

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI P R A H O V A
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 551 din 28 mai 2012

Cu adresele nr. /04.04.2012 și nr. /27.04.2012, înregistrate la Direcția Generală a Finanțelor Publice B sub nr. /04.04.2012 și nr. 20918/27.04.2012, **Activitatea de Inspecție Fiscală** din cadrul D.G.F.P. B a înaintat dosarele contestațiilor formulate de **S.C. "X" S.R.L.** din A, împotriva *Deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-PH din 08.03.2012 și nr. F-PH din 02.04.2012* emise de reprezentanți ai Activității de Inspecție Fiscală B.

Decizia de impunere nr. F-PH /08.03.2012 a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 08.03.2012 și înregistrat la organul fiscal sub nr. F-PH /08.03.2012, iar Decizia de impunere nr. F-PH /02.04.2012 a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 02.04.2012 și înregistrat la organul fiscal sub nr. F-PH /02.04.2012.

S.C. "X" S.R.L. are domiciliul fiscal în A, Str., Nr. ..., Etaj, Județul B, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului B sub nr. și are codul unic de înregistrare fiscală nr. RO

Având în vedere faptul că S.C. "X" S.R.L. a formulat două contestații prin adresele înregistrate la A.I.F. B sub nr..... /02.04.2012 și nr..... /24.04.2012, împotriva a două acte administrative fiscale, respectiv Deciziile de impunere nr. F-PH /08.03.2012 și nr. F-PH /02.04.2012 emise de același organ fiscal - A.I.F. B și vizează aspecte comune care au condus la stabilirea unor diferențe la taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ce au diminuat taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare, în conformitate cu prevederile **pct. 9.6. din Instrucțiunile** pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin **Ordinul M.F.P. - A.N.A.F. nr. 2.137/2011**, s-a procedat la **conexarea dosarelor** pentru asigurarea unei mai bune administrări și valorificări a probelor în rezolvarea cauzei.

Obiectul contestațiilor îl constituie suma totală de lei reprezentând diferență suplimentară la TVA și TVA respinsă la rambursare, din care:

- lei - TVA deductibilă pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere prin Decizia de impunere nr. /08.03.2012;
- lei - TVA deductibilă pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere prin Decizia de impunere nr. /02.04.2012.

Contestațiile au fost depuse în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actele atacate au fost comunicate societății comerciale în data de 09.03.2012 și în data de 03.04.2012, iar contestațiile au fost depuse și înregistrate la A.I.F. B sub nr. /02.04.2012 și sub nr..... /24.04.2012.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestațiilor.

I. Susținerile societății contestatoare prezentate în cele două contestații sunt următoarele:

"[...] Neacordarea dreptului de deducere a tva aferentă serviciilor facturate de furnizorul OOO Y Rusia are la bază interpretarea eronată de către organele de inspecție a situației de fapt, contrar dispozițiilor legislației fiscale și ale art.13 din OG nr.92/2003, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea acestei afirmații, este relevantă concluzia din Raportul de inspecție consemnată și în Decizia de impunere, potrivit căreia "pentru un singur serviciu prestat, au fost înregistrate două categorii de cheltuieli, atât cu remunerarea personalului, conturi contabile 641, 645, 635, cât și cheltuieli prestate de terți, cont contabil 628", cu care suntem în total dezacord așa cum vom argumenta în continuare:

a) Legislația fiscală nu condiționează deductibilitatea fiscală a unor servicii funcție de componenta din tarif ci de prestarea în fapt a serviciilor, existența unui contract, deținerea de facturi și respectarea principiului pieței, având în vedere relațiile de afiliere între cele două părți, elemente pe care societatea noastră le-a îndeplinit și le-a probat organelor de control.

b) Așa cum au reținut și organele de inspecție, sumele facturate S.C. X SRL A de prestatorul OOO Y Rusia includ, pe lângă salariile plătite în Rusia, multe alte drepturi plătite de angajatorul rus, specifice punerii la dispoziție de personal (ex/ relocarea familiei, compensare cheltuieli transport, asigurări sănătate, alte beneficii. [...].

[...], există o diferență netă între natura serviciilor prestate de către OOO Y Rusia și natura activităților desfășurate de specialiștii ruși sub autoritatea și în beneficiul societății noastre. [...].

c) Precizăm că nu există nici o restricție privind încheierea și derularea simultană a unor contracte individuale de muncă, în temeiul dispozițiilor art.35 alin.1 coroborat cu art.36 din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare, și, în consecință, decizia organelor fiscale de a nu recunoaște deductibilitatea fiscală a acestor servicii este lipsită de temeii.

d) Concluzia organelor de inspecție privind dublarea cheltuielilor este nejustificată, întrucât, între serviciile de punere la dispoziție personal și contractele de muncă pe durată determinată încheiate de S.C. X SRL cu specialiștii ruși există o legătură de cauzalitate în sensul că, fără existența, în prealabil, a convenției încheiate cu OOO Y Rusia, nu ar fi fost posibilă identificarea de personal calificat compatibil cu cerințele companiei și angajarea acestuia în scopul optimizării și eficientizării activității societății.

