

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

21. rujna 2017.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Osmo direktiva 79/1072/EEZ – Direktiva 2006/112/EZ – Porezni obveznik s boravištem u drugoj državi članici – Povrat PDV-a obračunatog na uvezenu robu – Pretpostavke – Objektivni elementi koji potvrđuju namjeru poreznog obveznika da koristi uvezenu robu u okviru svoje gospodarske aktivnosti – Ozbiljna opasnost da transakcija na kojoj se temeljio uvoz neće biti izvršena”

U predmetu C-441/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Înalta Curte de Casa și Justiție (Vrhovni kasacijski sud, Rumunjska), odlukom od 22. lipnja 2016., koju je Sud zaprimio 8. kolovoza 2016., u postupku

SMS group GmbH

protiv

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: M. Berger (izvjestiteljica), predsjednica vijeća, E. Levits i F. Biltgen, suci,

nezavisni odvjetnik : M. Campos Sánchez-Bordona,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za SMS group GmbH, E. Bencil, *avocat*,
- za rumunjsku vladu, R.-H. Radu kao i C.-M. Florescu i R.-Mangu, u svojstvu agenata,
- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju G. Galluzzo, *avvocato dello Stato*,
- za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i L. Radu Bouyon, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti bez mišljenja, donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 2. do 6. Osme direktive

Vijeća 79/1072/EEZ od 6. prosinca 1979. o usklađivanju zakonodavstva država članica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju sjedište na području države (SL 1979., L 331, str. 11., u daljnjem tekstu: Osmi direktiva) i članka 17. stavka 2. i stavka 3. točke (a) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstva država članica koja se odnose na porez na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između SMS group GmbH i Direkcija Generala Regionala i Financijelora Publice București (općina regionalna uprava za javne financije u Bukureštu, Rumunjska) (u daljnjem tekstu: porezna uprava) povodom povrata poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji je SMS group platio u Rumunjskoj tijekom 2009.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Glavni se postupak odnosi na zahtjev za povrat PDV-a podnesen 23. prosinca 2009., nakon uvoza robe 14. rujna 2009. Stoga se u ovom slučaju *ratione temporis* primjenjuju Osmi direktiva i Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

Osmi direktiva

4 Članak 1. Osme direktive propisuje:

„U svrhe primjene ove direktive, smatra se poreznim obveznikom koji nema poslovni nastan u tuzemstvu porezni obveznik [...] koji, u razdoblju iz članka 7. stavka 1. prvog podstavka prve i druge rečenice, u tuzemstvu nije imao ni sjedište svoje gospodarske aktivnosti, ni stalnu poslovnu jedinicu iz koje su obavljane transakcije [...] i koji u istom razdoblju nije obavio nikakvu isporuku robe ili usluga za koju bi se smatralo da se nalazi u tuzemstvu, osim:

(a) isporuka usluga prijevoza [...]

(b) isporuka usluga s obzirom na koje PDV treba platiti isključivo kupac [...]” [neslužbeni prijevod]

5 Članak 2. te direktive određuje:

„Svaka država članica provodi svakom poreznom obvezniku koji nema poslovni nastan u tuzemstvu, ali koji ima poslovni nastan u drugoj državi članici sukladno niže propisanim uvjetima, povrat [PDV-a] koji mu je obračunat za usluge koje su mu drugi porezni obveznici pružili ili za pokretnine koje su mu isporučili u tuzemstvu ili mu je on obračunat pri uvozu robe u zemlju, ako se spomenuta roba ili usluge koriste za potrebe transakcija iz članka 17. stavka 3. točka (a) i (b) [Šeste] direktive [...]” [neslužbeni prijevod]

6 U skladu s člankom 3. spomenute direktive:

„Kako bi ostvario povrat, svaki porezni obveznik iz članka 2. koji nije obavio nikakvu isporuku robe ili usluga za koju se smatra da se nalazi u tuzemstvu, mora:

(a) nadležnoj službi podnijeti [...] zahtjev [...];

(b) dokazati na temelju potvrde koju izdaju nadležna tijela države u kojoj ima poslovni nastan

da je porezni obveznik [PDV-a] u toj državi. [...];

