

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat  
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

**Cauza C-144/2016 – SMS group GmbH - Refuzul de rambursare a TVA plătită în vama de un importator din alt stat membru pe motivul inexistenței unui export ulterior.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

21 septembrie 2017

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – A opta directivă 79/1072/CEE – Directiva 2006/112/CE – Persoană impozabilă cu reședința într-un alt stat membru – Rambursarea TVA-ului pentru bunuri importate – Condiții – Elemente obiective care confirmă intenția persoanei impozabile de a utiliza bunurile importate în cadrul activităților sale economice – Risc serios de nerealizare a operațiunii care a justificat importul”

În cauza C-441/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Înalta Curte de Casație și Justiție (România), prin decizia din 22 iunie 2016, primită de Curte la 8 august 2016, în procedura

**SMS group GmbH**

împotriva

**Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice București,**

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din doamna M. Berger (raportor), președinte de cameră, și domnii E. Levits și F. Biltgen, judecători,

avocat general: domnul Campos Sánchez-Bordona,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru SMS group GmbH, de E. Băncilă, avocat;
- pentru guvernul român, de R.-H. Radu, de C.-M. Florescu și de R.-M. Mangu, de în calitate de agenți;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de G. Galluzzo, avvocato dello Stato;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de L. Radu Bouyon, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general, pronunță prezenta

**Hotărâre**

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 2-6 din A opta directivă 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării (JO 1979, L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34, denumită în continuare „A opta directivă”) și a articolului 17 alineatul (2) și alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între SMS group GmbH, pe de o parte, și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (România) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu rambursarea taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitată de SMS group în România în cursul anului 2009.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

3 Cauza principală privește o cerere de rambursare a TVA-ului, depusă la 23 decembrie 2009, în urma unui import de bunuri care a avut loc la 14 septembrie 2009. Prin urmare, în speță sunt aplicabile, *ratione temporis*, A opta directivă și Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

#### *A opta directivă*

4 Articolul 1 din A opta directivă prevede:

„În sensul prezentei directive, «persoană plătitoare de impozit care nu este stabilită pe teritoriul țării» înseamnă o persoană care, [...] pe perioada menționată în prima și a doua teză din articolul 7 alineatul (1) primul paragraf, nu a avut în acea țară nici sediul activității sale economice, nici o unitate fixă de unde a efectuat tranzacții [...] și care, în aceeași perioadă, nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate în țara respectivă, cu excepția:

- (a) serviciilor de transport [...];
- (b) serviciilor prestate în cazurile în care taxa este plătită numai de către persoana căreia acestea îi sunt prestate [...].”

5 Articolul 2 din această directivă prevede:

„Fiecare stat membru restituie oricărei persoane plătitoare de impozit care nu este stabilită pe teritoriul țării, dar care este stabilită în alt stat membru, sub rezerva condițiilor prevăzute în continuare, orice [TVA] aferen[t] serviciilor care i-au fost prestate sau bunurilor mobiliare care i-au fost livrate de altă persoană plătitoare de impozit pe teritoriul țării sau aferentă importului de bunuri în țara respectivă, în măsura în care astfel de bunuri și servicii sunt folosite în tranzacțiile prevăzute la articolul 17 alineatul (3) literele (a) și (b) din [A șasea directivă] [...].”

6 Potrivit articolului 3 din directiva menționată:

„Pentru a putea beneficia de restituire, orice persoană plătitoare de impozit, așa cum este menționată în articolul 2, care nu livrează bunuri și nu prestează servicii considerate livrate sau prestate pe teritoriul țării trebuie:

- (a) să înainteze autorităților competente [...] o cerere [...];

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

(b) să facă dovada, sub forma unui certificat eliberat de autoritatea statului în care este stabilită, că este o persoană plătitoare de impozit în ceea ce privește [TVA-ul] în statul respectiv. [...]

(c) să certifice printr-o declarație scrisă că nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate pe teritoriul țării pe perioada menționată în prima și a doua teză din articolul 7 alineatul (1) primul paragraf;

(d) să se angajeze că restituie orice sumă colectată din greșeală.”