Angajarea specialiștilor puși la dispoziție de către OOO Y Rusia s-a efectuat pentru unicul scop, de a obține, în condiții optime, permise de muncă pe teritoriul României.

e) În sensul lit.a) a articolului 126, alin. 1 din Legea 571/2003, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată, iar potrivit normelor metodologice de aplicare, "Condiția referitoare la plată implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului". [...] activitățile prestatorilor de servicii sunt considerate activități economice iar activitățile de punere la dispoziție de personal intră în categoria prestărilor de servicii [...].

f) Serviciile care fac obiectul convenției încheiate cu OOO Y Rusia sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile efectuate de S.C. X SRL A, așa cum se prevede la art.145 alin.2 din Codul fiscal. Cheltuielile de această natură se circumscriu dispozițiilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și coroborat cu normele sale de aplicare (pct.23 lit.h), respectiv se încadrează în categoria "cheltuielilor privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului", fiind deductibile la calculul impozitului pe profit și, implicit, în ce privește tva. Mai mult, întrucât aceste cheltuieli au apărut din considerentul punerii la dispoziție de personal în vederea desfășurării de activități specifice obiectului de activitate al societății, considerăm că acestea fac parte din prețul serviciului plătit de societate către angajatorul nerezident al acestor persoane. Din acest motiv, în conformitate cu art.145 alin.(2) și art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal suntem pe deplin îndreptățiți la deducerea sumelor de TVA aferente.

Pentru exercitarea dreptului de deducere deținem facturi, în conformitate cu prevederile art.146 alin.1 lit.b) din Codul fiscal iar operațiunile au fost reflectate în deconturile lunare de tva, la rândurile corespunzătoare, atât ca tva deductibilă cât și ca tva colectată în conformitate cu art.147 din Codul fiscal. [...]."

II. a) Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 08.03.2012 de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. B la S.C. "X" S.R.L. din A, s-au menționat următoarele, referitor la sumele contestate:

"[...] TVA deductibilă [...] perioada ianuarie - martie 2011 [...]

La control a fost stabilită taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de lei, diferența de lei față de tva deductibilă stabilită de societate (anexa nr.3), fiind determinată așa cum vom prezenta în continuare.

Suma de lei reprezintă TVA dedusă de societate în perioada ianuarie - martie 2011, aferentă cheltuielilor cu punerea la dispoziție de personal de către Y Rusia, în sumă de lei (anexa nr.4).

În data de 11.10.2006, între S.C. X S.R.L. în calitate de beneficiar și Y Rusia în calitate de prestator, a fost încheiat Acordul de detașare nr. ROM-05 N, obiectul acordului fiind următorul: "având în vedere faptul că Prestatorul a angajat specialiști cu vastă experiență în domeniul construcțiilor și al întreținerii instalațiilor energetice, în special gestionarea complexelor de combustibili și energie, iar Beneficiarul are nevoie de astfel de specialiști, Prestatorul pune la dispoziția Beneficiarului personal calificat, pentru a lucra în România (...), la S.C. X S.R.L. Având în vedere punerea la dispoziție de personal profesionist în conformitate cu prezentul acord, Beneficiarul remite Prestatorului o remunerare de detașare".

De asemenea, "membrii personalului pus la dispoziție rămân permanent angajații Prestatorului, dar își vor îndeplini îndatoririle sub îndrumarea și controlul Beneficiarului" respectiv "Beneficiarul transmite Prestatorului, prin fax sau poștă electronică, tabelul timpului de lucru (foile de prezență) de două ori pe lună".

Plata serviciilor prestate de către executant este convenită de părți în Acte, suma remunerației de detașare lunare incluzând: a) onorariul Prestatorului, b) costul personalului pus la dispoziție, luând în calcul taxele care trebuie plătite, alte deduceri sau plăți obligatorii, etc.

Din verificarea faptică a documentelor întocmite/deținute de SC X SRL în relația cu specialiștii din Rusia, au rezultat următoarele:

- specialiștii din Rusia au fost angajați, în baza consimțământului părților, la S.C. X S.R.L. cu contract individual de muncă, persoanele fizice obligându-se astfel să presteze munca pentru și sub autoritatea angajatorului din România. [...].

- salariații au îndeplinit condițiile de rezidență și au procedat conform legislației în domeniu [...]

- remunerația specialiștilor a fost semnificativă în raport cu salariul minim pe economie.

- având calitatea de cetățeni străini încadrați cu contract individual de muncă, care desfășoară activitate pentru un angajator român pe teritoriul României, le-au fost aplicabile și alte prevederi din Legea nr.53/2003 privind Codul muncii, respectiv drepturile și obligațiile salariatului. [...].

- nu au fost constatate de către reprezentanții ITM, abateri de la legislația în domeniul muncii pentru specialiștii din Rusia încadrați cu contract de muncă în România.