(c) potvrditi pisanom izjavom da nije obavio nikakvu isporuku robe ili usluga za koju se smatra da se nalazi u tuzemstvu u razdoblju iz ?lanka 7. stavka 1. prvog podstavka prve i druge re?enice;

(d) se obvezati da ?e vratiti svaki nepropisno primljen iznos.” [neslužbeni prijevod]

7 ?lanak 4. iste direktive odre?uje:

„Kako bi ostvario povrat, svaki porezni obveznik iz ?lanka 2. koji u tuzemstvu nije obavio nikakvu isporuku robe ili usluga za koju se smatra da se nalazi u tuzemstvu, osim isporuka iz ?lanka 1. to?aka (a) i (b), mora:

(a) ispuniti obveze iz ?lanka 3. to?aka (a), (b) i (d);

(b) potvrditi pisanom izjavom da u razdoblju iz ?lanka 7. stavka 1. prvog podstavka prve i druge re?enice nije obavio nikakvu isporuku robe ili usluga za koju se smatra da se nalazi u tuzemstvu, osim isporuka iz ?lanka 1. to?aka (a) i (b).”[neslužbeni prijevod]

8 ?lanak 5. prva re?enica Osme direktive glasi:

„Za potrebe ove Direktive, pravo na povrat poreza utvr?uje se sukladno ?lanku 17. [Šeste direktive] kako se primjenjuje u državi ?lanici gdje se ispla?uje povrat.” [neslužbeni prijevod]

9 ?lanak 6. te direktive glasi:

„Države ?lanice ne mogu nametati poreznim obveznicima iz ?lanka 2., uz obveze iz ?lanaka 3. i 4., nikakve druge obveze osim da u odre?enim slu?ajevima dostave informacije koje su potrebne kako bi se ocijenila osnovanost zahtjeva za povrat.” [neslužbeni prijevod]

10 ?lanak 7. stavak 1. navedene direktive propisuje:

„Zahtjev za povrat propisan ?lancima 3. i 4. mora se odnositi na kupnju robe ili usluga za koje je izdan ra?un ili uvoze obavljene u razdoblju koje ne može biti kra?e od tri mjeseca ni dulje od jedne kalendarske godine. [...]”[neslužbeni prijevod]

Direktiva o PDV-u

11 Direktivom o PDV-u ukinuta je i zamijenjena, po?evši od 1. sije?nja 2007., Šesta direktiva. Sukladno uvodnim izjavama 1. i 3. Direktive o PDV-u, preina?enje Šeste direktive bilo je nužno da se osigura jasan i racionalan prikaz primjenjivih odredaba u prera?enoj strukturi i formulaciji a da pritom na?elno ne do?e do zna?ajnih promjena.

12 ?lanak 9. stavak 1. Direktive o PDV-u glasi:

„Porezni obveznik’ zna?i svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvo?a?a, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uklju?uju?i rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ,gospodarskom aktivnoš?u’. [...]”

13 U skladu s ?lankom 70. te direktive:

„Oporezivi događaj nastaje i obveza obračuna PDV-a nastupa prilikom uvoza robe.”

14 Članak 146. stavak 1. navedene direktive propisuje:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

(a) isporuku robe koju na odredište izvan Zajednice otprema ili prevozi prodavatelj ili netko drugi u njegovo ime;

[...].”

15 Članak 167. iste direktive, čiji je tekst identičan tekstu članka 17. stavka 1. Šeste direktive, propisuje:

„Pravo na odbitak nastaje u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza koji se može odbiti.”

16 Članak 168. Direktive o PDV-u, čiji je sadržaj u biti identičan onome članka 17. stavka 2. Šeste direktive, propisuje:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]

(e) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen vezano uz uvoz robe u tu državu članicu.”

17 Sadržaj članka 169. Direktive o PDV-u u biti je identičan onome članka 17. stavka 3. Šeste direktive. Taj članak određuje:

„Uz odbitak iz članka 168., porezni obveznik ima pravo odbiti PDV iz tog članka ako se roba i usluge koriste u sljedeće svrhe:

(a) transakcije koje se odnose na aktivnosti iz drugog podstavka članka 9. stavka 1. koje se provode izvan države članice u kojoj treba platiti ili je plaćen PDV, u pogledu kojih bi se PDV mogao odbiti da su bile provedene u toj državi članici;

(b) transakcije koje su izuzete u skladu s [člankom] 146. [...];

[...].”

