

84

**ROMÂNIA**  
**ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE**  
**SECȚIA DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL**

Decizia nr.5453

Dosar nr.975/42/2008

**Ședința publică de la 27 noiembrie 2009**

Președinte:

- Judecător
- Judecător
- Judecător
- Magistrat asistent

-----

A.N.A.F. - D.G.F.F. PRAHOVA ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ Înregistrat Nr. ... 3165
--

S-a luat în examinare recursul declarat de reclamanta S.C. "SRL Prahova" împotriva sentinței nr.33 din 26 februarie 2009 a Curții de Apel Ploiești-Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal. 29-04-2010

Dezbaterile au fost consemnate în încheierea din data de 13 noiembrie 2009, iar pronunțarea deciziei s-a amânat la 20 noiembrie 2009 și respectiv 27 noiembrie 2009.

**ÎNALTA CURTE**

Asupra recursului de față;

Din examinarea lucrărilor din dosar, constată următoarele:

**Prima instanță**

Prin acțiunea înregistrată la Curtea de Apel Ploiești, reclamanta S.C. "SRL Prahova" a chemat în judecată pe pârâțul Ministerul Finanțelor Publice- Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Prahova - Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii, pentru ca prin hotărârea ce se va pronunța să se anuleze Decizia nr.36 din 24 mai 2008 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova, raportul de inspecție fiscală nr.720 din 29 februarie 2008, decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr.720 din 29 februarie 2008, exonerarea societății de plata sumei de 382.234 lei, reprezentând TVA suplimentar, 2936 lei majorări de întârziere și 171.598 TVA aferent sumei colectate.

În motivarea acțiunii s-a arătat că nu datorează Taxa pe valoarea adăugată calculată de organul fiscal, întrucât serviciul a fost prestat în legătură cu un bun imobil, că astfel locul prestării este locul situării

bunului, că activitatea respectivă nu este activitate de școlarizare, ci reprezintă asistență tehnică de specialitate potrivit contactului încheiat cu partenerul din Vietnam.

A precizat că serviciile prestate în baza contractului s-au efectuat pe bază de sumă globală, că sunt servicii de training pentru operarea și întreținerea rafinăriei din Vietnam și nu servicii de școlarizare.

Pârâtul a formulat întâmpinare, susținând că societatea a realizat operațiunii de asistență tehnică de specialitate și punerea la dispoziție de personal, care au fost facturate către partenerul extern fără TVA, însă potrivit Codului fiscal operațiunile respective intră în sfera de aplicare a TVA.

Prin sentința nr. 33 din 26 februarie 2009, Curtea de Apel Ploiești a respins ca neîntemeiată, acțiunea formulată de reclamanta S.C. "SRL Prahova împotriva pârâtului Ministerul Finanțelor - Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Prahova - Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii.

Pentru a pronunța această sentință, prima instanță a reținut că : serviciile prestate de reclamantă către beneficiarul vietnamez, pentru care s-au emis facturi în lunile aprilie și decembrie 2007, fără a se evidenția TVA aferentă, au caracter educativ, că în fapt s-au prestat servicii de instruire teoretică și practică a unui număr de 60 de persoane din Vietnam, pe teritoriul României, prin specialiști aparținând unor firme din România, care erau subcontractoare, astfel că în baza art.133 alin.2 lit.h pct.1 Cod fiscal, operațiunea este impozabilă și intră în sfera de aplicare a TVA.

S-a înlăturat apărarea reclamantei privind împrejurarea că a prestat servicii de asistență tehnică și punere la dispoziție de personal, cu explicația că prin firmele subcontractoare s-au realizat servicii de inițiere și pregătire a unor persoane, iar serviciile de supervizare presupun verificarea activității unor specialiști într-un anumit domeniu.

Prima instanță a apreciat că în cauză reclamanta a efectuat un serviciu de natură educativă privind instruirea a 60 de persoane din Vietnam în cadrul programului de pregătire din România, constând în cursuri teoretice, urmărirea instruirii practice, situație în care serviciile se încadrează în prevederile art.133 alin.3 lit.h pct.1 Cod fiscal, fiind astfel impozitate potrivit art.126 alin.1 lit.c din Codul fiscal.