7 Articolul 4 din aceeași directivă prevede:

„Pentru a îndeplini condițiile restituirii, orice persoană plătitoare de impozit prevăzută la articolul 2, care nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate pe teritoriul țării respective, altele decât serviciile prevăzute la articolul 1 literele (a) și (b), trebuie:

(a) să îndeplinească cerințele prevăzute la articolul 3 literele (a), (b) și (d);

(b) să certifice printr-o declarație scrisă că, pe perioada prevăzută în prima și a doua teză din articolul 7 alineatul (1), nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate pe teritoriul țării, altele decât serviciile prevăzute la articolul 1 literele (a) și (b).”

8 Articolul 5 primul paragraf din A opta directivă are următorul cuprins:

„În sensul prezentei directive, bunurile și serviciile pentru care taxa poate fi restituită trebuie să îndeplinească cerințele prevăzute la articolul 17 din [A șasea directivă], așa cum se aplică în statul membru care face restituirea.”

9 Articolul 6 din această directivă este formulat după cum urmează:

„Statele membre nu pot impune persoanelor plătitoare de impozit prevăzute la articolul 2 obligații în plus față de cele prevăzute la articolele 3 și 4, altele decât obligația de a furniza, în anumite cazuri, informații necesare pentru a se stabili dacă cererea de restituire este justificată.”

10 Articolul 7 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„Cererea de restituire prevăzută la articolele 3 și 4 se referă la achizițiile facturate de bunuri sau servicii sau la importurile efectuate pe o perioadă de minimum trei luni sau de maximum un an calendaristic. [...]”

### *Directiva TVA*

11 Directiva TVA a abrogat și a înlocuit A șasea directivă începând de la 1 ianuarie 2007. Potrivit considerentelor (1) și (3) ale Directivei TVA, reformarea celei de A șasea directive era necesară în vederea prezentării tuturor dispozițiilor aplicabile în mod clar și logic, într-o structură și o formulare schimbate, fără a aduce, în principiu, modificări de fond.

12 Articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». [...]”

13 Potrivit articolului 70 din această directivă:

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„Faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când bunurile sunt importate.”

14 Articolul 146 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

(a) livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Comunității de către vânzător sau în contul acestuia;

[...]”

15 Articolul 167 din aceeași directivă, al cărui text este identic cu cel al articolului 17 alineatul (1) din A șasea directivă, dispune:

„Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă.”

16 Articolul 168 din Directiva TVA, al cărui cuprins este în esență identic cu cel al articolului 17 alineatul (2) din A șasea directivă, prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA pe care are obligația de a o plăti următoarele sume:

(a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]

(e) TVA datorată sau achitată pentru importul de bunuri în statul membru în cauză.”

17 Conținutul articolului 169 din Directiva TVA este în esență identic cu cel al articolului 17 alineatul (3) din A șasea directivă. Acest articol 169 prevede:

„Pe lângă deducerea prevăzută la articolul 168, persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA prevăzută la articolul respectiv în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul următoarelor operațiuni:

(a) operațiuni legate de activitățile prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf, efectuate în afara statului membru în care taxa este datorată sau achitată, pentru care TVA este deductibilă în cazul în care operațiunile sunt efectuate în statul membru respectiv;

(b) operațiuni scutite în temeiul [articolului] 146[...];

[...]”

18 Articolul 170 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Toate persoanele impozabile care, în sensul articolului 1 din [A opta directivă] [...], nu sunt stabilite în statul membru în care ele cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA au dreptul de a obține o rambursare a TVA respective în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:

(a) operațiunile prevăzute la articolul 169;

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

[...]"

19 Articolul 171 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„TVA este rambursată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite în statul membru în care ele cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA, dar care sunt stabilite într-un alt stat membru, în conformitate cu normele de punere în aplicare stabilite de [A opta directivă].

[...]"

*Dreptul român*

20 Articolul 147<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intitulat „Rambursarea taxei către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România”, prevede:

„(1) În condițiile stabilite prin norme:

a) persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilită în alt stat membru, poate solicita rambursarea taxei achitate; [...]

[...]"

21 Punctul 49 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

„[...]

(3) Persoana impozabilă [...] este o persoană impozabilă care [...] nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de taxă în România [...], nu este stabilită și nici nu are un sediu fix în România de la care sunt efectuate activități economice și care, în acea perioadă, nu a efectuat livrări de bunuri și prestări de servicii în România [...].