Lunar, SC X SRL A a înregistrat în evidența contabilă atât cheltuieli cu salariile, cât și factura externă (invoice) transmisă de Y Rusia pentru decontarea cheltuielilor suportate în Rusia, pentru aceiași specialiști. [...].

Așa cum am prezentat, rezultă că pentru aceeași activitate, respectiv cea prestată la și sub autoritatea SC X SRL A, specialiștii din Rusia au fost remunerați de două ori, dublându-se astfel cheltuielile înregistrate de societatea verificată. Astfel, în evidența SC X SRL A pentru un singur serviciu prestat, au fost înregistrate două categorii de cheltuieli, atât cu remunerarea personalului, conturi contabile 635, 641, 645, cât și cheltuieli prestate de terți, cont contabil 628. Având în vedere că specialiștii au desfășurat activitate la SC X SRL A conform fișei postului, au asigurat prezența zilnică conform programului de lucru, respectiv 8 ore/zi, au onorat sarcinile de serviciu, au fost beneficiarii prevederilor Codului Muncii, singurele cheltuieli recunoscute drept deductibile fiscal sunt cheltuielile cu salarii și contribuțiile aferente acestora. [...].

Conform prevederilor art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.13 alin.(8) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind Codul fiscal, locul prestării pentru aceste servicii este în România. SC X SRL a aplicat taxarea inversă pentru aceste servicii, taxare în cuantum de lei, în conformitate cu art.150 alin.(2) și a înregistrat TVA, atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată, conform art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dreptul de deducere fiind însă limitat și condiționat de prevederile art.145 - 147 din actul normativ menționat.

Având în vedere cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă prestărilor de servicii facturate de Y Rusia, societatea nerespectând prevederile art. 145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 [...].

TVA de rambursat [...]

Decontul de tva aferent lunii martie 2011 cu sumă negativă și opțiune de rambursare a fost soluționat după cum urmează:

- TVA solicitată la rambursare lei;
- TVA pentru care societatea are drept de rambursare lei;
- TVA care nu se justifică la rambursare lei. [...]."

b) Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 02.04.2012 de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. B la S.C. "X" S.R.L. din A, s-au menționat următoarele, referitor la sumele contestate:

"[...] TVA deductibilă [...] perioada aprilie - iulie 2011 [...]

La control a fost stabilită taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de lei, mai puțin cu suma de lei față de TVA deductibilă stabilită de societate (anexa nr.2), diferența fiind consecința următoarelor aspecte:

- suma de lei reprezintă TVA dedusă de societate în perioada aprilie - iulie 2011, aferentă cheltuielilor cu punerea la dispoziție de personal de către Y Rusia, în sumă de lei (anexa nr.4). [...].

[...], organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, aferentă prestărilor de servicii facturate de Y Rusia, societatea nerespectând prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 [...].

TVA de rambursat [...]

Decontul de tva aferent lunii iulie 2011 cu sumă negativă și opțiune de rambursare a fost soluționat după cum urmează:

- TVA solicitată la rambursare lei;
- TVA pentru care societatea are drept de rambursare lei;
- TVA care nu se justifică la rambursare lei. [...].

TVA deductibilă [...] perioada august - septembrie 2011 [...]

La control a fost stabilită taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de lei, mai puțin cu suma de lei față de TVA deductibilă stabilită de societate (anexa nr.2), diferența fiind consecința următoarelor aspecte așa cum vom prezenta în continuare.

- suma de lei reprezintă TVA dedusă de societate în perioada august - septembrie 2011, aferentă cheltuielilor cu punerea la dispoziție de personal de către Y Rusia, în sumă de lei (anexa nr.4). [...].

Conform prevederilor art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.13 alin.(8) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind Codul fiscal, locul prestării pentru aceste servicii este în România. SC X SRL a aplicat taxarea inversă pentru aceste servicii, taxare în cuantum de - suma de lei, în conformitate cu art.150 alin.(2) și a înregistrat TVA atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată, conform art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dreptul de deducere fiind însă limitat și condiționat de prevederile art.145-147 din actul normativ menționat. [...].

TVA de rambursat [...]

Decontul de tva aferent lunii septembrie 2011 cu sumă negativă și opțiune de rambursare a fost soluționat după cum urmează:

- TVA solicitată la rambursare lei;
- TVA pentru care societatea are drept de rambursare lei;
- TVA care nu se justifică la rambursare lei. [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* **Raportul de inspecție fiscală nr. F-PH 95 din 08.03.2012** încheiat de organele fiscale aparținând D.G.F.P. B - Activitatea de Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 ianuarie 2011 - 31 martie 2011, în vederea soluționării decontului de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare întocmit pentru luna martie 2011 de către S.C. "X" S.R.L. din A, prin care se solicită la rambursare TVA în sumă de lei.

