

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
**DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA**  
**Serviciul Solutionare Contestatii**

**DECIZIA nr. 36 din 24 mai 2008**

Cu adresa nr...../....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr...../....., **Administratia Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii** din cadrul D.G.F.P. Prahova a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de **S.C. .... S.R.L.** din Ploiesti, impotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../.....** intocmita de reprezentanti ai A.F.P.C.M. Prahova.

Decizia de impunere nr...../..... a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin **Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de .....** si inregistrat la organul fiscal sub nr...../.....

**Obiectul contestatiei** il constituie suma totala de **..... lei** reprezentand:

- ..... lei – TVA colectata suplimentar la control care, pe total perioada verificata, a condus la stabilirea unei TVA de plata in suma de ..... lei;
- ..... lei – majorari de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata.

**Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 de zile** prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX “*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*”.

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

**I. - Sustinerile societatii contestatoare sunt urmatoarele:**

“3. [...] *intre subscrisa si partenerul extern a fost incheiat contractul de parteneriat ..... nr...../2006, avand ca proiect un ansamblu de servicii de instruire a specialistilor vietnamezi care sa le permita acestora acumularea a cat mai multe cunostinte practice si teoretice, precum si participarea unei echipe de specialisti romani la pornirea si operarea rafinarii din Vietnam, impreuna cu specialisti vietnamezi.*

4. *Serviciile prestate pentru contractul nr...../2006 de catre SC ..... SRL s-au efectuat pe baza de suma globala, valoarea contractuala fiind de ..... U.S.D.*

5. *Locul prestarii serviciilor exercitate in cadrul derularii obiectului contractului nr...../2006 se afla situat la Rafinaria..... din Vietnam.*

6. *Astfel fiind, avand in vedere ca societatea a facturat contravaloarea serviciilor de asistenta tehnica sau asimilate acestora, constand in “Servicii de Training pentru operarea si intretinerea Rafinarii ..... Vietnam” instruire teoretica si urmarirea pregatirii practice (OJT-On Job Training) desfasurate in Romania, in baza aceluasi contract nr...../2006, potrivit disp. art. 133 alin.2 lit.a din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art.13 alin.4 lit.b din H.G. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, privind Normele metodologice de aplicare a codului fiscal, societatea nu era obligata ca pentru serviciile prestate sa factureze cu TVA.*

7. *Prin urmare, societatea nu avea calitatea sa presteze activitati de scolarizare (servicii stiintifice si educative) astfel cum s-a retinut in raportul de inspectie fiscala, nefiind societate creditata in acest sens.*

8. De altfel, din interpretarea prevederilor Titlului VI, punct 13 alin.4 din HG 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, nu se poate desprinde ideea ca “studiile si activitatile de supervizare, ... care au ca obiect pregatirea si coordonarea unei activitati” se refera la servicii de scolarizare si instruire, astfel cum in mod gresit s-a retinut de organul de control fiscal.

9. In consecinta, serviciul prestat de SC ..... SRL este incadrat in art.133 alin.2 lit.a si g., pct.5 din Legea nr.571/2003, referitor la servicii de asistenta tehnica sau asimilate acestora, executate de specialisti ai prestatorului, in speta SC ..... SRL.

10. Asadar, SC ..... SRL conform clauzelor contractuale (pg.3 din contractul nr...../2006) si a prevederilor Attachement nr.4 la Appendix nr.6 la contract, a prestat serviciile mentionate in facturile emise fara TVA (Servicii de Training pentru operarea si intretinerea Rafinarii ..... Vietnam), constand in asistenta tehnica savarsita in modalitatea prevazuta in contract (On Job Training-OJT) pentru un numar de ..... de persoane din cadrul Rafinarii din Vietnam, in cadrul programului de pregatire din Romania, pe o perioada de 6 luni si 12 luni. [...].”

**II. - Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ..... de reprezentantii Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii Prahova la S.C. .... S.R.L. din Ploiesti, s-au mentionat urmatoarele, referitor la suma contestata:**

“[...] TVA colectata

[...]. Societatea a realizat in perioada verificata si operatiuni constand in acordarea de asistenta tehnica de specialitate si punerea la dispozitie de personal in valoare totala de ..... lei (anexa nr.3).

