diverși furnizori care nu figurează înregistrați ca plătitori de impozite și taxe în baza de date a Ministerului Economiei și Finanțelor.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au considerat suma de ..... lei ca fiind nedeductibilă fiscal.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere și Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. V din 15 ianuarie 2007, care specifică faptul că, la stabilirea bazei impozabile, nu se pot lua în calcul documente justificative care nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale și documente care nu sunt emise de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxe și impozite.

**Consecința fiscală** a fost majorarea venitului net cu suma de ..... lei.

De asemenea, s-a constatat că ..... a încasat dar nu a înregistrat și nu a declarat venituri în sumă de ..... lei, organele de inspecție considerând astfel că au fost încălcate prevederile art. 16 din O.G. nr. 7/2001 pct. (3).

**Consecința fiscală** a fost majorarea venitului net cu suma de ..... lei.

Urmare celor constatate, a fost stabilită o diferență de impozit pe venit în plus aferent **anului 2003** în sumă de ..... lei.

Impozitul pe venit a fost calculat astfel:

Venit brut	..... lei
Cheltuieli	..... lei
Venit net	..... lei
Alte venituri	.....lei
Deduceri personale acordate	..... lei
Venit net impozabil	.....lei
Impozit anual conform baremului	..... lei
Impozitul stabilit anterior	..... lei
Diferența de impozit stabilită	<b>..... lei</b>

Pentru sumele stabilite suplimentar, au fost calculate majorări în sumă de ..... lei, calculate de la 23.01.2008 ( 60 de zile de la data comunicării deciziei inițiale ) până la 11.04.2008, astfel:

**..... lei X 79 zile X 0,1% =..... lei**

Pentru anul fiscal **2004**, prin declarația specială înregistrată la organul fiscal sub nr. ...., petenta a declarat următoarele:

<b>Venit brut</b>	..... lei
<b>Cheltuieli</b>	.....lei
<b>Pierdere</b>	..... lei

În urma verificării concordanței între veniturile evidențiate în documentele justificative primare, cele înregistrate în jurnalul de încasări și plăți și cele declarate, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

<b>Venit brut</b>	..... lei
<b>Cheltuieli</b>	.....lei
<b>Venit net</b>	..... lei

Organele de inspecție au constatat că petenta a declarat la venit brut în plus suma de ..... lei și la cheltuieli deductibile în plus suma de ..... lei, decât a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți.

Suma de ..... lei a fost stabilită nedeductibilă întrucât petenta nu deține documente justificative, stabilindu-se astfel că au fost încălcate prevederile art. 48, pct. 2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

**Consecința fiscală** a fost diminuarea venitului net cu suma de ..... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat de asemenea că petenta a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă de ..... lei; la deducere s-a acceptat doar suma de ..... lei, reprezentând cheltuieli diverse, și suma de ..... lei, reprezentând cheltuieli aferente mărfurilor vândute, pentru care deține documente justificative emise de către furnizori care sunt înregistrați ca plătitori de impozite și taxe.

S-au constatat nedeductibile :

- cheltuielile în sumă de ..... lei, întrucât nu au fost prezentate documentele menționate în Registrul jurnal de încasări și plăți;

- cheltuielile în sumă de .....lei, aferente mărfurilor vândute, pentru care petenta a prezentat documente care nu sunt întocmite legal și anume facturi fiscale de la diverși furnizori care nu figurează înregistrați ca plătitori de impozite și taxe.

Organele de inspecție consideră că au fost încălcate prevederile art. 48, pct.4 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, care privesc regulile generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă, ale Ordinului M.F. nr. ....../2003 și Ordinului M.F. nr. 1040/2004, anexa 1, Cap. II, lit. B, pct.14, ținându-se de asemenea cont și în acest caz de Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. V din 15 ianuarie 2007.

**Consecința fiscală** a fost majorarea venitului net cu suma de ..... lei, stabilindu-se astfel o diferență de impozit pe venit în plus aferent anului 2004 în sumă de ..... lei.

Impozitul pe venit a fost calculat astfel:

Venit brut	..... lei
Cheltuieli	.....lei
Venit net	..... lei

Alte venituri	.....lei
Deduceri acordate	..... lei
Venit net impozabil	.....lei
Impozit anual conform baremului	..... lei
Impozit stabilit anterior	..... lei
Diferența de impozit stabilită	..... lei

Pentru sumele stabilite suplimentar au fost calculate majorări în sumă de .....lei, calculate de la data de 23.01.2008 ( 60 de zile de la data comunicării deciziei inițiale ) până la data de 11.04.2008, astfel:

..... lei X 79 zile X 0,1 % =.....lei

Pentru anul fiscal 2005 prin declarația specială înregistrată la organul fiscal sub nr. ...., petenta a declarat următoarele :

Venit brut	..... lei
Cheltuieli	..... lei
Pierdere	.....lei

În urma verificării concordanței între veniturile evidențiate în documentele justificative primare, cele înregistrate în jurnalul de încasări și plăți și cele declarate, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

Venit brut	..... lei
Cheltuieli	..... lei
Venit net	.....lei

Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat și declarat cheltuieli deductibile în sumă de ..... lei, reprezentând contravaloarea a două amenzi achitate către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava.

Cheltuielile în sumă de ..... lei au fost considerate ca fiind nedeductibile fiscal, întrucât, în conformitate cu prevederile legale, amenzile nu sunt deductibile, stabilindu-se astfel că au fost încălcate prevederile art.48, pct.7, lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

**Consecința fiscală** a fost majorarea venitului net cu suma de ..... lei.

S-a constatat de asemenea că petenta a declarat cheltuieli deductibile în sumă de .....lei, reprezentând contravaloare mărfuri industriale. Organele de inspecție au considerat nedeductibile aceste cheltuieli întrucât contribuabilul nu deține documente întocmite legal, prezentând facturi fiscale și chitanțe emise de furnizori care nu sunt înregistrați ca plătitori de impozite și taxe, considerându-se astfel că au fost încălcate prevederile art. 48, pct.4 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, prevederile Ordinului 1040/2004, Anexa 1, cap. II, lit. F, pct.43, ținându-se de asemenea cont și de Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. V din 15 ianuarie 2007.

Având în vedere cele constatate, a fost stabilită pentru anul 2005, o diferență de impozit pe venit în plus în sumă de ..... lei.

Impozitul pe venit a fost calculat astfel:

Venit brut	..... lei
Cheltuieli	..... lei
Venit net	.....lei
Venit net impozabil	.....lei
Impozit anul conform baremului	..... lei
Impozit stabilit anterior	..... lei
Diferența de impozit stabilită	..... lei

Pentru sumele stabilite suplimentar au fost calculate majorări în sumă de ..... lei, calculate de la data de 22.02.2007 (60 de zile de la data comunicării deciziei inițiale) până la data de 11.04.2008, astfel:  
..... lei X ..... zile X 0,1% = ..... lei

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată s-au reținut următoarele:**

**1. Referitor la impozitul pe venit în sumă de ..... lei și majorările întârziere aferente de ..... lei**

**Organele fiscale au constatat că, în anul 2003,** contribuabilul a declarat următoarele:

**Venit brut – .....lei  
Cheltuieli – ..... lei  
Venit net – ..... lei**

În urma verificării efectuate, organele de control au stabilit următoarele:

**Venit brut – ..... lei  
Cheltuieli – ..... lei  
Venit net – ..... lei**

Organele de inspecție fiscală au constatat că:

- petenta nu are dreptul la deducerea cheltuielilor în sumă de ..... lei pe motiv că au la bază facturi fiscale de la diverși furnizori care nu figurează înregistrați ca plătitori de impozite și taxe în baza de date a Ministerului Economiei și Finanțelor și care nu sunt întocmite legal;

- contribuabilul nu a înregistrat și nu a declarat veniturile încasate în sumă de ..... lei.