În luna **martie 2011** societatea comercială a înregistrat TVA de rambursat în sumă de lei. În urma inspecției fiscale, s-a stabilit că societatea comercială are drept de rambursare pentru TVA în sumă de lei, diferența de lei (..... lei - lei) reprezentând TVA care nu se justifică la rambursare.

Suma de lei reprezintă în fapt TVA dedusă de societate în perioada ianuarie 2011 - martie 2011 aferentă cheltuielilor cu punerea la dispoziție de personal de către firma OOO Y Rusia, pentru care la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere întrucât nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

Raportul de inspecție fiscală nr. F-PH 152 din 02.04.2012 încheiat de organele fiscale aparținând D.G.F.P. B - Activitatea de Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 aprilie 2011 - 30 septembrie 2011, în vederea soluționării deconturilor de TVA cu sumă negativă și opțiune de rambursare întocmit pentru lunile ieulie 2011 și septembrie 2011 de către S.C. "X" S.R.L. din A, prin care se solicită la rambursare TVA în sumă de lei (perioada 01.04.2011 - 31.07.2011), respectiv TVA în sumă de lei (perioada 01.08.2011 - 30.09.2011).

În luna **ieulie 2011** societatea comercială a înregistrat TVA de rambursat în sumă de lei. În urma inspecției fiscale, s-a stabilit că societatea comercială are drept de rambursare pentru TVA în sumă de lei, diferența de lei (..... lei - lei) reprezentând TVA care nu se justifică la rambursare, constituită din TVA deductibilă fără drept de deducere.

Din suma de lei TVA deductibilă fără drept de deducere, suma de lei reprezintă TVA dedusă de societate în perioada aprilie 2011 - ieulie 2011 aferentă cheltuielilor cu punerea la dispoziție de personal de către OOO Y Rusia, pentru care la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere întrucât nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

În luna **septembrie 2011** societatea comercială a înregistrat TVA de rambursat în sumă de lei. În urma inspecției fiscale, s-a stabilit că societatea comercială are drept de rambursare pentru TVA în sumă de lei, diferența de lei (..... lei - lei) reprezentând TVA care nu se justifică la rambursare, constituită din TVA deductibilă fără drept de deducere.

Din suma de lei TVA deductibilă fără drept de deducere, suma de lei reprezintă TVA dedusă de societate în perioada august 2011 - septembrie 2011 aferentă cheltuielilor cu punerea la dispoziție de personal de către firma OOO Y Rusia, pentru care la inspecția fiscală

nu s-a acordat drept de deducere întrucât nu au fost respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 01.09.2006, între S.C. "X" S.R.L. din A - în calitate de beneficiar și Y din Rusia - în calitate de prestator s-a încheiat Acordul de detașare nr. ROM-05 N 12 - 11.10.06, având ca obiect punerea la dispoziția beneficiarului de personal calificat, pentru a lucra în România, în schimbul unei remunerări de detașare plătită de beneficiar prestatorului.

Conform prevederilor Acordului de detașare, toți lucrătorii puși la dispoziția beneficiarului vor rămâne permanent angajați ai prestatorului din Rusia, însă își vor îndeplini sarcinile de serviciu sub îndrumarea și controlul beneficiarului din România. Pontajul cu evidența orelor de lucru va fi asigurat de către beneficiar și va fi transmis prestatorului. Plata serviciilor se va efectua în baza unor informații confirmate de părți, respectiv date privind persoanele puse la dispoziție, calitatea serviciilor prestate, costul calculat în baza salariilor lunare ajustate cu eventualele impozite plătite în România etc.

În baza acestui acord, prestatorul din Rusia a întocmit facturi cuprinzând cheltuielile cu punerea la dispoziție de personal, aferent cărora beneficiarul din România - S.C. "X" S.R.L. a calculat pentru perioada ianuarie 2011 - septembrie 2011 TVA în sumă totală de lei, înscrisă în decontul de TVA atât ca taxă colectată cât și ca taxă deductibilă, conform prevederilor art.157 alin.(2) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din verificarea faptică a documentelor întocmite și deținute de S.C. "X" S.R.L. în relația cu specialiștii din Rusia, au rezultat următoarele:

- Toți specialiștii din Rusia au fost angajați la S.C. "X" S.R.L. cu contract individual de muncă, în baza consimțământului părților, persoana fizică obligându-se astfel să presteze munca pentru și sub autoritatea angajatorului român.

- Prezența specialiștilor din Rusia pe teritoriul României a fost zilnică, 8 ore/zi, 5 zile/săptămână, cel puțin 40 de ore/săptămână.

- Salariații au îndeplinit condițiile de rezidență și au procedat conform legislației în domeniu, definind România centrul intereselor și au optat pentru capitalizarea venitului mondial în acest stat.

- Remunerația specialiștilor a fost semnificativă în raport cu salariul minim pe economie.

- Specialiștilor din Rusia le-au fost aplicate dispozițiile privind drepturile și obligațiile salariatului cuprinse în Legea nr.53/2003 privind Codul muncii.