Serviciile mentionate anterior au fost facturate de S.C. .... S.R.L. catre partenerii externi fara TVA, considerand ca operatiunile in cauza nu intra in sfera de aplicare a TVA in Romania potrivit art.126, alin.(1), lit.b) si art.133, alin.(2), lit.g), pct.5 si pct.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

[...]. Din verificarea efectuata asupra naturii serviciilor aferente contractelor incheiate cu partenerii externi, s-au retinut urmatoarele aspecte:

- in luna ..... 2007, S.C. .... S.R.L. a emis catre clientul extern ..... Vietnam factura nr...../..... (Invoice nr...../2007) in valoare de ..... lei, echivalentul a ..... USD, reprezentand servicii conform contract ...../2006/ -“Phase I, ii, Milestone 2” potrivit Appendix nr.6 la contract;

- similar, in luna ..... 2007 societatea a emis catre clientul extern ..... Vietnam un numar de doua facturi in valoare totala de ..... lei, echivalentul a ..... USD (anexa nr.4), reprezentand servicii prestate conform contract ...../2006/ Phase I, ii, Milestone 5, respectiv 6, potrivit Appendix nr.6 la contract;

- conform clauzelor contractuale [...]si a prevederilor Attachement nr.4 la Appendix nr.6 la contract (anexat in copie), serviciile mentionate anterior (facturate in lunile ..... si ..... 2007) au constatat in cursuri teoretice si instruire practica (On Job Training-OJT) pentru un numar de ..... de persoane cursanti vietnamezi in cadrul programului de pregatire din Romania (parte din contractul ...../2006) pe o durata cuprinsa intre 6 si 12 luni.

Cursurile de pregatire teoretica si urmarirea instruirii practice (On Job Training-OJT) pentru cele ..... de persoane cursanti vietnamezi in cadrul programului din Romania, s-au desfasurat in incinta U..... Ploiesti, S.C. .... S.A. Ploiesti, respectiv in incinta Rafinarii ..... Ploiesti si au facut obiectul contractelor de prestari servicii incheiate [...].

[...]. Serviciile prestate de TOMS Contractor (S.C. .... S.R.L. Ploiesti) “pe baza de suma globala” corespunzatoare fazei (ii) au fost structurate pe 5 etape (Milestone 1-5) si s-au desfasurat pe teritoriul Romaniei asa cum am prezentat anterior.

In perioada verificata au fost emise facturi de prestari-servicii corespunzatoare etapelor (Milestone) 2, 4 si 5 (anexa nr.4).

Tinand cont de aspectele prezentate mai sus, rezulta ca in mod eronat societatea a facturat fara TVA contravaloarea serviciilor de instruire teoretica si practica a cursantilor vietnamezi pe teritoriul Romaniei prestate partenerului extern ..... Vietnam.

Conform art.133, alin.(2), lit.h), pct.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, [...], la control s-a stabilit ca operatiunea de instruire teoretica si practica a celor ..... de persoane cursanti vietnamezi pe teritoriul Romaniei este impozabila in Romania.

Astfel, la control s-a procedat la stabilirea unei TVA colectata in suma totala de ..... lei, mai mult cu ..... lei fata de TVA colectata evidentiata de societate in perioada .....2007 – .....2008 (anexa nr.5).

### **TVA de rambursat**

[...]

A) Potrivit decontului intocmit pentru luna ..... 2007, societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA in cuantum de ..... lei, fata de care urmare aspectelor prezentate la capitolele TVA deductibila si TVA colectata din prezentul raport, s-au stabilit urmatoarele:

[...]

- suma negativa a TVA pentru care societatea are drept de rambursare ..... lei

- suma negativa a TVA care nu se justifica a fi rambursata ..... lei.

(..... lei TVA colectata suplimentar + ..... lei TVA deductibila raportata si solicitata eronat)

B) Referitor la perioada .....2007 – .....2008, [...], la control a fost stabilita o taxa colectata in suma de ..... lei, mai mult cu ..... lei reprezentand TVA colectata suplimentar aferenta serviciilor de instruire desfasurate pe teritoriul Romaniei.

Astfel, fata de TVA de rambursat evidentiata de societate pentru perioada .....2007 – .....2008 in suma de ..... lei, la control a fost retinuta in sarcina societatii TVA de plata in cuantum de ..... lei (..... lei – ..... lei) – anexa nr.5.

Prin influentarea TVA de plata in suma de ..... lei stabilita la control pentru perioada .....2007 – .....2008, cu soldul sumei negative a TVA cuvenita la rambursare de ..... lei la .....2007, rezulta ca societatea datoreaza la .....2008 bugetului general consolidat al statului o taxa in suma de ..... lei (..... lei – ..... lei).