Organele de inspecție fiscală au recalculat venitul net impozabil și impozitul pe venit, astfel:

Venit brut	..... lei
Cheltuieli	..... lei

Venit net	..... lei
Alte venituri	.....lei
Deduceri personale acordate	..... lei
Venit net impozabil	.....lei
Impozit anual conform baremului	..... lei
Impozitul stabilit anterior	..... lei
<b>Diferența de impozit stabilită</b>	<b>..... lei</b>

Urmare celor constatate, a fost stabilită o diferență de impozit pe venit în plus aferent **anului 2003** în sumă de ..... lei și majorările întârziere aferente de ..... lei.

**1.1. Referitor la cheltuielile în sumă de ..... lei, cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul are dreptul la deducerea acestei sume în condițiile în care facturile fiscale ce au stat la baza operațiunilor nu sunt întocmite conform prevederilor legale, fiind emise pe numele unor furnizori care nu figurează înregistrați ca plătitori de impozite și taxe în baza de date a Ministerului Finanțelor Publice.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de ..... lei pe motiv că facturile fiscale ce au stat la baza operațiunilor nu sunt întocmite conform prevederilor legale, fiind emise pe numele unor furnizori care nu figurează înregistrați ca plătitori de impozite.

Contestatorul precizează că documentele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor în evidența contabilă cuprind elementele prevăzute de normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice, furnizând toate informațiile prevăzute de lege, dobândind calitatea de document justificativ.

Petenta consideră că susținerea organului de inspecție că parte din furnizori nu figurează în baza de date a Ministerului Economiei și Finanțelor nu poate anula efectele documentelor justificative, din moment ce a fost încărcată efectiv gestiunea cu mărfurile respective și decontarea s-a făcut cu ajutorul instrumentelor de plată prevăzute de lege.

De asemenea, apreciază că, în privința tuturor documentelor justificative, au fost respectate prevederile O.G. 7/2001 privind impozitul pe venit, a Ordinului M.F. 215/2000 și Ordinului M.F. ....../2003, deoarece toate aceste documente cuprind elementele obligatorii prevăzute în structura formularelor aprobate, respectiv datele de identificare ale furnizorilor și se referă la operațiuni economico-financiare reale și nu fictive, având ca obiect mărfuri industriale care au intrat în patrimoniul .....

**În drept, pentru anul 2003, sunt aplicabile prevederile:**

- **art. 10 din Ordonanța Guvernului nr. 7 din 19 iulie 2001 privind impozitul pe venit, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:**



„(1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente; [...]”.

c) cheltuielile recunoscute ca deductibile sunt cele aferente venitului, în limitele prevăzute de legislația în vigoare, după caz”.  
[...]

Potrivit acestui text de lege, pentru a fi admise la deducere, cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului și să fie justificate prin documente.

Totodată, **Legea contabilității nr. 82/1991**, republicată, la **art. 1 alin. (1) și (2) și art. 6 alin. (1) și (2)**, prevede următoarele:

**„Art. 1**

(1) **Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice cu scop lucrativ au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi, și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității.**

(2) **Prevederile alin. (1) se aplică și instituțiilor publice, asociațiilor și celorlalte persoane juridice cu și fără scop lucrativ, precum și persoanelor fizice autorizate să desfășoare activități independente. [...]**

**Art. 6**

(1) **Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

(2) **Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”**

Din textul acestor articole se înțelege că la baza oricărei operațiuni economico-financiare se află un document care dobândește calitatea de document justificativ.

Facturile sunt documente justificative deoarece sunt emise în baza Hotărârii Guvernului nr.831 din 2 decembrie 1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, emisă în temeiul art. 4 și art. 42 din Legea contabilității nr. 82/1991. În acest sens, la art. 1 din această hotărâre, se stipulează:

(1) **„Se aprobă modelele formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, cuprinse în catalogul prezentat în anexa nr. 1A, precum și normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, prevăzute în anexa nr. 1B”.**

**Anexa 1A prezintă care este „catalogul formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, inseriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă”. Printre formularele menționate se regăsește și formularul factură.**

Aceeași hotărâre, emisă în baza Legii contabilității nr. 82/1991, face referire la formularul **factură**, precizându-se că aceasta:

**„Servește ca:**

- **document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;**
- **document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;**
- **document de încărcare în gestiunea primitorului;**
- **document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului”.**

Astfel, factura este un document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului, doar dacă respectă reglementările contabile în vigoare. Deci, petenta avea dreptul să-și deducă cheltuielile în baza facturilor primite de la furnizori, dar cu condiția ca acestea să respecte reglementările contabile în vigoare.

Art. 1 alin. ( 2) și (5) din Hotărârea Guvernului nr. 831 din 2 decembrie 1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, prevede că:

**„ (2) Persoanele juridice și persoanele fizice prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991 vor utiliza, pentru determinarea veniturilor din activitatea de exploatare, numai formulare tipizate cu regim special, comune pe economie. [...].**

**(5) Sistemul unitar de inseriere și numerotare a formularelor tipizate cu regim special se asigură, la nivel național, de către Ministerul Finanțelor și Regia Autonomă "Imprimeria Națională".**

**Art. 6 din Hotărârea nr. 831 din 2 decembrie 1997** pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, prevede că:

**„Procurarea și utilizarea de formulare tipizate cu regim special de inseriere și numerotare din alte surse decât cele prevăzute în prezenta hotărâre sunt interzise. Operațiunile consemnate în aceste formulare nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență”.**

Din prevederile menționate, rezultă că formularele tipizate cu regim special de înscriere și numerotare nu pot fi procurate, utilizate și înregistrate în contabilitate dacă provin din alte surse decât cele prevăzute de această hotărâre. Se reține că formularele care nu provin din surse legale nu sunt documente legale de înregistrare în contabilitate.

Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobată cu modificări prin Legea nr. 493/2002, cu modificările ulterioare, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. ....../2003, **la lit. B pct. 11, 13, 14 și 15**, prevăd următoarele:

**„B. Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile**

**11. Evidența contabilă în partidă simplă se va conduce în conformitate cu prezentele norme metodologice. [...]**

**13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

**14. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:**

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

**15. Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.”**

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societățile cu datele de identificare menționate în facturile ce au stat la baza operațiunilor nu figurează în baza de date a Ministerului Finanțelor Publice.

Conform textelor de lege menționate mai sus, prevederile Legii contabilității nr. 82/1991 se aplică și persoanelor fizice autorizate, iar persoana impozabilă care achiziționează bunuri pe bază de facturi și acceptă înregistrarea lor în evidența contabilă ca documente justificative este răspunzătoare de primirea și înregistrarea în

evidența contabilă a unor documente care nu corespund realității sau care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorii în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate, care să îndeplinească condițiile de documente justificative, care să corespundă realității.