- Reprezentanții ITM nu au constatat abateri de la legislația în domeniul muncii pentru salariații din Rusia încadrați cu contract individual de muncă în România.

- Specialiștii din Rusia au desfășurat activitate numai în baza dispozițiilor și în folosul exclusiv al angajatorului din România, conform fișei postului, pontajului efectuat, a clauzelor care au definit raporturile de muncă dintre părți, a documentelor întocmite, nefiind identificată existența unor alte dispoziții sau servicii ce ar fi putut fi executate de aceste persoane în afara timpului de lucru, pentru onorarea clauzelor din Acordul de detașare.

- Pentru specialiștii din Rusia, S.C. "X" S.R.L. a înregistrat lunar în evidența contabilă atât factura/invoice transmisă de OOO Y din Rusia pentru decontarea cheltuielilor suportate în Rusia, cât și contravaloarea drepturilor salariale obținute în România în baza contractelor individuale de muncă.

Concluzia organelor de inspecție fiscală a fost aceea că specialiștii din Rusia au prestat un serviciu unic, care însă a fost dublat, o dată în baza Acordului de detașare de personal și a doua oară în baza contractului individual de muncă încheiat pe teritoriul României.

Astfel, pentru un singur serviciu prestat, în evidența contabilă a S.C. "X" S.R.L. se regăsesc două categorii de cheltuieli, și anume cheltuieli cu serviciile prestate de terți (cont contabil 628) și cheltuieli cu remunerarea personalului (conturi contabile 635, 641, 645), pe care societatea verificată le-a considerat deductibile la determinarea rezultatului fiscal.

Având în vedere faptul că specialiștii din Rusia au desfășurat activitate la S.C. "X" S.R.L. conform fișei postului, au asigurat prezența zilnică conform programului de lucru, au onorat sarcinile de serviciu, au fost beneficiarii prevederilor Codului muncii, singurele cheltuieli

recunoscute ca deductibile fiscal la inspecția fiscală au fost cheltuielile cu salariile și contribuțiile aferente acestora, considerându-se că prin încheierea contractelor individuale de muncă, Acordul privind punerea la dispoziție de personal nu mai are obiect.

În aceste condiții, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de lei înregistrată de societate în perioada ianuarie 2011 - septembrie 2011.

* Societatea comercială contestă neacordarea dreptului de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de lei (..... lei + lei + lei), susținând următoarele:

- legislația fiscală condiționează deductibilitatea fiscală a unor servicii funcție de prestarea în fapt a serviciilor, existența unui contract, deținerea de facturi și respectarea principiului pieței având în vedere relațiile de afiliere între cele două părți, elemente pe care societatea contestatoare le-a îndeplinit și probat organelor de control;

- sumele facturate societății contestatoare de către prestatorul din Rusia includ, pe lângă salariile plătite în Rusia, multe alte drepturi plătite de angajatorul rus, specifice punerii la dispoziție de personal;

- serviciile care fac obiectul convenției, respectiv punerea la dispoziție de personal, sunt de natură diferită față de activitățile de management desfășurate de specialiștii ruși în calitate de angajați ai societății din România;

- concluzia organelor de inspecție fiscală privind dublarea cheltuielilor este nejustificată, întrucât între serviciile de punere la dispoziție de personal și contractele de muncă pe durată determinată încheiate de societate cu specialiștii din Rusia există o legătură de cauzalitate;

- serviciile care fac obiectul convenției încheiată cu OOO Y Rusia sunt destinate în folosul operațiunilor taxabile efectuate de societatea din România, așa cum se prevede la art.145 alin.(2) din Codul fiscal, cheltuielile de această natură se circumscriu dispozițiilor art.21 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv se încadrează în categoria cheltuielilor privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității, iar pentru exercitarea dreptului de deducere societatea deține facturi, în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal.

* **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

“Art. 133. Locul prestării de servicii [...]

(2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

Art. 150. Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România [...]

(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 153¹, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125¹ alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5).

Art. 157. Plata taxei la buget

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), persoana impozabilă înregistrată conform art. 153 va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147¹, taxa aferentă achizițiilor intracomunitare, bunurilor și serviciilor achiziționate în beneficiul său, pentru care respectiva persoană este obligată la plata taxei, în condițiile art. 150 alin. (2)-(6).”

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, precum și actele și documentele anexate dosarelor contestațiilor, rezultă următoarele:

S.C. "X" S.R.L. din A are ca principal obiect de activitate "Producția de energie electrică" - cod CAEN 3511.

Prin Acordul de detașare încheiat la data de 01 septembrie 2006 între firma Y din Rusia - în calitate de prestator și S.C. "X" S.R.L. din A - în calitate de beneficiar, s-au stabilit următoarele:

- pct.1.1. - prestatorul va pune la dispoziția beneficiarului personal calificat pentru a lucra în România, contra unei remunerări de detașare.

- pct.1.3. - toți membrii personalului pus la dispoziție rămân permanent angajați ai prestatorului, însă își vor îndeplini îndatoririle sub îndrumarea și controlul beneficiarului.