Aferent sumei suplimentare datorate de societate bugetului general consolidat al statului in contul TVA, la control au fost calculate obligatii fiscale accesorii in suma totala de ..... lei (anexa nr.6). [...].”

### **III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand in vedere prevederile legale in vigoare din perioada verificata, au rezultat urmatoarele:**

\* Prin **Raportul de inspectie fiscala** incheiat in data de ..... de organele fiscale apartinand A.F.P. - Contribuabili Mijlocii Prahova, a fost verificat modul de constituire si evidentiare a taxei pe valoarea adaugata, in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa si optiune de rambursare nr...../..... aferent lunii ..... 2007, prin care S.C. .... S.R.L. a solicitat rambursarea sumei de ..... lei.

Verificarea taxei pe valoarea adaugata a cuprins perioada ..... 2007 – ..... 2008.

Activitatea principala desfasurata de societatea comerciala a fost cea de executare de activitati de proiectare, urbanism, inginerie si alte servicii tehnice - cod CAEN 7420.

Cu privire la **TVA colectata**, s-au stabilit urmatoarele:

S.C. .... S.R.L. a realizat in perioada verificata si operatiuni constand in acordarea de asistenta tehnica de specialitate si punerea la dispozitie de personal .

Aceste servicii au fost facturate de societatea comerciala catre parteneri externi fara TVA, considerand ca operatiunile in cauza nu intra in sfera de aplicare a TVA in Romania, potrivit art.126 alin.(1) lit.b) si art.133 alin.(2) lit.a) si g) pct.5 si 8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

- **In fapt**, in data de .....2006, intre societatea “D” din Vietnam si S.C. .... S.R.L. Ploiesti a fost incheiat **contractul de parteneriat** “*Training and Operation & Maintenance Services*” nr...../2006, avand ca obiect un ansamblu de servicii de instruire a specialistilor vietnamezi, precum si participarea unei echipe de specialisti romani la pornirea si operarea rafinarii din Vietnam, impreuna cu specialisti vietnamezi. Serviciile prestate conform acestui contract s-au efectuat pe baza de suma globala.

Conform Attachement nr.4 la Appendix nr.6 la Contract, proiectul “*Servicii de training pentru operarea si intretinerea Rafinarii ..... Vietnam*” cuprinde 4 faze, din care faza a doua (ii) reprezinta “*Executarea instruirii pe instalatii in strainatate (On Job Training - OJT) a personalului cheie (..... persoane) pe o durata cuprinsa intre 6 si 12 luni*” si este structurata pe 5 etape (milestone). Pentru fiecare faza in parte, ca si pentru fiecare etapa, este specificat cat reprezinta procentual si valoric din intreg. Astfel, potrivit Attachement nr.4 la Appendix nr.6 la Contract, faza (ii) reprezinta valoric ..... \$ din valoarea totala a contractului.

- Pentru realizarea fazei a doua (ii) din contract, respectiv “*Executarea instruirii pe instalatii in strainatate (On Job Training - OJT) a personalului cheie (60 persoane) pe o durata cuprinsa intre 6 si 12 luni*”, S.C. .... S.R.L a incheiat **contracte de prestari servicii** in calitate de beneficiar, cu urmatorii prestatori:

- U..... Ploiesti - Contractul nr...../.....2006;
- S.C. .... S.A. Ploiesti - Contractul nr...../.....2006;
- S.C. .... S.R.L. Ploiesti - Contractul nr...../.....2007.

Cursurile de pregatire teoretica si urmarirea instruirii practice pentru cei ..... cursanti vietnamezi s-au desfasurat in incinta U..... din Ploiesti, la sediul S.C. .... S.A. din Ploiesti si in incinta Rafinarii ..... din Ploiesti, iar specialistii-profesori au fost pusi la dispozitia beneficiarului S.C. .... S.R.L. de catre prestatorii de servicii.