(4) Rambursarea taxei [...] se acordă persoanei impozabile prevăzute la alineatul (3) în măsura în care bunurile și serviciile [...] importate în România, pentru care s-a achitat taxa, sunt utilizate de către persoana impozabilă pentru:

a) operațiuni aferente activității sale economice pentru care persoana impozabilă ar fi fost îndreptățită să deducă taxa dacă aceste operațiuni ar fi fost efectuate în România [...];

[...]

(5) Pentru a îndeplini condițiile pentru rambursare, orice persoană impozabilă prevăzută la alineatul (3) trebuie să îndeplinească următoarele obligații:

[...]

c) să confirme prin declarație scrisă că în perioada la care se referă cererea sa de rambursare nu a efectuat livrări de bunuri sau prestări de servicii ce au avut loc sau au fost considerate ca având loc în România [...];

[...]

(6) Organele fiscale competente nu îi pot impune persoanei impozabile ce solicită rambursarea [...] nicio altă obligație în plus față de cele prevăzute la alineatul (5). Prin excepție, organele fiscale

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

competente pot solicita persoanei impozabile să prezinte informații suplimentare necesare pentru a stabili dacă o cerere de rambursare este justificată.

[...]"

### Litigiul principal și întrebările preliminare

22 SMS group este o societate stabilită în Germania, care comercializează și montează instalații de modelare a oțelului. La 7 februarie 2008, SMS Meer, entitate care între timp a fost absorbită de SMS group, a încheiat, în calitate de vânzătoare, cu Zimekon Handels GmbH Austria (denumită în continuare „cumpărătoarea”) contractul denumit „nr. 27”, având ca obiect realizarea și livrarea unui sistem de sudare a țevelor pentru producția de tuburi și de profile tubulare din oțel cu sudare longitudinal electrică (denumit în continuare „RSA”). Destinatarul RSA era societatea OOO Zimekon Ucraina.

23 În temeiul planului plăților prevăzut de contractul nr. 27, cumpărătoarea trebuia să plătească în luna martie 2008, pentru prima etapă a lucrărilor privind producția RSA, un avans de 2 milioane de euro, ulterior suma de 800 000 de euro până la 15 aprilie 2008, încă 1 milion de euro până la data de 15 mai 2008 și, în sfârșit, suma de 1 milion de euro până la 15 iunie 2008. Livrarea către destinatar trebuia să aibă loc între 1 iunie 2009 și 30 septembrie 2009, cu condiția ca plățile prevăzute de acest contract să fi fost efectuate în termenele prevăzute.

24 La 26 iunie 2008, deși cumpărătoarea nu plătitese decât avansul de 2 milioane de euro, SMS Meer a încheiat cu Asmas AES, cu sediul în Turcia, un protocol de subcontractare având ca obiect livrarea echipamentului (denumit în continuare „bunurile în discuție”) de care avea nevoie SMS Meer pentru a produce RSA. La 5 noiembrie 2008, la cererea cumpărătoarei, executarea contractului a fost însă suspendată până la 1 septembrie 2009, întrucât cumpărătoarea se afla în dificultate financiară. SMS Meer a cerut cumpărătoarei să efectueze plățile scadente, menționând că va relua lucrările numai după plata sumelor datorate.

25 La 14 septembrie 2009, SMS Meer a importat din Turcia în România bunurile în discuție și a achitat TVA-ul aferent acestora, în cuantum de 1 487 739 de lei (RON) (aproximativ 327 500 de euro). Ulterior importului, aceste bunuri au fost depozitate într-un depozit situat în România.

26 Întrucât cumpărătoarea nu a onorat plățile restante, executarea contractului nr. 27 nu a fost reluată. Potrivit SMS group, bunurile în discuție nu au putut fi folosite pentru alte proiecte și intenționează să le caseze și să le valorifice ca fier vechi.

27 La 23 decembrie 2009, SMS Meer a solicitat administrației fiscale rambursarea TVA-ului achitat statului român cu ocazia importului bunurilor în discuție. Ca răspuns la solicitarea de informații suplimentare a administrației fiscale, SMS Meer a arătat că, în situația neexecutării contractului nr. 27, intenționa să exporte aceste bunuri. Această societate nu a prezentat, cu toate acestea, informații concrete cu privire la destinația sau la data la care ar urma să aibă loc exportul respectiv.