Potrivit prevederilor legale menționate, simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în facturile fiscale în cauză nu este suficientă pentru ca acestea să fie deductibile fiscal.

Așa după cum rezultă din Ordonanța de scoatere se sub urmărire penală și aplicare a unei sancțiuni administrative nr. ...., din data de 17.03.2010, Parchetul de pe lângă Judecătoria Suceava a constatat că nu există fapta penală întrucât îi lipsește unul dintre elementele constitutive ale infracțiunii, respectiv sub aspectul reprezentării faptului că datele înscrise în facturi și chitanțe sunt nereale, dar în ceea ce privește lipsa anumitor informații din documentele ce au stat la baza operațiunilor aceasta a fost constatată și de organele jurisdicționale aplicându-se în acest sens și o sancțiune cu caracter administrativ.

Prin Ordonanța menționată, se precizează că: „nu se poate reține în sarcina învinuitei ..... că aceasta a cunoscut împrejurarea că documentele folosite pentru a justifica cheltuielile nu întruneau condițiile legale, în sensul că nu au fost emise de persoane înregistrate ca plătitor de taxe și impozite.

Faptul că ..... a înregistrat în contabilitatea ..... facturi ce nu au fost emise de societăți comerciale înscrise în evidențele Ministerului Economiei și Finanțelor nu îi poate atrage răspunderea penală pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală.”

Din constatările organelor penale se reține că, în urma investigațiilor efectuate, s-a ajuns la concluzia că persoana fizică nu a cunoscut că documentele în cauză nu întruneau condițiile legale, dar acest lucru nu înseamnă că aceasta avea dreptul la deducerea cheltuielilor respective.

La dosarul cauzei este depus și un raport de expertiză contabilă **extrajudiciară**, unde se precizează că documentele ce au stat la baza deducerii cheltuielilor ce nu au fost admise la deducere de organele de inspecție fiscală întrunesc elementele esențiale pentru a fi considerate acte justificative.

Se constată că la expertiza efectuată nu au fost avute în vedere prevederile legale menționate la acest punct și că responsabilitatea pentru înregistrarea unor operațiuni care nu corespund realității aparține și persoanelor care au vizat, aprobat și înregistrat în contabilitate documente care nu sunt conform prevederilor legale.

Potrivit art. 6 din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, operațiunile care au la bază formulare ce provin din alte surse decât cele prevăzute de lege sunt considerate fără documente legale de proveniență și, deci, nu pot fi înregistrate în contabilitate.

Așa după cum rezultă din prevederile legale menționate la acest punct, pentru a fi înregistrate în contabilitate și pentru a se putea deduce cheltuielile, documentele ce stau la baza acestora trebuie să corespundă realității și să îndeplinească anumite condiții, respectiv să provină din surse legale și de la contribuabili existenți. Simpla

înregistrare în contabilitate nefiind suficientă pentru ca cheltuielile să fie deductibile fiscal.

Conform prevederilor Legii contabilității, documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

În concluzie, având în vedere prevederile menționate la punctul 1.1, faptul că cheltuielile înregistrate de contribuabil în anul 2003, în sumă totală de ..... lei, nu au la bază documente conform prevederilor legale și întrucât societățile cu datele de identificare menționate în facturile respective nu figurează în baza de date a Ministerului Finanțelor Publice, rezultă că ..... nu are dreptul la deducerea acestor cheltuieli, drept pentru care urmează **a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.**

**1.2. Referitor la baza impozabilă în sumă de ..... lei, cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul datorează impozit pe venit pentru această sumă, în condițiile în care nu a înregistrat și declarat aceste venituri.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că ..... a încasat sumă de ..... lei cu chitanța nr. .... din 11.06.2011, dar nu a înregistrat și nu a declarat veniturile pentru această sumă.

Ca urmare a fost majorat venitul net cu suma de ..... lei.

Contestatorul precizează că documentele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor în evidența contabilă cuprind elementele prevăzute de normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice, furnizând toate informațiile prevăzute de lege, dobândind calitatea de document justificativ.

Petenta consideră că susținerea organului de inspecție că parte din furnizori nu figurează în baza de date a Ministerului Economiei și Finanțelor nu poate anula efectele documentelor justificative, din moment ce a fost încărcată efectiv gestiunea cu mărfurile respective și decontarea s-a făcut cu ajutorul instrumentelor de plată prevăzute de lege.

De asemenea, apreciază că, în privința tuturor documentelor justificative, au fost respectate prevederile O.G. 7/2001 privind impozitul pe venit, a Ordinului M.F. 215/2000, și Ordinului M.F. ..../2003, deoarece toate aceste documente cuprind elementele obligatorii prevăzute în structura formularelor aprobate, respectiv datele de identificare ale furnizorilor și se referă la operațiuni economico-financiare reale și nu fictive, având ca obiect mărfuri industriale care au intrat în patrimoniul .....

**În drept**, pentru anul 2003, sunt aplicabile prevederile **art. 10 alin. (1) lit. a) și art. 16 alin. (1), (2) și (3) din Ordonanța Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit**, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

**(1) „( În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:**

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente;” [...].

#### **ART. 16**

(1) „Venitul net din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

(2) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile.

(3) Venitul brut cuprinde sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură, inclusiv contravaloarea bunurilor din patrimoniul afacerii, rămase după încetarea definitivă a activității. Nu sunt considerate venituri brute sumele primite sub formă de credite.”

**Ordinul M.F. nr. .... din 23 ianuarie 2003** pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobată cu modificări prin Legea nr. 493/2002, pct. 47,49 și 50 prevede următoarele:

47. „Venitul brut cuprinde sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură, inclusiv contravaloarea bunurilor din patrimoniul afacerii, rămase după încetarea definitivă a activității. [...]

49. Evidența contabilă în partidă simplă a bunurilor din patrimoniu se ține în conformitate cu prevederile Normelor metodologice de întocmire și utilizare a formularelor tipizate comune pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiară și contabilă, precum și a modelelor acestora, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 425/1998, cu modificările ulterioare.

50. Orice sumă plătită, respectiv încasată , în numerar sau prin bancă se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b).”

Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobată cu modificări prin Legea nr. 493/2002, cu modificările ulterioare, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. ..../2003, la lit. B pct. 11, 13, 14 și 15, prevăd următoarele:

**„B. Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile11.**

Evidența contabilă în partidă simplă se va conduce în conformitate cu prezentele norme metodologice. [...]

13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în

**evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ”.**

Din textele de lege menționate mai sus se reține că venitul brut cuprinde sumele încasate în numerar sau prin bancă care se înregistrează în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasări și plăți.

Organele de inspecție fiscală au constatat că ..... a încasat sumă de ..... lei cu chitanța nr. .... din 11.06.2011, dar nu a înregistrat și nu a declarat veniturile pentru această sumă.

Contestatorul precizează că documentele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor în evidența contabilă, aferente anului 2003, cuprind elementele prevăzute de normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice, furnizând toate informațiile prevăzute de lege și dobândind calitatea de document justificativ, dar nu vine cu argumente concrete care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la veniturile neînregistrate.