#### Instanța de recurs

Împotriva acestei sentințe a declarat recurs reclamanta.

În motivele de recurs s-a susținut că greșit instanța de fond a apreciat incidența în cauză a prevederilor art.133 alin.2 lit.h Cod fiscal,

întrucât sunt aplicabile prevederile art.133 alin.2 lit.a din Codul fiscal, fiind vorba de servicii prestate în legătură cu imobile, ceea ce se încadrează în prevederile art.45 din Directiva CEE 2006/112.

S-a arătat că obiectul contractului încheiat la 8 septembrie 2006 cu ~~SA~~ Vietnam constă în realizarea pe bază de sumă globală a mai multor operațiuni, între care și aceea de executare a instruirii pe instalații din străinătate a unui număr de 60 de lucrători, că locul prestării serviciilor în raport de obiectul contractului este în Vietnam, situație în care în baza art.133 alin.2 lit.a și g pct.5 Cod fiscal, coroborat cu art.13 alin.4 din H.G.nr.44/2004 modificat și completat nu se datorează TVA pentru serviciile prestate.

Recurenta a precizat că pentru stabilirea regimului de impozitare se impune analiza contractului comercial încheiat între părți care cuprinde o sumă globală pentru toate serviciile.

În concluziile scrise depuse de recurentă s-a motivat că soluția fiscală este greșită, că sentința Curții de Apel Ploiești este nelegală întrucât contractul în baza căruia s-au prestat serviciile de instruire a specialiștilor vietnamezi este un contract complex, compus din 4 faze, care includeau participarea unor specialiști români la pornirea și operarea rafinării din Vietnam, că astfel operațiunile de instruire nu intră în sfera de aplicare a TVA.

A susținut că serviciile de instruire nu se pot confunda cu cele educative, care se desfășoară pe bază de programă pedagogică și se finalizează cu susținerea unor examene, că astfel de servicii pot fi prestate numai de persoane juridice acreditate în acest sens de Ministerul Educației și Învățământului.

S-a invocat și practica Curții Europene de Justiție, respectiv cazul C-343/1996 și cazul C-41/2004.

Examinând motivele de recurs, probele cauzei, legislația aplicabilă și practica C.E.J. cu relevanță în domeniu analizat, Înalta Curte reține următoarele:

#### Situația de fapt

Reclamanta-recurentă a încheiat cu Corporația ~~SA~~ și ~~SA~~ Vietnam, reprezentată de firma ~~SA~~ Rafinery Vietnam (prin comitetul de conducere) cu sediul în Vietnam contractul nr.027/2006 - DQR-PC (versiunea în lb.engleză - f.65 și urm., traducere fila 112 și urm.).

Obiectul contractul l-a constituit realizarea pe bază de sumă globală a programului de instruire de bază și a programului de instruire

practică, a instruirii în străinătate a personalului cheie, circa 60 de persoane pentru a lucra în întreținere cu personalul prestatorului în operarea Rafinăriei în timpul fazei de commissioning, servicii de training, operare și întreținere (fila 142 și urm.dosar fond).

În cuprinsul contractului, la art.1, definiții și interpretări, se arată sensul cuvintelor și expresiilor servicii și cursuri de instruire.

Astfel, prin servicii se înțeleg toate lucrările ce vor fi realizate de contractor, conform scopului serviciilor, iar cursuri de instruire înseamnă perioada și timpul în care se desfășoară activitatea de instruire de contractor, în oricare loc.

Potrivit art.4 din contract, contractorul va furniza programul de training al cursurilor de instruire, pregătirea personalului capabil să realizeze operarea și întreținerea Rafinăriei, furnizarea de manoperă, materiale, echipamente și alte bunuri necesare bunei desfășurări a cursului de instruire, precum și condiții potrivite de instruire (săli de curs, calculatoare, proiectoare) și de asemenea va furniza, personalului ce urmează a fi calificat, în mod gratuit, material pentru protecția muncii.