28 Administrația fiscală a refuzat însă să ramburseze TVA-ul întrucât a apreciat că SMS Meer nu prezentase documente justificative din care să reiasă circuitul ulterior al bunurilor în discuție și beneficiarul lor final. După respingerea de către Serviciul de soluționare a contestațiilor din cadrul administrației fiscale a contestației administrative introduse de SMS Meer împotriva deciziei de respingere, Curtea de Apel București (România) a respins, printr-o primă hotărâre din 30 mai 2012, cererea SMS Meer de anulare a acestor două decizii ale administrației fiscale.

29 Această primă hotărâre a fost însă casată de Înalta Curte de Casație și Justiție (România), care a trimis cauza spre rejudecare la Curtea de Apel București. Prin hotărârea din 9 iulie 2014, aceasta din urmă a respins din nou cererea SMS Meer ca neîntemeiată, întrucât, potrivit instanței, administrația fiscală solicitase în mod corect ca SMS Meer să justifice circuitul ulterior al bunurilor în discuție. Astfel, SMS Meer ar fi obligată, în temeiul articolului 147<sup>2</sup> alineatul (1) litera a) din Legea nr. 571/2003, să

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

facă dovada destinației bunurilor importate în România deoarece destinația efectivă a acestora este relevantă pentru regimul fiscal aplicabil.

30 SMS Meer a formulat recurs împotriva hotărârii din 9 iulie 2014, susținând că încheierea contractului nr. 27 cu cumpărătoria și executarea parțială a acestuia reprezentau o operațiune impozabilă. Mai mult, contractul nr. 27 ar fi fost executat de asemenea prin plata unui avans de 2 milioane de euro din quantumul total al prețului convenit, prin încheierea unui protocol de subcontractare și prin cumpărarea de la un furnizor din Turcia a unei părți din componentele necesare fabricării RSA. SMS Meer ar fi demonstrat, așadar, o legătură directă între importul bunurilor în discuție și operațiunile sale taxabile. Rambursarea TVA-ului nu poate fi condiționată, potrivit SMS Meer, de dovedirea circuitului acestor bunuri ulterior importului, având în vedere că, în definitiv, contractul nr. 27 nu a fost finalizat. La momentul importului, părțile încă doreau realizarea tranzacției.

31 Potrivit instanței de trimitere, la data importului, SMS Meer se confruntau cu un risc serios de încetare a contractului nr. 27, întrucât cumpărătoria nu mai onorase tranșele de plată datorate în conformitate cu acest contract. În aceste condiții, s-ar pune întrebarea dacă efectuarea importului la o dată la care executarea contractului menționat era suspendată face ca importul bunurilor în discuție să nu mai aibă legătură cu executarea acestuia.

32 În aceste condiții, Înalta Curte de Casație și Justiție a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolele 2-5 din A opta directivă coroborate cu articolul 17 alineatul (2) și alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici a administrației fiscale naționale care consideră că nu există elementele obiective care să confirme intenția declarată a persoanei impozabile de a utiliza bunurile importate în cadrul activității sale economice în împrejurarea în care, la data importului propriu-zis, era suspendat contractul în scopul executării căruia persoana impozabilă a achiziționat și importat bunurile, implicând un risc serios ca livrarea/operațiunea subsecventă căreia îi erau destinate bunurile importate să nu se mai realizeze?

2) Dovedirea circuitului ulterior al bunurilor importate, respectiv stabilirea dacă și în ce manieră bunurile importate au fost efectiv destinate operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, reprezintă o condiție suplimentară impusă pentru rambursarea TVA, alta decât cele enumerate de articolul 3 și de articolul 4 din A opta directivă, interzisă de dispozițiile articolului 6 din directivă, sau o informație necesară privitoare la condiția de fond pentru rambursare referitoare la utilizarea bunurilor importate în cadrul tranzacțiilor impozabile, pe care organul fiscal o poate pretinde conform dispozițiilor articolului 6 din A opta directivă?

3) În interpretarea articolelor 2-5 din A opta directivă coroborate cu articolul 17 alineatul (2) și alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă, dreptul la rambursarea TVA-ului poate fi refuzat dacă operațiunea subsecventă preconizată, în cadrul căreia urmau a fi utilizate bunurile importate, nu s-a mai realizat? În această împrejurare, devine relevantă destinația efectivă a bunurilor, adică împrejurarea dacă au fost valorificate, în ce mod și pe ce teritoriu, respectiv în statul membru în care TVA-ul a fost achitat sau în afara acestuia?”