**Obiectul contractelor de prestari servicii** se refera la “*prestarea de servicii in scopul executarii proiectului “Servicii de training pentru operarea si intretinerea Rafinarii ..... Vietnam”, iar “PRESTATORUL va colabora cu BENEFICIARUL, in calitate de subcontractor al sau, pentru executarea serviciilor de training pentru cursantii vietnamezi (..... persoane) in cadrul programului din Romania constand in cursuri teoretice si urmarirea instruirii practice, incluzand editare suport de curs, asigurare membri in comisiile de examinare.”.*

In contractele de prestari servicii este prevazuta valoarea estimata a serviciilor ce urmeaza a fi prestate, inclusiv TVA, precum si modalitatea de plata a serviciilor facturate de prestatori catre S.C. .... S.R.L..

- Aferent serviciilor de instruire teoretica si practica prestate beneficiarului extern prin subcontractorii: U..... Ploiesti, S.C. .... S.A. Ploiesti si S.C. .... S.R.L. Ploiesti, S.C. .... S.R.L. a emis in luna ..... 2007, pentru beneficiarul extern din Vietnam factura nr...../.....2007 (**Invoice nr...../2007**) in suma de ..... lei (..... \$) reprezentand “*Phase I, ii, Milestone 2*”, iar in luna ..... 2007 au fost emise factura nr...../.....2007 (**Invoice nr...../2007**) in suma de ..... lei (..... \$) reprezentand “*Phase I, ii, Milestone 4*” si factura nr...../.....2007 (**Invoice nr...../2007**) in suma de ..... lei (..... \$) reprezentand “*Phase I, ii, Milestone 5*”.

Toate cele trei facturi au fost emise fara TVA, S.C. .... S.R.L. considerand ca operatiunile in cauza nu intra in sfera de aplicare a TVA in Romania.

- **Din verificarea efectuata** asupra naturii serviciilor aferente contractului incheiat intre S.C. .... S.R.L. si partenerul extern ..... Vietnam, **organele de control** au retinut ca operatiunea de instruire teoretica si practica a unui numar de ..... cursanti vietnamezi s-a desfasurat pe teritoriul Romaniei, conform prevederilor art.133 alin.(2) lit.h) pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fiind impozabila in Romania cu cota de 19% TVA.

Astfel, pentru veniturile aferente acestei operatiuni in suma totala de ..... lei (..... lei in ..... 2007 + ..... lei in ..... 2007), la control s-a procedat la stabilirea unei TVA colectata(19%) in suma totala de ..... lei (..... lei + ..... lei).

Fata de soldul sumei negative a TVA in cuantum de ..... lei inregistrat in luna ..... 2007 si solicitat la rambursare de societatea comerciala, organele de control au aprobat la rambursare suma de ..... lei, diferenta de ..... lei (..... lei TVA colectata suplimentar, contestata + ..... lei TVA deductibila raportata si solicitata eronat, necontestata) fiind respinsa la rambursare.

Aferent perioadei ..... 2007 - ..... 2008, fata de TVA de rambursat evidentiata de societatea comerciala in suma de ..... lei, la control a fost retinuta in sarcina societatii TVA de plata in cuantum de ..... lei (..... lei TVA colectata suplimentar la control, contestata - ..... lei TVA de rambursat inregistrata de societatea comerciala).

Prin influentarea TVA de plata in suma de ..... lei stabilita la control pentru perioada .....2007 - .....2008, cu soldul sumei negative a TVA cuvenita la rambursare de ..... lei la .....2007, a rezultat ca societatea comerciala datoreaza bugetului general consolidat al statului la data de .....2008 o TVA de plata in suma de ..... lei (..... lei - ..... lei), aferent careia s-au calculat majorari de intarziere in suma de ..... lei.

\* **S.C. .... S.R.L.** sustine ca a fost incheiat un contract de parteneriat cu partenerul extern din Vietnam, avand ca proiect un ansamblu de servicii de instruire a specialistilor vietnamezi care sa le permita acestora acumularea a cat mai multe cunostinte practice si teoretice, precum si participarea unei echipe de specialisti romani la pornirea si operarea rafinarii din Vietnam, impreuna cu specialisti vietnamezi. Serviciile prestate pentru acest contract s-au efectuat pe baza de suma globala, iar **locul prestarii serviciilor** exercitate in cadrul derularii obiectului contractului **se afla situat la Rafinaria ..... din Vietnam, deci in afara Romaniei.**

Avand in vedere ca societatea a facturat contravaloarea serviciilor de asistenta tehnica sau asimilate acestora, constand in "*Servicii de Training pentru operarea si intretinerea Rafinarii ..... Vietnam*" instruire teoretica si urmarirea pregatirii practice desfasurate in Romania, in baza aceluiasi contract, potrivit dispozitiilor art. 133 alin.2 lit.a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile art.13 alin.4 lit.b din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea a considerat ca nu era obligata ca pentru serviciile prestate sa factureze cu TVA, intrucat locul prestarii nu este in Romania.