În appendix nr.6 părțile au stabilit prețul contractului, care include serviciile de training, de management, servicii de asistență în timpul operării și întreținerii etc., din structura prețului făcând parte toate cheltuielile de salarizare, diurnă, bilete de avion, transport local, vize, taxe de instruire, cheltuieli cursanți etc.

În ceea ce privește impozitele și taxele, inclusiv TVA, contractorul avea obligația de a le remite DQR, partea contractantă vietnameză în scopul plății către autoritățile fiscale vietnameze.

Autoritățile fiscale românești au apreciat că în perioada februarie 2007 - ianuarie 2008 S.C. "SRL Prahova" a realizat operațiuni constând în acordarea de asistență tehnică de specialitate și punerea la dispoziție de personal, iar pentru îndeplinirea fazei a doua din contract, executarea instruirii pe instalații din străinătate, a încheiat contracte cu firme din România sau unități de învățământ, cursurile desfășurându-se la sediul acestora, contracte în cadrul cărora s-a prevăzut valoarea estimată a serviciilor, care includea și TVA.

Organul de control a considerat că facturile cu nr.3370695 din 27 aprilie 2007 (Invoice 1/2007), 3369919/5 decembrie 2007 (Invoice 6/2007) și nr.3369937/18 decembrie 2007 (Invoice nr.7/2007), în valoare de 2.914.808 lei, emise către beneficiarul extern sunt aferente serviciilor de instruire realizate pe teritoriul României, și ca urmare sunt purtătoare de T.V.A., în baza art.133 alin.2 lit.h pct.1 din Codul fiscal și cum reclamanta

a emis aceste facturi fără TVA a procedat la stabilirea TVA aplicabil la suma de 2.914.908 lei, rezultând TVA de plată în valoare de 553.832 lei.

**Legislația aplicabilă:**

**Codul fiscal :**

**Art.126: (1)** Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

**Lit.b)** locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

**Art.129.Prestarea de servicii:**

**(1)-** Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

**Art.133.Locul prestării de servicii :**

**(1)** Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate.

**(2)** Prin derogare de la prevederile alin. (1), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile

g) locul unde clientul căruia îi sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit sau să aibă un sediu fix în afara Comunității ori să fie o persoană impozabilă acționând ca atare, stabilită sau care are un sediu fix în Comunitate, dar nu în același stat cu prestatorul, în cazul următoarelor servicii:

5. serviciile consultanților, inginerilor, juriștilor și avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studii și alte servicii similare;

h) locul unde sunt prestate serviciile, în cazul următoarelor servicii:

1. servicii culturale, artistice, sportive, științifice, educative, de divertisment sau similare, inclusiv serviciile accesorii și cele ale organizatorilor de astfel de activități;

**Constituția României- art.148 alin.(2)** Ca urmare a aderării, prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate față de dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare.

**Alin. (4)** Parlamentul, Președintele României, Guvernul și autoritatea judecătorească garantează aducerea la îndeplinire a obligațiilor rezultate din actul aderării și din prevederile alineatului (2).

Tratatul CE: art.234, alin.1: Curtea de Justiție este competentă să hotărască cu titlu preliminar, cu privire la:

lit.b validitatea și interpretarea actelor adoptate de instituțiile Comunității și de BCE;

Curtea Europeană de Justiție, cauza C-41/2004 (hotărâre preliminară): Articolul 2, paragraful 1, din cea de a VI-a directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977, în materie de armonizare a legislațiilor statelor membre privind taxele pe cifra de afaceri - Sistemul comun de taxe pe valoarea adăugată : sistemul comun de taxe uniform trebuie interpretat în sensul că, atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate de către un contribuabil către un consumator, perceput ca un consumator mediu sunt atât de strâns legate că ele formează obiectiv, pe planul economic un tot a căror disociere ar îmbrăca un caracter artificial, ansamblul acestor elemente sau a acestor acte constituie o prestare unică în scopul aplicării taxei pe valoare adăugată.

Analiza cauzei prezentate trebuie să se facă în raport de situația de fapt dovedită, de legislația națională și de jurisprudența CEJ.

Înalta Curte reține că reclamanta a încheiat un contract de prestări servicii în valoare totală de 12.705.617,49 USD , în cadrul căruia trebuia să presteze mai multe servicii, așa cum au fost descrise în prezentarea situației de fapt.