### **Cu privire la întrebările preliminare**

33 Prin intermediul celor trei întrebări formulate, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă A opta directivă coroborată cu articolul 170 din Directiva TVA trebuie să fie interpretată în sensul că se opune ca un stat membru să refuze unei persoane impozabile care nu este stabilită pe teritoriul său dreptul la rambursarea TVA-ului achitat pentru importul de bunuri într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care, la momentul importului, executarea contractului în cadrul căruia persoana impozabilă a cumpărat și a importat aceste bunuri era suspendată, operațiunea pentru care acestea urmau să fie utilizate nu s-a mai realizat, iar persoana impozabilă nu a făcut dovada circuitului ulterior al acestora.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

34 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit mai întâi că A opta directivă are ca obiect să stabilească modalitățile de restituire a TVA-ului plătit într-un stat membru de către persoanele plătitoare de impozit stabilite într-un alt stat membru și să armonizeze în acest fel dreptul la restituire, astfel cum rezultă din articolul 170 din Directiva TVA (Hotărârea din 28 iunie 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, punctul 34 și jurisprudența citată).

35 În acest cadru, din articolul 2 din A opta directivă reiese că fiecare stat membru restituie oricărei persoane plătitoare de impozit care nu este stabilită pe teritoriul său, ci în alt stat membru, sub rezerva condițiilor prevăzute de această directivă, TVA-ul aferent, printre altele, importului de bunuri în primul stat membru menționat, în măsura în care astfel de bunuri sunt folosite în tranzacțiile prevăzute la articolul 170 din Directiva TVA.

36 În această privință, articolele 3 și 4 din A opta directivă precizează formalitățile care trebuie îndeplinite pentru obținerea unei asemenea restituiri.

37 Or, după cum a arătat în mod întemeiat Comisia Europeană în observațiile sale scrise, A opta directivă nu are ca obiectiv nici determinarea condițiilor de exercitare a dreptului la restituire, nici stabilirea întinderii acestuia. Astfel, din articolul 5 din această directivă reiese că dreptul la restituirea TVA-ului este stabilit în conformitate cu dispozițiile relevante ale Directivei TVA.

38 În acest context, este necesar să se arate că dreptul unei persoane impozabile stabilite într-un stat membru de a obține restituirea TVA-ului achitat într-un alt stat membru, astfel cum prevede A opta directivă, este corespondentul dreptului, instituit în favoarea sa de Directiva TVA, de a deduce TVA-ul achitat în amonte în propriul stat membru (Hotărârea din 25 octombrie 2012, Daimler și Widex, C-318/11 și C-319/11, EU:C:2012:666, punctul 41, precum și jurisprudența citată).

39 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul de deducere menționat face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (Hotărârea din 22 iunie 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, punctul 31 și jurisprudența citată).

40 Astfel, regimul deducerilor – și, prin urmare, al rambursărilor – urmărește să elimine în întregime sarcina TVA-ului datorat sau plătit de agentul economic în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA-ului garantează, așadar, perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie ele însele supuse TVA-ului (Hotărârea din 22 martie 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 35 și jurisprudența citată).

41 În ceea ce privește mai precis condițiile dreptului la rambursare, din articolul 170 din Directiva TVA coroborat cu articolul 169 din această directivă reiese că orice persoană impozabilă care, în sensul articolului 1 din A opta directivă, nu este stabilită în statul membru în care importă bunuri supuse TVA-ului are dreptul de a obține o rambursare a TVA-ului respectiv în măsura în care aceste bunuri sunt utilizate fie pentru operațiunile sale care intră în sfera activităților prevăzute la articolul 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA efectuate în afara statului membru în care această taxă este datorată sau achitată și care ar oferi dreptul la deducere dacă ar fi realizate în acest stat membru, fie pentru anumite operațiuni scutite.

42 Acest drept la rambursare ia naștere, conform articolelor 70 și 167 din Directiva TVA, în momentul în care taxa devine exigibilă, și anume în momentul importului bunurilor (a se vedea prin analogie Hotărârea din 22 martie 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 36 și jurisprudența citată).