18 Članak 170. Direktive o PDV-u glasi:

„Svi porezni obveznici koji, u smislu članka 1. [Osme direktive] [...] nemaju poslovni nastan u državi članici u kojoj kupuju robu i usluge ili uvoze robu koja podliježe PDV-u, imaju pravo na povrat tog PDV-a ako se ta roba i usluge koriste za sljedeće svrhe:

(a) transakcije iz članka 169.;

[...].”

19 ?lanak 171. stavak 1. Direktive o PDV-u glasi:

„Povrat PDV-a provodi se poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi ?lanici u kojoj kupuju robu i usluge ili uvoze robu koja podliježe PDV-u, ali koji imaju poslovni nastan u drugoj državi ?lanici, u skladu s detaljnim provedbenim pravilima utvr?enim u [Osmoj direktivi].

[...].”

Rumunjsko pravo

20 ?lanak 147.b Legea br. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku), naslovljen „Povrat poreza poreznim obveznicima koji nisu prijavljeni u svrhe PDV-a u Rumunjskoj”, propisuje:

„(1) U uvjetima koji su propisani zakonom:

a) porezni obveznik koji nije registriran i koji nema obvezu registrirati se u svrhe PDV-a u Rumunjskoj, a koji ima poslovni nastan u drugoj državi ?lanici, može zahtijevati povrat pla?enog poreza; [...]

[...].”

21 To?kom 49. Hot?rârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal (Odluka vlade br. 44/2004 o odobravanju metodoloških standarda primjene Poreznog zakonika) propisano je:

„[...]

(3) Porezni obveznik [...] je porezni obveznik koji [...] nije registriran niti podliježe obvezi registracije u svrhu poreza u Rumunjskoj [...], koji nema poslovni nastan u Rumunjskoj niti ondje ima stalnu poslovnu jedinicu iz koje se obavljaju gospodarske aktivnosti i koji tijekom tog razdoblja nije isporu?io nikakvu robu ili usluge u Rumunjskoj [...].

(4) Povrat poreza [...] dodjeljuje se poreznom obvezniku iz stavka 3. pod uvjetom da je robu i usluge [...] uvezene u Rumunjsku, za koje je pla?en porez, porezni obveznik koristio za:

a) transakcije u vezi s njegovom gospodarskom aktivnosti za koje bi porezni obveznik imao pravo odbiti porez da su te transakcije bile obavljene u Rumunjskoj [...];

[...]

5) Kako bi ispunio uvjete za povrat, svaki porezni obveznik iz stavka 3. dužan je poštovati sljede?e obveze:

[...]

c) potvrditi pisanom izjavom da u razdoblju na koje se odnosi njegov zahtjev za povrat nije obavio isporuku robe ili usluga u Rumunjskoj ili isporuku robe ili usluga za koje se smatra da su obavljene u Rumunjskoj [...];

[...]

6) Nadležna porezna tijela ne mogu nametnuti poreznom obvezniku koji zahtijeva povrat [...] druge obveze uz obveze iz stavka 5. Iznimno, nadležna porezna tijela mogu zahtijevati od

poreznog obveznika da dostavi informacije nužne za ocjenu osnovanosti zahtjeva za povrat.

[...]"

Glavni postupak i prethodna pitanja

22 SMS group je društvo sa sjedištem u Njemačkoj koje prodaje i montira instalacije za obradu željeza. SMS Meer, subjekt koji je u međuvremenu pripojen SMS group, sklopio je 7. veljače 2008. u svojstvu prodavatelja tzv. ugovor „br. 27” sa Zimekon Handels GmbH Austrija (u daljnjem tekstu: kupac), a koji se odnosio na izradu i isporuku sustava za zavarivanje cijevovoda za proizvodnju cijevi i cijevnih profila od željeza longitudinalnim električnim zavarivanjem (u daljnjem tekstu: RSA). Primatelj sustava RSA bilo je društvo OOO Zimekon Ukrajina.