Se sustine de asemenea ca societatea comerciala nu avea calitatea sa presteze activitati de scolarizare (servicii stiintifice si educative) astfel cum s-a retinut in Raportul de inspectie fiscala, nefiind societate acreditata in acest sens.

In consecinta, se considera ca serviciul prestat de S.C. .... S.R.L. se incadreaza in prevederile **art.133 alin.(2) lit.a) si lit. g), pct.5 din Legea nr.571/2003**, referitor la servicii de asistenta tehnica sau asimilate acestora si deci operatiunea nu este impozabila cu TVA, **nefiind realizata pe teritoriul Romaniei.**

\* **Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:**

- **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare:

“**Art. 126.** - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile in Romania cele care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) operatiunile care, in sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, in sfera taxei, efectuate cu plata;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, in conformitate cu prevederile art. 132 si 133; [...]

**Art. 133.** - (1) Locul prestarii 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 urmatoarele prestari de servicii, locul prestarii este considerat a fi:

a) locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestarile de servicii efectuate in legatura cu bunurile imobile;

[...]

g) locul unde clientul caruia ii sunt prestate serviciile este stabilit sau are un sediu fix, cu conditia ca respectivul client sa fie stabilit sau sa aiba un sediu fix in afara Comunitatii ori sa fie o persoana impozabila actionand ca atare, stabilita sau care are un sediu fix in Comunitate, dar nu in acelasi stat cu prestatorul, in cazul urmatoarelor servicii:

[...]

5. serviciile consultantilor, inginerilor, juristilor si avocatilor, contabililor si expertilor contabili, ale birourilor de studii si alte servicii similare;

[...]

8. punerea la dispozitie de personal;

[...]

h) locul unde sunt prestate serviciile, in cazul urmatoarelor servicii:

1. servicii culturale, artistice, sportive, stiintifice, educative, de divertisment sau similare, inclusiv serviciile accesorii si cele ale organizatorilor de astfel de activitati; [...].”

- **Normele metodologice** de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal **aprobate prin H.G. nr.44/2004**, cu modificarile si completarile ulterioare:

“13. - [...]

(4) In sensul art. 133 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, serviciile legate de bunurile imobile cuprind operatiuni precum:

a) lucrarile de constructii-montaj, transformare, finisare, instalare, reparatii, intretinere, curatare si demolare efectuate asupra unui bun imobil prin natura sa, precum si orice operatiune ce se efectueaza in legatura cu livrarea de bunuri mobile si incorporarea acestora intr-un bun imobil astfel incat bunurile mobile devin bunuri imobile prin natura lor;

b) studiile si activitatile de supervizare, care fac parte in mod obisnuit din ocupatia arhitectilor, supervizorilor sau inginerilor si care au ca obiectiv pregatirea si coordonarea unei activitati prevazute la lit. a); [...].”

\* **Avand in vedere cele prezentate mai sus**, organul de solutionare a contestatiei concluzioneaza ca societatea contestatoare avea obligatia colectarii TVA in suma de **..... lei** (19%) aferenta veniturilor in suma de **..... lei** facturate in lunile ..... si ..... 2007 clientului extern “D” din Vietnam, intrucat:

- **Serviciile prestate** de S.C. .... S.R.L. pentru beneficiarul “D” din Vietnam in baza Contractului de parteneriat “Training and Operation & Maintenance Services” nr...../2006, prin intermediul prestatorilor de servicii U..... Ploiesti, S.C. .... S.A. Ploiesti si S.C. .... S.R.L. Ploiesti, **reprezinta servicii educative de instruire teoretica si practica** a unui numar de **..... persoane din Vietnam**, in cadrul proiectului “Servicii de Training pentru operarea si intretinerea Rafinarii ..... Vietnam” si a fazei a doua din acest proiect “Executarea instruirii pe instalatii in strainatate (On Job Training - OJT) a personalului cheie (..... persoane) pe o durata cuprinsa intre 6 si 12 luni”.