43 În ceea ce privește, în primul rând, problema dacă SMS Meer poate fi considerată persoană impozabilă în sensul articolului 1 din A opta directivă, trebuie amintit că această dispoziție prevede în esență două condiții cumulative. Pe de o parte, persoana impozabilă în cauză nu trebuie să dispună, în perioada prevăzută la articolul 7 alineatul (1) din această directivă, de niciun sediu comercial în



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

statul membru în care solicită rambursarea. Pe de altă parte, aceasta nu trebuie să fi efectuat, în aceeași perioadă, livrări de bunuri sau prestări de servicii considerate a fi avut loc în statul respectiv, cu excepția anumitor prestări de servicii expres prevăzute (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 februarie 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, punctul 42).

44 În speță, nu se contestă că SMS Meer îndeplinește condițiile menționate. În special, este cert că, la momentul importului în discuție în litigiul principal, această societate era impozabilă în scopuri de TVA în Germania, ca societate care exercita în acest stat membru activități economice constând în comercializarea și în montarea de instalații de modelare a oțelului, și că nu era obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România.

45 În ceea ce privește, în al doilea rând, problema dacă SMS Meer a acționat ca persoană impozabilă cu ocazia importului în România al bunurilor în discuție, trebuie arătat că noțiunea „persoană impozabilă” este definită, în conformitate cu articolul 9 alineatul (1) din Directiva TVA, în raport cu noțiunea „activitate economică” (Hotărârea din 29 noiembrie 2012, Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, punctul 24 și jurisprudența citată).

46 Un particular care importă bunuri în vederea desfășurării unei activități economice, în sensul acestei dispoziții, dobândește bunurile respective în calitate de persoană impozabilă, chiar dacă acestea nu sunt utilizate imediat pentru această activitate economică (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 noiembrie 2012, Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, punctul 25 și jurisprudența citată). Astfel, rezultă din jurisprudența constantă a Curții că persoana care efectuează cheltuieli de investiții cu intenția, confirmată de elemente obiective, de a desfășura o activitate economică, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA, trebuie să fie considerată persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punctul 24, Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punctul 17, și Hotărârea din 22 octombrie 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punctul 20 și jurisprudența citată).

47 Aspectul dacă persoana impozabilă a importat bunul acționând ca atare este o împrejurare de fapt care trebuie apreciată ținându-se cont de toate datele speței, printre care figurează natura bunului vizat și perioada dintre dobândirea acestuia și utilizarea sa în scopul desfășurării activităților economice ale persoanei impozabile (Hotărârea din 22 martie 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 41 și jurisprudența citată).

48 În acest context, trebuie amintit că, în cadrul unei trimeri preliminare, instanța națională este singura competentă să aprecieze situația de fapt în discuție în litigiul principal și să interpreteze legislația națională. Cu toate acestea, Curtea, chemată să ofere răspunsuri utile instanței naționale, este competentă să dea indicații întemeiate pe dosarul cauzei principale, precum și pe observațiile care i-au fost prezentate, de natură să permită instanței de trimitere să se pronunțe (Hotărârea din 11 mai 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, punctul 37 și jurisprudența citată).

49 În speță, s-a stabilit că, după ce a primit un avans de 2 milioane de euro, SMS Meer a încheiat, la 26 iunie 2008, un protocol de subcontractare având ca obiect bunurile în discuție, care au fost cumpărate ca echipament necesar pentru producerea RSA și, prin urmare, în vederea executării contractului nr. 27. Din aceste constatări pare să reiasă că societatea respectivă a importat bunurile în discuție cu intenția, confirmată de elemente obiective, de a desfășura o activitate economică.

50 În această privință, simpla împrejurare că contractul nr. 27 era suspendat la data la care bunurile în discuție au fost importate este lipsită de relevanță, întrucât, printre altele, trebuie să se prezume că SMS Meer și-ar fi încălcat obligațiile contractuale față de subcontractantul său dacă ar fi refuzat livrarea bunurilor doar pentru motivul suspendării contractului nr. 27. Pe de altă parte, abia după ce aceste bunuri au fost importate, executarea contractului a fost abandonată cu titlu definitiv, iar aceasta pentru motive independente de voința SMS Meer, mai precis din cauza dificultăților de plată cu care s-a confruntat cumpărătoarea.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

51 Prin urmare, cu ocazia importului bunurilor în discuție, SMS Meer a acționat în calitate de persoană impozabilă, în sensul articolului 9 alineatul (1) din Directiva TVA.