Prin contestația formulată, petenta se limitează la a preciza că documentele ce au stat la baza înregistrărilor în contabilitate cuprind elementele prevăzute de lege, fără să vină în susținerea contestației cu documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

**Potrivit art. 64 și 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,**

**„ART. 64**

**Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

**Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.**

**ART. 65**

**„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

**(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”**

De asemenea, la **art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:**

**„Art. 206**

**Forma și conținutul contestației**

**(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]**

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază”.**

Se reține că petenta are obligația de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și că, în susținerea contestației, trebuie să depună dovezile pe care acestea se întemeiază.

Contestatoarea nu depune documente care să contrazică constatările organelor de control și nu vine cu argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la veniturile neînregistrate în sumă de ..... lei.

În concluzie, având în vedere prevederile legale menționate la punctul 1.2, faptul că ..... nu a înregistrat și declarat veniturile încasate în sumă de ..... lei, urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.

Având în vedere cele prezentate la pct. 1.1 și 1.2 din prezenta decizie și ținând cont și de prevederile legale citate, rezultă că organele fiscale în mod legal au stabilit pentru anul 2003 un impozit pe venit în sumă de ..... lei, **drept pentru care urmează a se respinge contestația pentru această sumă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.**

Conform actului administrativ atacat, pentru neplata în termen a impozitului pe venit stabilit suplimentar, în sumă de ..... lei, s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ..... lei.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut impozitul pe venit în sumă de ..... lei, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, **contribuabilul datorează și majorările de întârziere în sumă de ..... lei**, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

## **2. Referitor la impozitul pe venit în sumă de ..... lei și majorările de întârziere aferente de .....lei**

**Organe fiscale au constatat că în anul 2004** contribuabilul a declarat următoarele:

<b>Venit brut</b>	..... lei
<b>Cheltuieli</b>	.....lei
<b>Pierdere</b>	..... lei

În urma verificării efectuate organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

<b>Venit brut</b>	..... lei
<b>Cheltuieli</b>	.....lei
<b>Venit net</b>	..... lei

Organele de inspecție fiscală au stabilit că:

- petenta a declarat la venit brut în plus suma de ..... lei și la cheltuieli deductibile în plus suma de ..... lei, decât a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți;



- contribuabilul nu are dreptul la deducerea cheltuielilor în sumă de .....lei pe motiv că au la bază facturi fiscale de la diverși furnizori care nu figurează înregistrați ca plătitori de impozite și taxe în baza de date a Ministerului Economiei și Finanțelor și care nu sunt întocmite legal;

- petenta nu are dreptul la deducerea sumei de ..... lei întrucât nu au fost prezentate documentele menționate în Registrul jurnal de încasări și plăți.

Organele de inspecție fiscală au recalculat venitul net impozabil și impozitul pe venit, astfel:

Venit brut	..... lei
Cheltuieli	.....lei
Venit net	..... lei
Alte venituri	.....lei
Deduceri acordate	..... lei
Venit net impozabil	.....lei
Impozit anual conform baremului	..... lei
Impozit stabilit anterior	..... lei
<b>Diferența de impozit stabilită</b>	<b>..... lei</b>

Urmare celor constatate a fost stabilită o diferență de impozit pe venit în plus aferent **anului 2004** în sumă de ..... lei și majorările întârziere aferente de .....lei.

**2.1 Referitor la cheltuielile în sumă de ..... lei, cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul are dreptul la deducerea acestei sume, înregistrată în Registrul jurnal de încasări și plăți, în condițiile în care nu demonstrează care sunt documentele ce au stat la baza operațiunilor.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au constatat că suma de ..... lei, înregistrată în Registrul jurnal de încasări și plăți, nu poate fi deductibilă fiscal întrucât petenta nu deține documente justificative.

Contestatorul precizează că documentele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor în evidența contabilă cuprind elementele prevăzute de normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice, furnizând toate informațiile prevăzute de lege și dobândind calitatea de document justificativ.

Petenta consideră că susținerea organului de inspecție că parte din furnizori nu figurează în baza de date a Ministerului Economiei și Finanțelor nu poate anula efectele documentelor justificative, din moment ce a fost încărcată efectiv gestiunea cu mărfurile respective și decontarea s-a făcut cu ajutorul instrumentelor de plată prevăzute de lege.

De asemenea, apreciază că, în privința tuturor documentelor justificative, au fost respectate prevederile anexei la Ordinul M.F. 1040/08.07.2004, Cap. II, pct. B.14, deoarece toate aceste documente cuprind elementele obligatorii prevăzute în structura formularelor aprobate, respectiv datele de identificare ale furnizorilor și se

referă la operațiuni economico-financiare reale și nu fictive, având ca obiect mărfuri industriale care au intrat în patrimoniul .....

**În drept**, sunt aplicabile prevederile **art. 49 din Legea nr. 571/2003** privind **Codul fiscal** unde se prevede că:

**Reguli generale de stabilire a venitului net 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 aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 50 și 51.**

[...]

**(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;”**

[...]

La pct. **53 din Hotărârea Guvernului nr. 44** din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se precizează:

**53. „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. 49 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”.**

Potrivit acestor texte de lege, pentru a fi admise la deducere cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului și să fie justificate prin documente.

**Art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, prevede că:**

#### **ART. 6**

**„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

**(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.**

Din textul acestor articole se înțelege că la baza oricărei operațiuni economico-financiare se află un document care dobândește calitatea de document justificativ.

În urma verificării efectuate la ....., organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în evidența sa cheltuieli pentru care nu au fost prezentate documente justificative și în consecință au respins la deducere cheltuielile înregistrate.

Așa după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, la verificarea efectuată contestatară nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documentele care au stat la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor în sumă de ..... lei.

Prin contestația formulată, petenta se limitează la a preciza că documentele ce au stat la baza înregistrărilor în contabilitate cuprind elementele prevăzute de lege, fără să vină în susținerea contestației cu documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

**Potrivit art. 64 și 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,**

**„ART. 64**

**Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

**Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.**

**ART. 65**

**„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

**(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”**

De asemenea, la **art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:**

**„Art. 206**

**Forma și conținutul contestației**

**(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]**

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază”.**

Se reține că petenta are obligația de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și că, în susținerea contestației, trebuie să depună dovezile pe care acesta se întemeiază.

Contestatoarea nu depune documente care să contrazică constatările organelor de control și care să demonstreze că deține documente justificative privind înregistrarea sumei de ..... lei în Registrul de încasări și plăți.

În concluzie, având în vedere prevederile legale menționate la punctul 2.1, faptul că cheltuielile înregistrate de contribuabil în anul 2004, în sumă totală de **..... lei, nu au la bază documente justificative, rezultă că ..... nu are dreptul la deducerea acestor cheltuieli, drept pentru care urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.**

**2.2. Referitor la cheltuielile în sumă de .....lei, cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul are dreptul la deducerea acestei sume în condițiile în care facturile fiscale ce au stat la baza operațiunilor nu sunt întocmite conform prevederilor legale, fiind emise pe numele unor furnizori care nu figurează înregistrați ca plătitori de impozite și taxe în baza de date a Ministerului Finanțelor Publice.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de .....lei pe motiv că facturile fiscale ce au stat la baza operațiunilor nu sunt întocmite legal și sunt emise pe numele unor furnizori care nu figurează înregistrați ca plătitori de impozite.