Aceste servicii sunt definite atat de contractul sus mentionat incheiat intre S.C. .... S.R.L. si beneficiarul din Vietnam, cat si de contractele de prestari servicii incheiate intre S.C. .... S.R.L. si prestatorii de servicii sus mentionati, si **au fost prestate pe teritoriul Romaniei**, respectiv in incinta U..... din Ploiesti, la sediul S.C. .... S.A. din Ploiesti si in incinta Rafinarii ..... din Ploiesti, cu specialisti - profesori apartinand firmelor prestatoare.

Caracterul educativ al serviciilor prestate rezulta si din cuprinsul contractelor sus mentionate, in care sunt inscrise obligatiile prestatorului, respectiv:

- sa furnizeze lectori si instructori sau supervizori pentru pozitiile stabilite de comun acord cu beneficiarul;
- sa asigure personal cu calificari adecvate dovedite, cu abilitati si experienta in disciplinele tehnice ce fac obiectul contractului;
- sa instruiasca personalul implicat in executia lucrarilor;
- sa transmita spre aprobare beneficiarului suportul de curs in limba engleza constand in: planuri de lectii, fascicole zilnice, grile sau teste de verificare saptamanala;
- sa aloce salile de curs cu dotarile aferente constand in tabla, videoproiector, flipchart, consumabile scolare;
- la cererera beneficiarului sa asigure presedinti si/sau membri in comisiile de examinare partiale si finale;
- sa participe la evaluarea saptamanala a cursantilor.

Toate aceste servicii sunt **servicii de scolarizare**, si nicidecum de supervizare, asa cum se sustine in contestatie, supervizarea insemnand verificarea activitatii unor specialisti intr-un domeniu, de catre persoane care ocupa un post superior acestora, in timp ce instruirea presupune invatarea, pregatirea unor persoane intr-un anumit domeniu.

De asemenea, insasi societatea contestatoare recunoaste in cuprinsul contestatiei formulate, la pagina 7, faptul ca serviciile prestate beneficiarului extern sunt “[...] *un ansamblu de servicii de instruire a specialistilor vietnamezi* [...]” si constau in “[...] *instruire teoretica si urmarirea pregatirii practice (On Job Training - OJT) desfasurate in Romania* [...].”

Astfel, avand in vedere prevederile art.126 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, respectiv o operatiune este impozabila cu TVA in Romania daca locul de prestare a serviciilor este considerat a fi in Romania, conform art.133, cat si prevederile art.133 alin.(2) lit.h) pct.1 din aceasta lege, respectiv locul de prestare a serviciilor este considerat locul unde sunt prestate serviciile in cazul serviciilor stiintifice si educative, rezulta clar ca, in cazul de fata, **locul de prestare a serviciilor stiintifice si educative prestate de S.C. .... S.R.L. catre partenerul extern din Vietnam este in Romania**, intrucat aici au fost prestate serviciile de instruire teoretica si practica pentru cei ..... de specialisti vietnamezi.

- **Sustinerea din contestatie** precum ca serviciile prestate partenerului extern sunt de natura serviciilor de asistenta tehnica sau asimilate acestora si ca acestea s-ar incadra in prevederile art.133 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal coroborat cu prevederile art.13 alin.(4) lit.b) din H.G. nr.44/2004 si deci locul prestarii este in Vietnam, este eronata intrucat:

**Art.133 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal** prevede ca locul prestarii serviciilor este considerat a fi locul unde sunt situate **bunurile imobile** asupra carora sunt prestate serviciile, iar normele de aplicare a acestor prevederi aprobate prin H.G. nr.44/2004 mentioneaza la art.13 alin.(4) care sunt serviciile legate de bunurile imobile, respectiv:

lucrarile de constructii-montaj, transformare, finisare, instalare, reparatii etc (lit.a)), cat si studiile si activitatile de supervizare, care fac parte in mod obisnuit din ocupatia arhitectilor, supervizorilor sau inginerilor si care au ca obiectiv pregatirea si coordonarea unei activitati prevazute la lit. a) (lit.b)).

Astfel, serviciile educative de instruire teoretica si practica nu pot fi incadrate in categoria studiilor si activitatilor de supervizare ale inginerilor care au ca obiectiv pregatirea si coordonarea unei activitati referitoare la lucrarile de constructii-montaj si la celelalte servicii legate de bunurile imobile, asa cum se sustine in contestatie.