52 În ceea ce privește, în al treilea rând, folosirea bunurilor în discuție pentru operațiuni prevăzute la articolul 170 din Directiva TVA, este cert că destinatarul RSA, pentru a cărui realizare SMS Meer a achiziționat aceste bunuri, se afla în Ucraina. Prin urmare, importul bunurilor menționate avea loc cu scopul de a efectua, în definitiv, un export, în sensul articolului 146 din Directiva TVA, operațiune la care face referire articolul 170 din această directivă.

53 În aceste împrejurări, trebuie să se considere că SMS Meer a dobândit cu ocazia importului în România al bunurilor în discuție dreptul la rambursarea TVA-ului achitat.

54 Existența acestui drept nu este repusă în discuție de faptul că operațiunea în cadrul căreia bunurile în discuție trebuiau să fie utilizate nu s-a mai realizat și că SMS Meer nu a putut face dovada, cerută de administrația fiscală, a circuitului ulterior al bunurilor menționate.

55 Astfel, din jurisprudența consacrată a Curții reiese că, în absența unei fraude sau a unui abuz și sub rezerva unor eventuale regularizări potrivit condițiilor prevăzute de Directiva TVA, dreptul la rambursare, odată născut, rămâne dobândit (a se vedea prin analogie Hotărârea din 22 martie 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 46 și jurisprudența citată).

56 Mai precis, în cazul în care persoana impozabilă nu a putut utiliza bunurile pentru care a avut loc rambursarea în cadrul operațiunii preconizate ca urmare a unor împrejurări exterioare voinței sale, dreptul la rambursare rămâne dobândit, întrucât într-un astfel de caz nu există niciun risc de fraudă sau de abuz care să poată justifica refuzul rambursării (a se vedea prin analogie Hotărârea din 22 martie 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punctul 47 și jurisprudența citată). Asemenea considerații își găsesc aplicarea *a fortiori* în cazul unei persoane impozabile, precum SMS Meer, atunci când, potrivit declarațiilor sale, aceasta nu putea folosi în alt fel bunurile în discuție.

57 Rezultă de aici că, în speță, în măsura în care autoritățile fiscale naționale nu dețin elemente obiective care să demonstreze că dreptul la rambursare s-a născut în mod abuziv sau fraudulos – aspect a cărui verificare este, în definitiv, de competența instanței de trimitere –, faptele ulterioare importului sunt lipsite de relevanță. În special, a obliga societatea SMS Meer să facă dovada că bunurile în discuție au fost în cele din urmă exportate în afara României echivalează în realitate cu adăugarea unei condiții de fond pentru exercitarea dreptului la rambursare, care nu este prevăzută de sistemul TVA-ului.

58 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că A opta directivă coroborată cu articolul 170 din Directiva TVA trebuie să fie interpretată în sensul că se opune ca un stat membru să refuze unei persoane impozabile care nu este stabilită pe teritoriul său dreptul la rambursarea TVA-ului achitat pentru importul de bunuri într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care, la momentul importului, executarea contractului în cadrul căruia persoana impozabilă a cumpărat și a importat aceste bunuri era suspendată, operațiunea pentru care acestea urmau să fie utilizate nu s-a mai realizat, iar persoana impozabilă nu a făcut dovada circuitului ulterior al acestora.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

59 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a zecea) declară:

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat  
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

**A opta directivă 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării coroborată cu articolul 170 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie să fie interpretată în sensul că se opune ca un stat membru să refuze unei persoane impozabile care nu este stabilită pe teritoriul său dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată achitate pentru importul de bunuri într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, în care, la momentul importului, executarea contractului în cadrul căruia persoana impozabilă a cumpărat și a importat aceste bunuri era suspendată, operațiunea pentru care acestea urmau să fie utilizate nu s-a mai realizat, iar persoana impozabilă nu a făcut dovada circuitului ulterior al acestora.**

Berger

Levits

Biltgen

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 21 septembrie 2017.

Grefier

Președintele Camerei a zecea

A. Calot Escobar

M. Berger