Contestatorul precizează că documentele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor în evidența contabilă cuprind elementele prevăzute de normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice, furnizând toate informațiile prevăzute de lege, dobândind calitatea de document justificativ.

Petenta consideră că susținerea organului de inspecție că parte din furnizori nu figurează în baza de date a Ministerului Economiei și Finanțelor nu poate anula efectele documentelor justificative, din moment ce a fost încărcată efectiv gestiunea cu mărfurile respective și decontarea s-a făcut cu ajutorul instrumentelor de plată prevăzute de lege.

De asemenea acesta apreciază că au fost respectate prevederile Ordinul M.F. 1040/08.07.2004, Cap. II, pct. B.14, documentele cuprinzând elementele obligatorii prevăzute în structura formularelor aprobate, respectiv datele de identificare ale furnizorilor și se referă la operațiuni economico-financiare reale și nu fictive, cum susțin organele de inspecție fiscală, având ca obiect mărfuri industriale care au intrat în patrimoniul .....

**În drept**, pentru anul 2004 sunt aplicabile prevederile **art. 49 alin. (1) și alin. (4) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal** unde se prevede că:

## **ART. 49**

**Reguli generale de stabilire a venitului net 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 aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 50 și 51.”**

[...]

**(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”;**

Referitor la aplicarea acestui articol, **Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004, la pct. 53** prevede că:

**53. „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. 49 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.”**

Potrivit textelor de lege menționate, pentru a fi admise la deducere cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului și să fie justificate prin documente.

Totodată, **Legea contabilității nr. 82/1991**, republicată, la **art. 1 alin. (1) și (2) și art. 6 alin. (1) și (2)**, prevede următoarele:

### **Art. 1**

**„(1) Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice cu scop lucrativ au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi, și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității.**

**(2) Prevederile alin. (1) se aplică și instituțiilor publice, asociațiilor și celorlalte persoane juridice cu și fără scop lucrativ, precum și persoanelor fizice autorizate să desfășoare activități independente. [...]**

### **Art. 6**

**(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

**(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”**

Din textul acestor articole se înțelege că la baza oricărei operațiuni economico-financiare se află un document care dobândește calitatea de document justificativ.

Facturile sunt documente justificative deoarece sunt emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831 din 2 decembrie 1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, emisă în temeiul art. 4 și 42 din Legea contabilității nr. 82/1991. În acest sens, la art. 1 din această hotărâre, se stipulează:

**„(1) Se aprobă modelele formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, cuprinse în catalogul prezentat în anexa nr. 1A, precum și normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, prevăzute în anexa nr. 1B”.**

Anexa 1A prezintă care este „**catalogul formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, inseriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă**”. Printre formularele menționate se regăsește și formularul factură.

Aceeași hotărâre, emisă în baza Legii contabilității nr. 82/1991, face referire la formularul **factură**, precizându-se că aceasta:

**„Servește ca:**

- **document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;**
- **document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;**
- **document de încărcare în gestiunea primitorului;**
- **document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului**”.

Astfel, factura este un document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului, doar dacă respectă reglementările contabile în vigoare. Deci, petenta avea dreptul să-și deducă cheltuielile în baza facturilor primite de la furnizori, dar cu condiția ca acestea să respecte reglementările contabile în vigoare.

**Art. 1 alin. ( 2) și (5) din Hotărârea Guvernului nr. 831 din 2 decembrie 1997** pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora prevede că:

**„ (2) Persoanele juridice și persoanele fizice prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991 vor utiliza, pentru determinarea veniturilor din activitatea de exploatare, numai formulare tipizate cu regim special, comune pe economie. [...].**

**(5) Sistemul unitar de înscriere și numerotare a formularelor tipizate cu regim special se asigură, la nivel național, de către Ministerul Finanțelor și Regia Autonomă "Imprimeria Națională".**

**Art. 6 din Hotărârea nr. 831 din 2 decembrie 1997** pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora prevede că:

**„Procurarea și utilizarea de formulare tipizate cu regim special de înscriere și numerotare din alte surse decât cele prevăzute în prezenta hotărâre sunt interzise. Operațiunile consemnate în aceste formulare nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență”.**

Din prevederile menționate, rezultă că formularele tipizate cu regim special de înscriere și numerotare nu pot fi procurate, utilizate și înregistrate în contabilitate dacă provin din alte surse decât cele prevăzute de această hotărâre. Se reține că formularele care nu provin din surse legale nu sunt documente legale de înregistrare în contabilitate.

Totodată **Ordinul M.F. nr. 1040 din 8 iulie 2004** pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la lit. B, pct. 11-15, prevede că:

**B. Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile**

**11. „Evidența contabilă în partidă simplă se va conduce în conformitate cu prezentele norme metodologice. [...]**

**13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

**14. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:**

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

**15. Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.”**

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societățile cu datele de identificare menționate în facturile ce au stat la baza operațiunilor nu figurează în baza de date a Ministerului Finanțelor Publice.

Conform textelor de lege menționate mai sus, prevederile Legii contabilității nr. 82/1991 se aplică și persoanelor fizice autorizate, iar persoana impozabilă care achiziționează bunuri pe bază de facturi și acceptă înregistrarea lor în evidența contabilă ca documente justificative este răspunzătoare de primirea și înregistrarea în evidența contabilă a unor documente care nu corespund realității sau care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorii în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate, care să îndeplinească condițiile de documente justificative, care să corespundă realității.

Potrivit prevederilor legale menționate, simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în facturile fiscale în cauză nu este suficientă pentru ca acestea să fie deductibile fiscal.

Așa după cum rezultă din Ordonanța de scoatere se sub urmărire penală și aplicare a unei sancțiuni administrative nr. ...., din data de 17.03.2010, Parchetul de pe lângă Judecătoria Suceava a constatat că nu există fapta penală întrucât îi lipsește unul dintre elementele constitutive ale infracțiunii, respectiv sub aspectul reprezentării faptului că datele înscrise în facturi și chitanțe sunt nereale, dar în ceea ce privește lipsa anumitor informații din documentele ce au stat la baza operațiunilor aceasta a fost constatată și de organele jurisdicționale, aplicându-se în acest sens și o sancțiune cu caracter administrativ.

Prin Ordonanța menționată, se precizează că: „nu se poate reține în sarcina învinuitei ..... că aceasta a cunoscut împrejurarea că documentele folosite pentru a justifica cheltuielile nu întruneau condițiile legale, în sensul că nu au fost emise de persoane înregistrate ca plătitor de taxe și impozite.

Faptul că ..... a înregistrat în contabilitatea ..... facturi ce nu au fost emise de societăți comerciale înscrise în evidențele Ministerului Economiei și Finanțelor nu îi poate atrage răspunderea penală pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală.”

Din constatările organelor penale se reține că, în urma investigațiilor efectuate, s-a ajuns la concluzia că persoana fizică nu a cunoscut că documentele în cauză nu întruneau condițiile legale, dar acest lucru nu înseamnă că aceasta avea dreptul la deducerea cheltuielilor respective.