- pct.1.4. - membrii personalului pus la dispoziție pot avea relații de muncă sau relații civile cu beneficiarul pe perioada activității lor în întreprinderea beneficiarului, dacă acest lucru este cerut în mod expres de legislația României, dar personalul pus la dispoziție nu va întreprinde nicio acțiune sau nu va furniza niciun serviciu în numele prestatorului.

- pct.3.2. - prestatorul are dreptul să solicite beneficiarului plata cuvenită pentru serviciile efectuate de prestator.

- pct.4.6. - beneficiarul are obligația să plătească personalul în conformitate cu condițiile și procedura stipulate în Acord.

- pct.6.1. - suma remunerației de detașare lunare pentru personalul profesionist pus la dispoziție este convenită de părți în acte.

- pct.6.3. - suma remunerației de detașare lunare include: a) onorariul prestatorului și b) costul personalului pus la dispoziție, luând în calcul toate taxele și impozitele care trebuie plătite, precum și cheltuielile de deplasare ale angajaților și ale membrilor familiilor acestora (soți, soții și copii necăsătoriți având vârsta mai mică de 23 ani) până la locul în care se află beneficiarul și cheltuielile de transport legate de întoarcerea membrilor personalului și a membrilor lor de familie la locul de reședință permanent, cheltuielile de adaptare a angajaților detașați, inclusiv cheltuielile legale de un scurt curs de limbă, geografie regională și aspecte fundamentale ale legislației din țara în care este detașat angajatul, cheltuieli legate de asigurarea medicală voluntară a angajaților detașați și a membrilor familiilor lor care locuiesc împreună cu ei, asigurări împotriva accidentelor pentru angajații detașați, pe perioada activității lor în cadrul întreprinderii beneficiarului, cheltuieli privind consultanții externi în cazul participării lor la punerea în aplicare a Acordului, cheltuieli poștale care pot apărea din sau în legătură cu Acordul și alte compensații stipulate în Acord sau convenite de părți în Acte.

Conform actelor de inspecție fiscală, în perioada analizată, respectiv ianuarie 2011 - septembrie 2011, specialiștii din Rusia puși la dispoziția S.C. "X" S.R.L. din A au fost:

- în calitate de Director General;

- în calitate de Prim Director General Adjunct Inginer șef;

- în calitate de Șef Serviciu Planificare și Pregătire Reparații;

- în calitate de Director General Adjunct Construcții Capitale;

- în calitate de Inginer reparații echipament termomecanic.

Aceste cinci persoane au optat pentru încheierea contractelor individuale de muncă cu angajatorul S.C. "X" S.R.L. din A, conform prevederilor Legii nr.53/2003 privind Codul muncii. Pentru munca depusă, persoanele din Rusia au fost remunerate cu salariul negociat între angajat și angajator, aferent căruia au fost reținute impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale. De asemenea, persoanele fizice străine au optat pentru capitalizarea venitului mondial în România, definind această țară ca centru de interes.

Reprezentanții societății verificate au confirmat faptul că specialiștii din Rusia și-au desfășurat activitatea în România conform contractului individual de muncă și fișei postului, prestând activitatea convenită sub autoritatea angajatorului S.C. "X" S.R.L. din A, 8 ore/zi, 5 zile/săptămână.

Din documentele prezentate la inspecția fiscală, precum și din contestația formulată de societatea verificată, nu rezultă faptul că specialiștii din Rusia ar fi desfășurat și altă activitate în afara celei stabilite în contractele individuale de muncă încheiate cu angajatorul S.C. "X" S.R.L. din A.

Conform anexelor aferente fiecărei facturi externe/invoice întocmite de prestatorul Y din Rusia, natura cheltuielilor facturate de această societate pentru cei cinci specialiști puși la dispoziția beneficiarului din România a fost următoarea: salarii, ajutor material pentru concediu, concedii, compensarea concediului în caz de concediere, asigurarea medicală a membrilor familiei peste hotare, asigurarea angajatului peste hotare, impozite aferente fondului de salarii, compensarea transportului, compensarea transportului la locul de odihnă, compensarea prețului de școlarizare a membrilor familiei angajatului, plată imposibilitate temporară de angajare. Din documentele aflate în copie la dosarul cauzei rezultă că cea mai mare parte din valoarea facturată de prestator o reprezintă drepturile de natură salarială.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că specialiștii din Rusia au fost remunerați de către beneficiarul din România de două ori pentru aceeași activitate desfășurată, respectiv au primit o remunerație directă prin plata drepturilor salariale în baza contractului individual de muncă încheiat pe teritoriul României, precum și o remunerație indirectă prin plata drepturilor salariale cuprinse în factura externă/invoice emisă de firma din Rusia în baza Acordului de detașare.