Pentru ca o operațiune să fie impozabilă sub aspectul TVA pe teritoriul României, trebuie să îndeplinească cumulativ mai multe condiții, între care și aceea ca locul de prestare a serviciilor să fie în România (art.126 alin.1 lit.b Cod fiscal).

Locul de prestare al serviciului este locul unde prestatorul este stabilit sau are un sediu fix de la care serviciile sunt efectuate (art.133 alin.1) , însă în alin.2 al aceluiași text sunt reglementate derogările, astfel pentru bunurile imobile locul prestării este considerat locul situării bunului (lit.a), locul unde clientul căruia i se prestează serviciile este stabilit sau are sediul fix, cu condiția ca acesta să fie în afara comunității, în cazul serviciilor consultantților, inginerilor, alte servicii similare ( art.133 lit.g pct.5) sau locul unde sunt prestate serviciile în cazul serviciilor educative (art.133 lit.h).

În cauza de față locul prestării serviciului este locul unde clientul își are sediul, respectiv Republica Vietnam, astfel că în baza art.126 alin.1 din Codul fiscal operațiunea de training (instruire) a personalului vietnamez nu este impozabilă în România.

Soluția se desprinde din analiza contractului, care este un contract complex, care înglobează mai multe prestații, între care enumerăm

serviciile de asistență în timpul operării și întreținerii, servicii de management, servicii de instruire, atât în Vietnam cât și în România.

Cu privire la acest ultim tip de servicii din prevederile art.4 al contractului rezultă o structură care include manoperă, materiale, echipamente, alte bunuri, calculatoare, proiectoare, echipament de protecție a muncii, alături de instruirea propriu-zisă.

În aceste condiții concrete activitatea de instruire desfășurată pe teritoriul României constituie o prestație accesorie, care urmează soarta prestației principale, soluție care se întemeiază și pe structura prețului.

Întregul program de instruire, în toată complexitatea sa, reprezintă aproximativ 15-20% din prețul contractului, ceea ce evidențiază caracterul accesoriu al acestei prestații.

În cauza C-349/1996 Curtea Europeană de Justiție, statuând asupra unei întrebări preliminare adresată pentru interpretarea Directivei nr.77/388/CEE a arătat că revine jurisdicției naționale să determine dacă operațiunile privind TVA comportă două prestații independente sau dacă una dintre aceste două prestații este prestația principală la care cealaltă este accesorie, iar ultima urmează soarta fiscală a prestației principale.

Înalta Curte arată că locul prestării serviciului se înscrie în derogarea reglementată de art.133 alin.2 lit.g pct.5 Cod fiscal, respectiv locul prestării serviciilor este locul unde clientul este stabilit sau are un sediul fix în afara Comunității, întrucât s-au prestat servicii de training, de instruire a personalului vietnamez similare celor ale consultanților, inginerilor, experților și nu servicii educative, astfel încât operațiunea nu este impozabilă pe teritoriul României.

Împrejurarea că anumite firme sau instituții din România au realizat servicii de pregătire teoretică și urmărirea instruirii practice nu schimbă caracterul accesoriu al prestației și nici locul prestației, fiind fără relevanță sub aspectul operațiunii impozabile în România.

În sensul celor explicate în precedent este și Hotărârea pronunțată în cauza C-41/2004, cerere de hotărâre preliminară, introduse de Hodge der Nederlanden.

Astfel, Curtea a arătat în cauza respectivă că sistemul comun de taxe uniform trebuie interpretat, în sensul că, atunci când două sau mai multe elemente sunt furnizate de către un contribuabil către un consumator, sunt atât de strâns legate, că ele formează obiectiv, pe plan economic un tot a cărui disociere ar îmbrăca un caracter artificial, ansamblul acestor elemente constituie o prestare unică în scopul aplicării ~~taxei~~ pe valoarea adăugată.

Din aceeași decizie rezultă că instanțele trebuie să aprecieze asupra caracterului predominant al operațiunilor economice.