La dosarul cauzei este depus și un raport de expertiză contabilă **extrajudiciară**, unde se precizează că documentele ce au stat la baza deducerii cheltuielilor ce nu au fost admise la deducere de organele de inspecție fiscală întrunesc elementele esențiale pentru a fi considerate acte justificative.



Se constată că la expertiza efectuată nu au fost avute în vedere prevederile legale menționate la acest punct și că responsabilitatea pentru înregistrarea unor operațiuni care nu corespund realității aparține și persoanelor care au vizat, aprobat și înregistrat în contabilitate documente care nu sunt conform prevederilor legale.

Potrivit art. 6 din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, operațiunile care au la bază formulare ce provin din alte surse decât cele prevăzute de lege sunt considerate fără documente legale de proveniență și, deci, nu pot fi înregistrate în contabilitate.

Așa după cum rezultă din prevederile legale menționate la acest punct, pentru a fi înregistrate în contabilitate și pentru a se putea deduce cheltuielile, documentele ce stau la baza acestora trebuie să corespundă realității și să îndeplinească anumite condiții, respectiv să provină din surse legale și de la contribuabili existenți. Simpla înregistrare în contabilitate nefiind suficientă pentru ca cheltuielile să fie deductibile fiscal.

Conform prevederilor Legii contabilității, documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

În concluzie, având în vedere prevederile menționate la punctul 2.2, faptul că cheltuielile înregistrate de contribuabil în anul 2004, în sumă totală de .....lei, nu au la bază documente conform prevederilor legale și întrucât societățile cu datele de identificare menționate în facturile respective nu figurează în baza de date a Ministerului Finanțelor Publice, rezultă că ..... nu are dreptul la deducerea acestor cheltuieli, drept pentru care urmează **a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.**

**2.3 Referitor la cheltuielile în sumă de ..... lei, cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul are dreptul la deducerea acestei sume, în condițiile în care nu au fost prezentate documentele menționate în Registrul jurnal de încasări și plăți.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți suma de ..... lei, care a fost considerată nedeductibilă fiscal întrucât contribuabilul nu deține documente justificative pentru această sumă.

Contestatorul precizează că documentele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor în evidența contabilă cuprind elementele prevăzute de normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice, furnizând toate informațiile prevăzute de lege, dobândind calitatea de document justificativ.

De asemenea acesta apreciază că au fost respectate prevederile Ordinul M.F. 1040/08.07.2004, Cap. II, pct. B.14, documentele cuprinzând elementele obligatorii prevăzute în structura formularelor aprobate, respectiv datele de identificare ale furnizorilor și se referă la operațiuni economico-financiare reale și nu fictive, cum

susțin organele de inspecție fiscală, având ca obiect mărfuri industriale care au intrat în patrimoniul .....

**În drept, sunt aplicabile prevederile art. 49 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se prevede că:**

**„Reguli generale de stabilire a venitului net 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 aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 50 și 51.**

[...]

**(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;**

[...]”.

La **pct. 53 din Hotărârea Guvernului nr. 44** din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se precizează:

**„53. 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. 49 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”.**

Potrivit acestor texte de lege, pentru a fi admise la deducere cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului și să fie justificate prin documente.

**Art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, prevede că:**

**„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

**(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.**

Din textul acestor articole se înțelege că la baza oricărei operațiuni economico-financiare se află un document care dobândește calitatea de document justificativ.

În urma verificării efectuate la ..... organele de inspecție fiscală au stabilit că petenta a înregistrat în evidența sa cheltuieli pentru care nu au fost prezentate documente justificative și, în consecință, au respins la deducere cheltuielile înregistrate.

Așa după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, la verificarea efectuată contestatara nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documentele care au stat la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor în sumă de ..... lei.

Prin contestația formulată, petenta se limitează la a preciza că documentele ce au stat la baza înregistrărilor în contabilitate cuprind elementele prevăzute de lege, fără să vină în susținerea contestației cu documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

**Potrivit art. 64 și 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,**

**„ART. 64**

**Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

**Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.**

**ART. 65**

**„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

**(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”**

De asemenea, la **art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:**

**„Art. 206**

**Forma și conținutul contestației**

**(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]**

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază”.**

Se reține că petenta are obligația de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și că, în susținerea contestației, trebuie să depună dovezile pe care acesta se întemeiază.

Contestatoarea nu depune documente care să contrazică constatările organelor de control și care să demonstreze că deține documente justificative privind înregistrarea sumei de ..... lei în Registrul de încasări și plăți.

În concluzie, având în vedere prevederile legale menționate la punctul 2.3, faptul că cheltuielile înregistrate de contribuabil în anul 2004, în sumă totală de ..... lei, nu au la bază documente justificative, rezultă că ..... nu are dreptul la deducerea acestor cheltuieli, drept pentru care urmează a **se respinge contestația pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată și nesuținută cu documente.**

Având în vedere cele prezentate la pct. 2.1, 2.2 și 2.3 din prezenta decizie și ținând cont și de prevederile legale citate, rezultă că organele fiscale în mod legal au stabilit pentru anul 2004 un impozit pe venit în sumă de ..... lei, **drept pentru care urmează a se respinge contestația pentru această sumă ca neîntemeiată și nesuținută cu documente.**

Conform actului administrativ atacat, pentru neplata în termen a impozitului pe venit stabilit suplimentar, în sumă de ..... lei, s-au calculat majorări de întârziere în sumă de .....lei.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut impozitul pe venit în sumă de ..... lei, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, **contribuabilul datorează și majorările de întârziere în sumă de .....lei**, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

### **3. Referitor la impozitul pe venit în sumă de ..... lei și majorările întârziere aferente de ..... lei**

Organele de inspecție fiscală au constatat că **în anul 2005** contribuabilul a declarat următoarele:

Venit brut	..... lei
Cheltuieli	..... lei
Pierdere	.....lei

În urma verificării efectuate organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

Venit brut	..... lei
Cheltuieli	..... lei
Venit net	.....lei

Organele de inspecție fiscală au stabilit că:

- petenta nu are dreptul la deducerea cheltuielilor **în sumă de ..... lei**, reprezentând contravaloarea a două amenzi achitate către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava;

- contribuabilul nu are dreptul la deducerea cheltuielilor în sumă de .....lei pe motiv că au la bază facturi fiscale de la diverși furnizori care nu figurează înregistrați ca plătitori de impozite și taxe în baza de date a Ministerului Economiei și Finanțelor și care nu sunt întocmite legal.

Având în vedere cele constatate a fost stabilită o diferență de impozit pe venit în plus aferent anului 2005 în sumă de ..... lei.

Impozitul pe venit a fost calculat astfel:

Venit brut	..... lei
Cheltuieli	..... lei
Venit net	.....lei
Venit net impozabil	.....lei
Impozit anul	..... lei
Impozit stabilit anterior	..... lei
Diferența de impozit stabilită	..... lei

Urmare celor constatate a fost stabilită o diferență de impozit pe venit în plus aferent anului 2005 în sumă de ..... lei și majorările de întârziere aferente de ..... lei.