23 Na temelju plana plaćanja predviđenog ugovorom br. 27, kupac je za prvi dio radova proizvodnje RSA trebao platiti predujam od 2 milijuna eura u ožujku 2008., zatim iznos od 800 000 eura 15. travnja 2008., dodatnih milijun eura na dan 15. svibnja 2008. i, konačno, iznos od milijun eura 15. lipnja 2008. Isporuka primatelju trebala je uslijediti između 1. lipnja 2009. i 30. rujna 2009., pod uvjetom da isplate predviđene tim ugovorom budu izvršene u skladu s ugovorenim rokovima.

24 U vrijeme kad je kupac samo bio platio predujam od 2 milijuna eura, SMS Meer je 26. lipnja 2008. sklopio s Asmas AES, sa sjedištem u Turskoj, podugovor o isporuci opreme koju je SMS Meer trebao za proizvodnju RSA (u daljnjem tekstu: predmetna roba). Međutim, 5. studenoga 2008. je na zahtjev kupca prekinuto izvršenje ugovora br. 27 do 1. rujna 2009. jer se kupac nalazio u financijskim poteškoćama. SMS Meer zahtijevao je od kupca da obavi preostale isplate, ističući da će s poslovima nastaviti tek nakon plaćanja dugovanih iznosa.

25 SMS Meer je 14. rujna 2009. uvezao iz Turske u Rumunjsku predmetnu robu i za nju platio PDV u iznosu od 1 487 739 rumunjskih lejara (RON) (oko 327 500 eura). Nakon uvoza ta je roba smještena u skladište koje se nalazilo u Rumunjskoj.

26 Budući da kupac nije izvršio preostala plaćanja, izvršenje ugovora br. 27 nije nastavljeno. SMS group tvrdi da predmetna roba nije mogla biti korištena za druge projekte i on ju je namjeravao odbaciti kao staro željezo.

27 SMS Meer je 23. prosinca 2009. zahtijevao od porezne uprave povrat PDV-a plaćenog rumunjskoj državi prilikom uvoza predmetne robe. U odgovoru na zahtjev za dodatne informacije koji je uputila porezna uprava, SMS Meer je istaknuo da u slučaju neizvršenja ugovora br. 27 on namjerava izvesti tu robu. Međutim nije dostavio konkretne informacije o odredištu ili datumu na koji bi trebalo doći do tog izvoza.

28 Porezna je uprava ipak odbila povrat PDV-a, smatrajući da SMS Meer nije podnio dokaze o naknadnom kretanju predmetne robe i njezinu krajnjem primatelju. Nakon što je služba za postupanje po pritužbama porezne uprave odbila upravnu pritužbu koju je SMS Meer podnio protiv te odluke o odbijanju, Curtea de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska) prvom presudom od 30. svibnja 2012. odbila je zahtjev SMS Meera za poništenje tih dviju odluka porezne uprave.

29 Tu je prvu presudu međutim ukinuo Înalta Curte de Casa și Justiție (Vrhovni kasacijski sud, Rumunjska), koji je predmet vratio na ponovno suđenje Curtei de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu). Presudom od 9. srpnja 2014. potonji je ponovno odbio zahtjev SMS Meera kao neosnovan, uz obrazloženje da je porezna uprava pravilno zahtijevala da SMS Meer opravda naknadno kretanje predmetne robe. Naime, SMS Meer je bio dužan na temelju članka 147.b

stavka 1. točke (a) Zakona br. 571/2003 podnijeti dokaz o odredištu robe uvezene u Rumunjsku s obzirom na to da je njezino stvarno odredište bilo relevantno za porezni režim koji se morao primijeniti.

30 SMS Meer podnio je protiv presude od 9. srpnja 2014. žalbu u kasacijskom postupku tvrdeći da je sklapanje ugovora br. 27 s kupcem i njegovo djelomično izvršenje bilo oporeziva transakcija. Povrh toga, ugovor br. 27 također je bio izvršen uz plaćanje predujma od 2 milijuna eura od ukupne ugovorene cijene, sklapanje podugovora i kupnju od dobavljača iz Turske nekih sastavnih dijelova potrebnih za proizvodnju RSA. SMS Meer je stoga uspostavio direktnu vezu između uvoza predmetne robe i svojih oporezivih transakcija. U skladu s tvrdnjama SMS Meera, povrat PDV-a ne može ovisiti o dokazu kretanja te robe nakon uvoza s obzirom na to da ugovor br. 27 u konačnici nije bio raskinut. U trenutku uvoza stranke su još uvijek željele da se transakcija izvrši.