Așa cum rezultă din expunerea legislației aplicabile, respectiv art.148 alin.4 din Constituția României autoritatea judecătorească este garantul aplicării cu prioritate a Tratatului Uniunii Europene și a celorlalte reglementări comunitare și a aducerii la îndeplinire a obligațiilor rezultate din actul aderării.

Pentru acest motiv decurgând din legislația națională, instanțele judecătorești din România trebuie să aplice prevederile dreptului comunitar și soluțiile pronunțate de sistemul juridic al Comunității, în special în ceea ce privește aplicarea dreptului comunitar și al protecției judiciare a drepturilor realizate de instanțele Comunității.

După data aderării României la Tratatul privind Uniunea Europeană, legislația primară și cea secundară adoptată de Uniune au aplicabilitate directă, astfel încât și hotărârile organelor judiciare comunitare sunt aplicabile direct, pentru a se asigura aplicarea uniformă a dreptului comunitar.

În cauza C-380/2001, Schneider, C.E.J. a arătat că procedura menționată în art.243 CE este un instrument de cooperare între Curtea de Justiție și instanțele naționale prin care aceasta furnizează instanțelor naționale interpretarea dreptului comunitar, hotărârile CEJ având efect și asupra altor cauze, având efect general pentru toate instanțele naționale (hotărârile CILFIT și DIOR).

De altfel și din perspectiva ultimei reglementări comunitare în vigoare privind TVA, respectiv Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, rezultă principiul unicității operațiunilor, că operațiunile conexe au aceeași soartă ca și operațiunea principală, că pachetele complexe de servicii sunt considerate a fi o prestare de servicii unitare (art.24 din Directivă).

În cauza prezentă reclamanta-recurentă a prestat beneficiarului extern situat în afara comunității un pachet de servicii complex, astfel că disocierea acestora ar prezenta un caracter artificial, deoarece predominant sub aspect valoric sunt celelalte servicii componente ale pachetului, așa cum s-a arătat în prezenta hotărâre.

Întocmirea facturilor separat pentru diferitele etape nu schimbă natura și obiectul contractului, care este unitar și complex.

Având în vedere considerentele de mai sus atât organul fiscal cât în instanța de fond au adoptat soluții nelegale când au disocia componentele prestației de servicii, fără a ține seama de activitatea predominantă, de faptul că operațiunea de instruire era accesibilă celorlalte operațiuni prestate în afara teritoriului țării, astfel încât acest lucru nu putea deveni impozabilă în România.

De asemenea, serviciile prestate se încadrează în prevederile contract art.133 alin.2 lit.g pct.5 Cod fiscal și nu în categoria serviciilor comerciale.



reglementate de art.133 alin.2 lit.h pct.1 Cod fiscal, înseși aceste servicii având mai multe componente, care au fost analizate mai sus.

În raport de motivarea acestei decizii, Înalta Curte constată că recursul declarat de reclamantă este fondat, astfel că în baza art.312 Cod procedură civilă, raportat la art.304<sup>1</sup> Cod procedură civilă, va admite recursul, va modifica sentința primei instanțe și va admite acțiunea, în sensul anulării deciziei nr.36 din 24 mai 2008, raportul de inspecție fiscală nr.720 din 29 februarie 2008 și decizia de impunere nr.720 din 29 februarie 2008 ale Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova.

**PENTRU ACESTE MOTIVE  
IN NUMELE LEGII  
DECIDE:**

Admite recursul declarat de reclamanta S.C. "SRL Prahova împotriva sentinței nr.33 din 26 februarie 2009 a Curții de Apel Ploiești-Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal.

Modifică sentința atacată în sensul că admite acțiunea reclamantei.

Anulează decizia nr.36 din 24 mai 2008 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova, raportul de inspecție fiscală nr.720 din 29 februarie 2008, decizia de impunere nr.720 din 29 februarie 2009 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova.

Irevocabilă.

Pronunțată, în ședință publică, astăzi 27 noiembrie 2009.

JUDECĂTOR,

JUDECĂTOR,

JUDECĂTOR,

MAGISTRU ASISTENT,

Red. E.C.  
Tehnored. N.G./6 ex.  
Red.jud.fond SM