**3.1 Referitor la suma de ..... lei, reprezentând cheltuieli cu amenzile stabilite de D.G.F.P. Suceava, cauza supusă soluționării este dacă această sumă este deductibilă la calculul impozitului pe venit, în condițiile în care acestea sunt datorate autorităților române.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală nu au admis la deducerea cheltuielilor în sumă de ..... lei, înregistrate în anul 2005, reprezentând contravaloarea a două amenzi achitate către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava.

Contestatorul precizează că documentele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor în evidența contabilă cuprind elementele prevăzute de normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice, furnizând toate informațiile prevăzute de lege, dobândind calitatea de document justificativ.

De asemenea acesta apreciază că au fost respectate prevederile Ordinul M.F. 1040/08.07.2004, Cap. II, pct. B.14, documentele cuprinzând elementele obligatorii prevăzute în structura formularelor aprobate, respectiv datele de identificare ale furnizorilor și se referă la operațiuni economico-financiare reale și nu fictive, cum susțin organele de inspecție fiscală, având ca obiect mărfuri industriale care au intrat în patrimoniul .....

**În drept,** pentru anul 2005 sunt aplicabile prevederile art. 48, alin. (1) și alin. (4) lit. (a) și alin (7) lit. (f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează următoarele:

**„Art. 48**

**„Reguli generale de stabilire a venitului net 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 aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 50 și 51. [...]**

**(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;”.**

**(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:**

**(f) „amenzile, confiscările, dobânzile, penalitățile de întârziere și penalitățile datorate autorităților române și străine, potrivit prevederilor legale, altele decât cele plătite conform clauzelor din contractele comerciale;”**

**Punctul 37 din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:**

**„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 lege citate mai sus se reține că 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.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că suma de ..... lei considerată de contribuabil cheltuială deductibilă fiscal este potrivit legislației în vigoare cheltuială nedeductibilă fiscal, întrucât reprezintă amenzi datorate autorităților române, respectiv Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava.

Contestatoarea nu depune documente care să contrazică constatările organelor de control și care să demonstreze că suma de ..... lei este deductibilă la calculul impozitului pe venit.

Prin contestația formulată, petenta se limitează la a preciza că documentele ce au stat la baza înregistrărilor în contabilitate cuprind elementele prevăzute de lege, fără să vină în susținerea contestației cu documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Potrivit art. 64 și 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

#### **ART. 64**

**„Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**  
**Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului**  
**constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte**  
**acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de**  
**impunere”.**

#### **ART. 65**

**„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**  
**(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la**  
**baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”**

De asemenea, la art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

#### **„Art. 206**

##### **Forma și conținutul contestației**

**(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]**

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază”.**

Se reține că petenta are obligația de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și că, în susținerea contestației, trebuie să depună dovezile pe care acesta se întemeiază.

În concluzie, având în vedere prevederile legale menționate la punctul 3.1, faptul că cheltuielile cu amenzile datorate autorităților romane nu sunt deductibile fiscal și întrucât petenta nu vine cu argumente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, **rezultă că Persoana fizică autorizată ..... LUCICA nu are dreptul la deducerea acestor cheltuieli, drept pentru care urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată și nesustținută cu documente.**

**3.2. Referitor la cheltuielile în sumă de .....lei, cauza supusă**  
**soluționării este dacă contribuabilul are dreptul la deducerea acestei sume în**  
**condițiile în care facturile fiscale ce au stat la baza operațiunilor nu sunt**  
**întocmite conform prevederilor legale, fiind emise pe numele unor furnizori care**  
**nu figurează înregistrați ca plătitori de impozite și taxe în baza de date a**  
**Ministerului Finanțelor Publice.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de .....lei pe motiv că facturile fiscale ce au stat la baza operațiunilor nu

sunt întocmite legal și sunt emise pe numele unor furnizori care nu figurează înregistrați ca plătitori de impozite.

Contestatorul precizează că documentele care au stat la baza înregistrării cheltuielilor în evidența contabilă cuprind elementele prevăzute de normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice, furnizând toate informațiile prevăzute de lege, dobândind calitatea de document justificativ.

Petenta consideră că susținerea organului de inspecție că parte din furnizori nu figurează în baza de date a Ministerului Economiei și Finanțelor nu poate anula efectele documentelor justificative, din moment ce a fost încărcată efectiv gestiunea cu mărfurile respective și decontarea s-a făcut cu ajutorul instrumentelor de plată prevăzute de lege.

De asemenea acesta apreciază că au fost respectate prevederile Ordinul M.F. 1040/08.07.2004, Cap. II, pct. B.14, documentele cuprinzând elementele obligatorii prevăzute în structura formularelor aprobate, respectiv datele de identificare ale furnizorilor și se referă la operațiuni economico-financiare reale și nu fictive, cum susțin organele de inspecție fiscală, având ca obiect mărfuri industriale care au intrat în patrimoniul .....

**În drept**, pentru anul 2004 sunt aplicabile prevederile art. 48 alin. (1) și alin. (4) lit. a) din **Legea 571/2003 privind Codul fiscal** cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

#### **ART. 48**

**Reguli generale de stabilire a venitului net 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 aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 50 și 51.**”

[...]

(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**”;

Referitor la aplicarea acestui articol, **Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004, la pct.53 prevede că:**

**53. 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. 49 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.**



Potrivit textelor de lege menționate, pentru a fi admise la deducere cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului și să fie justificate prin documente.

Totodată, **Legea contabilității nr. 82/1991**, republicată, la **art. 1 alin. (1) și (2) și art. 6 alin. (1) și (2)**, prevede următoarele:

#### **Art. 1**

**„(1) Societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice cu scop lucrativ au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi, și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității.**

**(2) Prevederile alin. (1) se aplică și instituțiilor publice, asociațiilor și celorlalte persoane juridice cu și fără scop lucrativ, precum și persoanelor fizice autorizate să desfășoare activități independente. [...]**

#### **Art. 6**

**(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

**(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”**

Din textul acestor articole se înțelege că la baza oricărei operațiuni economico-financiare se află un document care dobândește calitatea de document justificativ.

Facturile sunt documente justificative deoarece sunt emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831 din 2 decembrie 1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, emisă în temeiul art. 4 și 42 din **Legea contabilității nr. 82/1991**. În acest sens, la art. 1 din această hotărâre , se stipulează:

**“(1) Se aprobă modelele formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, cuprinse în catalogul prezentat în anexa nr. 1A, precum și normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, prevăzute în anexa nr. 1B”.**

**Anexa 1A** prezintă care este **„catalogul formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, inseriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă”**. Printre formularele menționate se regăsește și formularul factură.

Aceeași hotărâre, emisă în baza Legii contabilității nr. 82/1991, face referire la formularul **factură**, precizându-se că aceasta:

**„Servește ca:**

- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;
- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;
- document de încărcare în gestiunea primitorului;
- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului”.

Astfel, factura este un document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului, doar dacă respectă reglementările contabile în vigoare. Deci, petenta avea dreptul să-și deducă cheltuielile în baza facturilor primite de la furnizori, dar cu condiția ca acestea să respecte reglementările contabile în vigoare.