Având în vedere că specialiștii din Rusia au onorat pe teritoriul României sarcinile de serviciu cuprinse în fișa postului întocmită de S.C. "X" S.R.L. din A și au fost beneficiarii prevederilor Codului muncii, iar societatea verificată nu a prezentat documente care să dovedească faptul că specialiștii din Rusia au desfășurat în folosul acesteia și alte activități în afara celor cuprinse în contractele individuale de muncă, servicii care să justifice facturarea lor de către societatea din Rusia, considerăm că în mod legal organele de inspecție fiscală au recunoscut ca și cheltuieli deductibile fiscal doar cheltuielile de natură salarială. Sumele înscrise în facturile externe nu reprezintă achiziții destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății comerciale, aceasta nedovedind realitatea operațiunilor.

În același sens s-a pronunțat și Ministerul Finanțelor Publice - A.N.A.F. - Direcția Generală Coordonare Inspecție fiscală - Direcția Prețuri de Transfer - Analiză de Risc, prin adresa nr.865649/29.09.2011, din care cităm: *"[...] apreciem abordarea prezentată ca fiind corectă în situația în care există o dublă remunerare a aceluiași serviciu prestat de către specialiștii din Rusia."*

Precizăm că în facturile emise de societatea din Rusia sunt cuprinse și cheltuieli diferite de cheltuielile de natură salarială, respectiv: asigurarea medicală peste hotare a angajatului și a membrilor familiei acestuia, compensarea prețului de școlarizare a membrilor familiei angajatului, compensarea transportului etc., însă pentru aceste cheltuieli societatea verificată nu a prezentat documente justificative și nu a dovedit că ele au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile ale societății comerciale, astfel că nu se justifică facturarea lor pentru societatea din România.

În concluzie, societatea comercială contestatoare nu a dovedit că achizițiile de servicii de la prestatorul din Rusia au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în condițiile în care pentru aceleași servicii prestate de specialiștii din Rusia au fost încheiate și contracte individuale de muncă pe teritoriul României, în baza cărora au fost plătite salarii, iar pentru cheltuielile diferite de cele de natură salarială nu au fost prezentate documente justificative, nefiind dovedită realitatea sumelor înscrise în facturi.

Conform prevederilor art.133 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.13 alin.(8) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, locul prestării serviciilor este locul unde beneficiarul serviciilor își are stabilit sediul activității sale economice, respectiv în România. În aceste condiții, în conformitate cu prevederile art.150 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citat, S.C. "X" S.R.L. datorează TVA. Plata la buget a TVA aferentă serviciilor prestate de firma Y din Rusia, se

face prin înscrierea în decontul de TVA, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă, a taxei în sumă totală de lei, conform prevederilor art.157 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, însă în limitele și în condițiile stabilite la art.145 - 147¹ din Codul fiscal.

Înregistrarea contabilă 4426 "TVA deductibilă" = 4427 "TVA colectată" la cumpărător este denumită "autolichidarea taxei pe valoarea adăugată", iar colectarea TVA la nivelul taxei deductibile este asimilată cu plata taxei.

Din aceste prevederi legale rezultă că societatea comercială are dreptul să deducă TVA aferentă serviciilor prestate, însă doar dacă respectă limitele și condițiile de deductibilitate prevăzute la art.145 - 147¹ din Codul fiscal. Așadar, colectarea TVA, în accepțiunea art.157 alin.(2) din Codul fiscal, nu este obligatoriu urmată și de deducerea aceleiași taxe.

La art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal se precizează cu claritate că se va putea deduce TVA aferentă achizițiilor doar dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile. Însă așa cum am arătat mai sus, societatea comercială nu a dovedit cu documente că achizițiile de servicii de la prestatorul din Rusia au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, astfel că nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei aferentă facturilor emise în perioada ianuarie 2011 - septembrie 2011 de firma Y din Rusia.

Referitor la susținerile din contestații, precizăm următoarele:

a) În fapt, singurul serviciu prestat de societatea din Rusia a fost punerea la dispoziția beneficiarului din România a specialiștilor ruși, angajați ai prestatorului, așa cum rezultă și din art.1 pct.1.5 al Acordului de detașare: "[...]. În conformitate cu prezentul Acord, Prestatorul nu furnizează niciun alt serviciu decât detașarea personalului."

În condițiile în care specialiștii din Rusia au desfășurat activitate în România în baza contractelor individuale de muncă încheiate cu S.C. "X" S.R.L., nefiind identificată nicio activitate desfășurată de aceștia sub autoritatea angajatorului din Rusia și în beneficiul societății din România, rezultă că sunt nejustificate cheltuielile de natură salarială facturate de societatea din Rusia.

Existența unui contract și deținerea unor facturi nu sunt suficiente pentru acordarea deductibilității fiscale, dacă nu este dovedită prestarea în fapt a serviciilor și, așa cum am arătat mai sus, societatea verificată nu a făcut dovada că partenerul din Rusia a prestat și alte servicii decât cel de detașare personal, care să justifice sumele facturate.

b) Drepturile plătite de angajatorul rus personalului detașat și facturate partenerului român (relocarea familiei, compensare cheltuieli transport, asigurări sănătate, alte beneficii) nu au fost dovedite cu documente, societatea verificată neprezentând documente justificative aferente acestor tipuri de cheltuieli.