31 Sukladno tvrdnjama suda koji je uputio zahtjev, SMS Meer je na datum uvoza bio izložen ozbiljnoj opasnosti od raskidanja ugovora br. 27 s obzirom na to da kupac više nije poštovao obroke plaćanja koji su dospjeli u skladu s tim ugovorom. U tim okolnostima postavilo se pitanje podrazumijeva li činjenica da je uvoz obavljen na datum kada je izvršenje tog ugovora bilo zaustavljeno to da uvoz predmetne robe više nije bio povezan s njegovim izvršenjem.

32 U tim je okolnostima Înalta Curte de Casație și Justiție (Vrhovni kasacijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„(1) Treba li članki 2., 3., 4. i 5. Osme direktive, u vezi s člankom 17. stavcima 2. i 3. točkom (a) Šeste direktive, tumačiti na način da im se protivi praksa nacionalne porezne uprave koja smatra da ne postoje objektivni dokazi koji potvrđuju izjavljenu namjeru poreznog obveznika da će uvezenu robu koristiti za svoje gospodarske aktivnosti kada je, na dan njezina uvoza, izvršenje ugovora na temelju kojeg je porezni obveznik kupio i uvezao robu bilo prekinuto, uz ozbiljnu opasnost da se kasnija isporuka/transakcija za koju je uvezena roba bila namijenjena više neće izvršiti?

(2) Predstavlja li dokaz o naknadnom kretanju uvezene robe, to jest utvrđenje činjenice je li i na koji način uvezena roba stvarno korištena za oporezive transakcije poreznog obveznika, dodatni uvjet za povrat PDV-a koji se razlikuje od onih navedenih u člancima 3. i 4. Osme direktive, a koji je zabranjen njezinim člankom 6., ili je riječ o potrebnoj informaciji o bitnom uvjetu za povrat koja se odnosi na korištenje uvezene robe u vezi s oporezivim transakcijama, koju porezno tijelo može zahtijevati u smislu članka 6. Osme direktive?

(3) Mogu li se članci 2., 3., 4. i 5. Osme direktive, u vezi s člankom 17. stavcima 2. i 3. točkom (a) Šeste direktive tumačiti na način da se pravo na povrat PDV-a može uskratiti kada se naknadna transakcija o kojoj je riječ, u vezi s kojom se uvezena roba trebala upotrijebiti, u konačnici ne izvrši? Je li u tim okolnostima bitna stvarna namjena robe, to jest je li roba u svakom slučaju upotrijebljena, na koji način i na kojem području, onom države članice u kojoj je plaćen PDV ili izvan te države?”

O prethodnim pitanjima

33 Svojim trima pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Osmu direktivu u vezi s ?lankom 170. Direktive o PDV-u tuma?iti na na?in da joj se protivi to da država ?lanica odbije poreznom obvezniku koji nema poslovni nastan na njezinu državnom podru?ju pravo na povrat PDV-a pla?enog na uvoz robe u situaciji poput one u glavnom postupku u kojoj je, u trenutku uvoza, izvršenje ugovora na temelju kojeg je porezni obveznik kupio i uvezao tu robu bilo prekinuto, transakcija za koju je ona trebala biti korištena u kona?nici nije izvršena i porezni obveznik nije podnio dokaz o njezinu naknadnom kretanju.

34 Kako bi se odgovorilo na to pitanje najprije valja podsjetiti da je cilj Osme direktive uspostavljanje na?ina povrata PDV-a koji u državi ?lanici plate porezni obveznici s poslovnim nastanom u drugoj državi ?lanici i time uskla?ivanje prava na povrat kako proizlazi iz ?lanka 170. Direktive o PDV-u (presuda od 28. lipnja 2007., Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, t. 34. i navedena sudska praksa).

35 U tom okviru, iz ?lanka 2. Osme direktive proizlazi da svaka država ?lanica poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan na njezinu državnom podru?ju, ali koji imaju poslovni nastan u drugoj državi ?lanici, sukladno uvjetima koje odre?uje ta direktiva vra?a PDV kojem podliježe uvoz robe u tu prvu državu ?lanicu ako je ta roba korištena u svrhu transakcija iz ?lanka 170. Direktive o PDV-u.