Altfel spus, **activitatea de instruire a celor ..... de persoane din Vietnam nu are nicio legatura cu bunuri imobile asupra carora se executa lucrari de constructii-montaj, reparatii, intretinere etc.**

- De asemenea, sustinerea din contestatie precum ca serviciul prestat catre partenerul din Vietnam s-ar incadra **si la art.133 alin.(2) lit.g) pct.5 din Codul fiscal** este eronata, intrucat aceasta prevedere se refera la serviciile prestate de consultanti, ingineri, juristi si avocati, contabili si experti contabili, pentru care locul prestarii este considerat a fi locul unde este stabilit clientul sau unde acesta are un sediu fix din afara Comunitatii.

Insa, in cazul de fata, nu s-au efectuat servicii de asistenta tehnica de catre consultanti, ingineri catre un client din afara Comunitatii constand in proiecte, studii sau alte lucrari ingineresti, ci s-a prestat un serviciu in Romania de natura educativa privind instruirea unor persoane straine (servicii de training pentru cursantii vietnamezi in cadrul programului din Romania constand in cursuri teoretice si urmarirea instruirii practice, incluzand editare suport de curs, asigurare membri in comisiile de examinare etc.), asa cum este foarte clar prevazut la **art.133 alin.(2) lit.h) pct.1 din Codul fiscal**.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca incadrarea serviciilor efectuate de S.C. .... S.R.L. catre clientul din Vietnam, atat la **art.133 alin.(2) lit.a)** cat si la **art.133 alin.(2) lit.g) pct.5 din Codul fiscal**, este eronata.

- Sustinerea din contestatie precum ca societatea nu avea calitatea sa presteze activitati de scolarizare nu poate fi avuta de asemenea in vedere in solutionarea favorabila a contestatiei intrucatinstruirea teoretica si practica a celor ..... de cursanti vietnamezi s-a efectuat de catre specialisti ai celor trei subcontractori romani prestatori de servicii, si nu de catre specialisti ai S.C. .... S.R.L.

- Chiar daca in contractul de baza s-a prevazut realizarea proiectelor pe baza de suma globala, totusi, asa cum rezulta si din Anexa nr.4 – Appendix 6 la Contract, a fost posibila defalcarea sumei totale pe fiecare din cele patru faze de realizare a proiectului, si, mai mult, fiecare faza in parte este defalcata procentual si valoric in etape. Insași cele trei facturi emise de societate cuprind sume reprezentand contravaloarea serviciilor prestate intr-o anumita etapa din faza a doua a proiectului.

\* **Concluzionand** cele prezentate mai sus, **rezulta ca serviciile prestate** de S.C. .... S.R.L. partenerului extern din Vietnam si facturate in lunile ..... si ..... 2007 **reprezinta servicii stiintifice si educative**, respectiv **servicii de scolarizare** care s-au desfasurat efectiv pe teritoriul Romaniei si pentru care **locul prestarii este in Romania**, conform prevederilor **art.133 alin.(2) lit.h) pct.1 din Codul fiscal**.

Conform prevederilor **art.126 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal**, operatiunile pentru care se considera ca locul prestarii este in Romania, sunt **operatiuni imposabile in Romania**, astfel incat, pentru facturile fiscale nr...../.....2007, nr...../.....2007 si

nr...../.....2007 reprezentand contravaloare instruire teoretica si practica a celor ..... de cursanti vietnamezi, S.C. .... S.R.L. avea obligatia colectarii TVA in suma totala de ..... lei (..... lei x 19%).

Pe cale de consecinta, in mod corect organele de inspectie fiscala au respins la rambursare TVA in suma de ..... lei inscrisa in decontul de TVA aferent lunii ..... 2007 si, de asemenea, in mod corect s-a stabilit ca la data de .....2008 societatea comerciala datoreaza o TVA in suma de ..... lei si majorari de intarziere aferente in suma de ..... lei, din care se contestata suma de ..... lei, drept pentru care se va respinge contestatia ca neintemeiata.

**IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei** formulata de S.C. .... S.R.L. din Ploiesti, Jud.Prahova, in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se:

### **DECIDE :**

**1. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. .... S.R.L.** din Ploiesti, Jud.Prahova, pentru suma totala de ..... lei reprezentand:

- ..... lei – TVA colectata suplimentar la control care, pe total perioada verificata, a condus la stabilirea unei TVA de plata in suma de ..... lei;
- ..... lei – majorari de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata.

**2. -** Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta deciziei poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

**DIRECTOR EXECUTIV,**