În ceea ce privește codurile CAEN menționate în contestație pentru cele două activități, respectiv punerea la dispoziție de personal și activitatea de management, este normal ca aceste activități să aibă coduri CAEN diferite, însă, în cazul de față nu se pot compara cele două coduri CAEN, întrucât societatea comercială a înregistrat în evidența contabilă doar facturi emise de firma prestatoare din Rusia, având ca obiect de activitate punerea la dispoziție de personal, în timp ce serviciile de management prestate de specialiștii ruși în România au fost înregistrate în baza unor ștate de plată a salariilor, neavând relevanță în acest caz codul CAEN.

Astfel, susținerea că există o deosebire netă între natura serviciilor prestate de către firma din Rusia și natura activităților desfășurate de specialiștii ruși în România, nu poate fi avută în vedere de către organul de soluționare a contestației, întrucât, așa cum am arătat mai sus, facturile emise de către firma din Rusia conțin, în cea mai mare parte, cheltuieli cu salariile pentru specialiștii ruși, iar ștatele de plată a salariilor emise de societatea contestatoare sunt documente pe baza cărora se înregistrează în evidența contabilă tot cheltuieli cu salariile pentru aceiași specialiști ruși, deci cele două documente conțin aceeași prestație.

Altfel spus, societatea comercială este beneficiara unui singur serviciu prestat de către cei cinci specialiști ruși, și nu este beneficiara a două servicii distincte.

c) Organele de inspecție fiscală nu au contestat posibilitatea specialiștilor ruși de a fi angajați cu contract de muncă atât la societatea din Rusia, cât și la societatea din România, ci au constatat faptul că specialiștii ruși nu au desfășurat în același timp activitate sub autoritatea firmei din Rusia și activitate sub autoritatea firmei din România în beneficiul firmei din România, astfel că este nejustificată facturarea cheltuielilor salariale de către firma din Rusia, acestea fiind dublate.

d) Organele de inspecție fiscală nu au minimalizat aportul firmei OOO Y Rusia în recrutarea specialiștilor, nu au nesocotit voința părților, ci au demonstrat că prin încheierea contractelor individuale de muncă între specialiștii ruși și societatea din România, convenția/contract privind prestarea de servicii nu mai are obiect, activitatea de management fiind realizată doar în baza raporturilor individuale de muncă.

Conform prevederilor O.U.G. nr. 56/2007 privind încadrarea în muncă și detașarea străinilor pe teritoriul României, nu este obligatorie încheierea contractelor individuale de muncă pentru străinii care muncesc pe teritoriul României, aceștia putând obține autorizație de muncă și ca lucrător detașat, nu doar ca lucrător permanent.

De altfel, chiar în Acordul de detașare (pct.1.4) părțile convin că membrii personalului pus la dispoziție pot avea relații de muncă sau relații civile cu beneficiarul pe perioada activității lor în România, cele două tipuri de relații excluzându-se reciproc.

e) În susținerea contestației, societatea comercială invocă prevederile art.126 alin.(1) lit.a) și d) și art.127 alin.(2) din Codul fiscal, precum și normele metodologice de aplicare a acestora, susținând că activitățile de punere la dispoziție de personal intră în categoria prestărilor de servicii, deci în categoria activităților economice, fiind activități impozabile în România. Însă, așa cum am arătat mai sus, societatea contestatoare beneficiară nu a dovedit efectuarea activităților înscrise în facturi.

f) Serviciile care fac obiectul convenției încheiate cu OOO Y Rusia ar fi fost destinate în folosul operațiunilor taxabile efectuate de S.C. "X" S.R.L. dacă nu s-ar fi încheiat contracte individuale de muncă între specialiștii din Rusia și beneficiarul din România sau dacă specialiștii din Rusia ar fi desfășurat și altă activitate în afara celei prevăzută în contractele individuale de muncă.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că susținerile societății comerciale nu sunt de natură să conducă la soluționarea favorabilă a contestațiilor, iar societatea contestatoare nu are drept de deducere, respectiv de rambursare, pentru TVA în sumă totală de lei aferentă serviciilor facturate de firma OOO Y din Rusia, drept pentru care, **se vor respinge contestațiile ca neîntemeiate** pentru această sumă.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestațiilor formulate de S.C. "X" S.R.L. din A, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

DECIDE :

1. Respingerea contestațiilor ca neîntemeiate pentru suma totală de lei reprezentând diferență suplimentară la TVA și TVA respinsă la rambursare, din care:

- lei - TVA deductibilă pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere prin Decizia de impunere nr. /08.03.2012;
- lei - TVA deductibilă pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere prin Decizia de impunere nr. /02.04.2012.

2. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizată și ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii la Tribunalul B.

DIRECTOR EXECUTIV,