36 U tom pogledu, ?lanci 3. i 4. Osme direktive precizno navode formalne uvjete koji moraju biti ispunjeni za odobrenje takvog povrata.

37 Kao što je Europska komisija pravilno iznijela u svojim pisanim o?itovanjima, cilj Osme direktive nije ni odre?ivanje uvjeta korištenja ni dosega prava na povrat. Naime, iz ?lanka 5. te direktive proizlazi da se pravo na povrat PDV-a odre?uje u skladu s relevantnim odredbama Direktive o PDV-u.

38 U tom kontekstu valja istaknuti da pravo poreznog obveznika s poslovnim nastanom u državi ?lanici da dobije povrat PDV-a pla?enog u drugoj državi ?lanici, kako je ure?eno Osmom direktivom, ovisi o pravu, koje je u njegovu korist propisano Direktivom o PDV-u, da odbije pretporez pla?en u njegovoj vlastitoj državi ?lanici (vidjeti presudu od 25. listopada 2012., Daimler i Widex, C-318/11 i C-319/11, EU:C:2012:666, t. 41. i navedenu sudska praksu).

39 Sukladno stalnoj sudskoj praksi Suda, pravo na odbitak ?ini sastavni dio mehanizma PDV-a i na?elno ne može biti ograni?eno. Ostvaruje se odmah za sve poreze koji su teretili ulazne transakcije (presuda od 22. lipnja 2016., Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, t. 31. i navedena sudska praksa).

40 Naime, svrha sustava odbitaka, i time povrata, je poduzetnika u cijelosti rasteretiti PDV-a koji duguje ili pla?a u okviru svih svojih gospodarskih aktivnosti. Zajedni?ki sustav PDV-a stoga osigurava potpunu neutralnost u odnosu na porezno optere?enje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da navedene aktivnosti same podliježu PDV-u (presuda od 22. ožujka 2012., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, t. 35. i navedena sudska praksa).

41 Kad je konkretnije rije? o uvjetima prava na povrat, iz ?lanka 170. Direktive o PDV-u u vezi s ?lankom 169. te direktive proizlazi da svaki porezni obveznik, koji u smislu ?lanka 1. Osme direktive nema poslovni nastan u državi ?lanici u kojoj je obavio uvoz robe koja podliježe PDV-u, ima pravo ostvariti povrat tog poreza, pod uvjetom da se ta roba koristi za transakcije obuhva?ene aktivnostima iz ?lanka 9. stavka 1. drugog podstavka Direktive o PDV-u, izvršene izvan države ?lanice u kojoj taj porez treba platiti ili je pla?en i na temelju kojih bi bilo mogu?e provesti odbitak

da su izvršene u toj državi ?lanici, ili za odre?ene izuzete transakcije.

42 To pravo na odbitak nastaje, u skladu s ?lancima 70. i 167. Direktive o PDV-u, u trenutku kad nastaje obveza obra?una poreza, odnosno prilikom isporuke robe (vidjeti analognu presudu od 22. o?ujka 2012., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, t. 36. i navedenu sudsku praksu).

43 Kad je rije?, na prvom mjestu, o tome mo?e li se smatrati da SMS Meer podlije?e porezu u smislu ?lanka 1. Osme direktive, valja podsjetiti da ta odredba u biti propisuje dva kumulativna uvjeta. S jedne strane, doti?ni porezni obveznik ne smije imati u razdoblju iz ?lanka 7. stavka 1. te direktive nikakav poslovni nastan u državi ?lanici u kojoj zahtijeva taj povrat. S druge strane, u istom razdoblju ne smije obaviti isporuke robe ili usluga za koje se smatra da su obavljene u toj državi ?lanici, osim odre?enih isporuka posebnih usluga (vidjeti u tom smislu presudu od 6. velja?e 2014., E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, t. 42.).