**Art. 1 alin. ( 2) și (5) din Hotărârea Guvernului nr. 831 din 2 decembrie 1997** pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora se prevede că:

**„ (2) Persoanele juridice și persoanele fizice prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991 vor utiliza, pentru determinarea veniturilor din activitatea de exploatare, numai formulare tipizate cu regim special, comune pe economie. [...]”.**

**(5) Sistemul unitar de înscriere și numerotare a formularelor tipizate cu regim special se asigură, la nivel național, de către Ministerul Finanțelor și Regia Autonomă "Imprimeria Națională”.**

**Art. 6 din Hotărârea nr. 831 din 2 decembrie 1997** pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora prevede că:

**„Procurarea și utilizarea de formulare tipizate cu regim special de înscriere și numerotare din alte surse decât cele prevăzute în prezenta hotărâre sunt interzise. Operațiunile consemnate în aceste formulare nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență”.**

Din prevederile menționate, rezultă că formularele tipizate cu regim special de înscriere și numerotare nu pot fi procurate, utilizate și înregistrate în contabilitate dacă provin din alte surse decât cele prevăzute de această hotărâre. Se reține că formularele care nu provin din surse legale nu sunt documente legale de înregistrare în contabilitate.

Totodată **Ordinul M.F. nr. 1040** din 8 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la pct. 11, 13, 14 și 15 prevede că:

**„11. Evidența contabilă în partidă simplă se va conduce în conformitate cu prezentele norme metodologice. [...]**

**13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

**14. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:**

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

**15. Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.”**

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societățile cu datele de identificare menționate în facturile ce au stat la baza operațiunilor nu figurează în baza de date a Ministerului Finanțelor Publice.

Conform textelor de lege menționate mai sus, prevederile Legii contabilității nr. 82/1991 se aplică și persoanelor fizice autorizate, iar persoana impozabilă care achiziționează bunuri pe bază de facturi și acceptă înregistrarea lor în evidența contabilă ca documente justificative este răspunzătoare de primirea și înregistrarea în evidența contabilă a unor documente care nu corespund realității sau care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorii în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate, care să îndeplinească condițiile de documente justificative, care să corespundă realității.

Potrivit prevederilor legale menționate, simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în facturile fiscale în cauză nu este suficientă pentru ca acestea să fie deductibile fiscal.

În ceea ce privește argumentul adus de petent prin cererea de reluare a procedurii de soluționare a cauzei, că în urma investigațiilor efectuate, conform Deciziei Penale nr. ....12.2009 a Tribunalului Suceava, s-a constatat că nu a săvârșit infracțiunea de evaziune fiscală, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, așa după cum rezultă din actele normative în materie fiscală enunțate în cuprinsul prezentei decizii, documentele care nu furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare nu pot dobândi calitatea de document justificativ.

Așa după cum rezultă din Ordonanța de scoatere se sub urmărire penală și aplicare a unei sancțiuni administrative nr. ...., din data de 17.03.2010, Parchetul de pe lângă Judecătoria Suceava a constatat că nu există fapta penală întrucât îi lipsește unul dintre elementele constitutive ale infracțiunii, respectiv sub aspectul reprezentării faptului că datele înscrise în facturi și chitanțe sunt nereale, dar în ceea ce privește lipsa anumitor informații din documentele ce au stat la baza operațiunilor aceasta a fost constatată și de organele jurisdicționale, aplicându-se în acest sens o sancțiune cu caracter administrativ.

Prin Ordonanța menționată, se precizează că: „nu se poate reține în sarcina învinuitei ..... că aceasta a cunoscut împrejurarea că documentele folosite pentru a justifica cheltuielile nu întruneau condițiile legale, în sensul că nu au fost emise de persoane înregistrate ca plătitor de taxe și impozite.

Faptul că ..... a înregistrat în contabilitatea ..... facturi ce nu au fost emise de societăți comerciale înscrise în evidențele Ministerului Economiei și Finanțelor nu îi poate atrage răspunderea penală pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală.”

Din constatările organelor penale se reține că, în urma investigațiilor efectuate, s-a ajuns la concluzia că persoana fizică nu a cunoscut că documentele în cauză nu întruneau condițiile legale, dar acest lucru nu înseamnă că aceasta avea dreptul la deducerea cheltuielilor respective.

La dosarul cauzei este depus și un raport de expertiză contabilă **extrajudiciară**, unde se precizează că documentele ce au stat la baza deducerii cheltuielilor ce nu au fost admise la deducere de organele de inspecție fiscală întrunesc elementele esențiale pentru a fi considerate acte justificative.

Se constată că la expertiza efectuate nu au fost avute în vedere prevederile legale menționate la acest punct și că responsabilitatea pentru înregistrarea unor operațiuni care nu corespund realității aparține și persoanelor care au vizat, aprobat și înregistrat în contabilitate documente care nu sunt conform prevederilor legale.

Potrivit art. 6 din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, operațiunile care au la bază formulare ce provin din alte surse decât cele prevăzute de lege sunt considerate fără documente legale de proveniență și, deci, nu pot fi înregistrate în contabilitate.

Așa după cum rezultă din prevederile legale menționate la acest punct, pentru a fi înregistrate în contabilitate și pentru a se putea deduce cheltuielile, documentele ce stau la baza acestora trebuie să corespundă realității și să îndeplinească anumite condiții, respectiv să provină din surse legale și de la contribuabili existenți. Simpla

înregistrare în contabilitate nefiind suficientă pentru ca cheltuielile să fie deductibile fiscal.

Conform prevederilor Legii contabilității, documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

În concluzie, având în vedere prevederile menționate la punctul 3.2, faptul că cheltuielile înregistrate de contribuabil în anul 2005, în sumă totală de .....lei, nu au la bază documente conform prevederilor legale și întrucât societățile cu datele de identificare menționate în facturile respective nu figurează în baza de date a Ministerului Finanțelor Publice, rezultă că ..... nu are dreptul la deducerea acestor cheltuieli, drept pentru care urmează **a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată .**

Având în vedere cele prezentate la pct. 3.1 și 3.2 din prezenta decizie și ținând cont și de prevederile legale citate, rezultă că organele fiscale în mod legal au stabilit pentru anul 2005 un impozit pe venit în sumă de ..... lei, **drept pentru care urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.**

Conform actului administrativ atacat, pentru neplata în termen a impozitului pe venit stabilit suplimentar, în sumă de ..... lei, **s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ..... lei.**

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut impozitul pe venit în sumă de ..... lei, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, **contribuabilul datorează și majorările de întârziere în sumă de ..... lei**, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 10 și art. 16 din Ordonanța Guvernului nr. 7 din 19 iulie 2001 privind impozitul pe venit, cu modificările și completările ulterioare, art. 1 alin. (1) și (2) și art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, art. 1 și art. 6 din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, lit. B pct. 11, 13, 14, 15, 47,49 și 50 din Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. ....../2003, art. 64, 65 și 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 48 și 49 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 37 și 53 din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 11, 13, 14 și 15 din Ordinul M.F. nr. 1040 din 8 iulie 2004 pentru

aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil, coroborate cu prevederile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

## **DECIDE:**

**1. Respingerea ca neîntemeiată și nesuținută cu documente a contestației** formulată de ....., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .... din 21.04.2008, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 11.04.2008, privind **suma de ...lei, reprezentând:**

- ..... lei impozit pe venit;
- ..... lei accesorii impozit pe venit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

**DIRECTOR EXECUTIV,**

.....