44 U predmetnom slu?aju nije sporno da SMS Meer ispunjava te uvjete. Konkretno, nesporno je da je u trenutku uvoza o kojemu je rije? u glavnom postupku to društvo podlijegalo PDV-u u Njema?koj kao društvo koje u toj državi ?lanici obavlja gospodarske aktivnosti koje se sastoje od prodaje i monta?e instalacija za obradu ?elika i da nije imalo obvezu registrirati se u svrhe PDV-a u Rumunjskoj.

45 Kad je rije?, na drugom mjestu, o tome je li SMS Meer djelovao kao porezni obveznik prilikom uvoza predmetne robe u Rumunjsku, valja istaknuti da je pojam „porezni obveznik” odre?en, u skladu s ?lankom 9. stavkom 1. Direktive o PDV-u, u odnosu na pojam „gospodarska aktivnost” (presuda od 29. studenoga 2012., Gran Via Moine?ti, C-257/11, EU:C:2012:759, t. 24. i navedena sudska praksa).

46 Pojedinac koji uvozi robu za potrebe gospodarske aktivnosti u smislu te odredbe, ?ini to kao porezni obveznik, ?ak i ako se ta roba ne koristi odmah za tu gospodarsku aktivnost (vidjeti u tom smislu presudu od 29. studenoga 2012., Gran Via Moine?ti, C-257/11, EU:C:2012:759, t. 25. i navedenu sudsku praksu). Naime, ustaljena je sudska praksa Suda da onoga koji ima kapitalne troškove s namjerom, potvr?enom objektivnim elementima, obavljanja gospodarske aktivnosti, u smislu ?lanka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u, treba smatrati poreznim obveznikom (vidjeti u tom smislu presude od 14. velja?e 1985., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, t. 24.; od 29. velja?e 1996., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, t. 17., i od 22. listopada 2015., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, t. 20. i navedenu sudsku praksu).

47 Pitanje djeluje li porezni obveznik kao takav ?injeni?no je pitanje koje treba ocijeniti uzimaju?i u obzir sve okolnosti slu?aja, me?u kojima su vrsta robe o kojoj je rije? i proteklo razdoblje izme?u njezina stjecanja i njezina korištenja u svrhu gospodarske aktivnosti tog poreznog obveznika (presuda od 22. o?ujka 2012., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, t. 41. i navedena sudska praksa).

48 U tom kontekstu valja podsjetiti da je u okviru prethodnog postupka nacionalni sud jedini ovlašten ocjenjivati ?injeni?no stanje u glavnom postupku i tuma?iti nacionalno zakonodavstvo. Me?utim, Sud koji nacionalnom sudu treba dati korisne odgovore ovlašten je dati naznake koje proizlaze iz spisa glavnog postupka kao i o?itovanja koja su mu podnesena, a koji sudu koji je uputio zahtjev mogu omogu?iti odlu?ivanje (presuda od 11. svibnja 2017., Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, t. 37. i navedena sudska praksa).

49 U predmetnom slu?aju utvr?eno je da je SMS Meer, nakon što je primio predujam od 2 milijuna eura, 26. lipnja 2008. sklopio podugovor ?iji je predmet bila doti?na roba koja je kupljena kao nu?na oprema za proizvodnju RSA, dakle radi izvršenja ugovora br. 27. ?ini se da iz tih utvr?enja proizlazi da je to društvo uvezlo predmetnu robu s namjerom, potvr?enom objektivnim

elementima, obavljanja gospodarske aktivnosti.

50 U tom pogledu, sama okolnost da je izvršenje ugovora br. 27 bilo prekinuto na datum kada je predmetna roba bila uvezena nije relevantna zato što, među ostalim, treba pretpostaviti da bi SMS Meer povrijedio svoje ugovorne obveze *vis-à-vis* svog podugovaratelja da je odbio isporuku robe samo zbog prekida izvršenja ugovora br. 27. Osim toga, izvršenje ugovora definitivno nije nastavljeno tek nakon što je ta roba bila uvezena, i to zbog razloga koji nisu ovisili o volji SMS Meera, odnosno poteškoća s plaćanjem s kojima je bio suožen kupac.

51 SMS Meer je dakle pri uvozu predmetne robe djelovao kao porezni obveznik u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u.

52 Kad je riječ, na trećem mjestu, o korištenju predmetne robe za transakcije iz članka 170. Direktive o PDV-u, nesporno je da se primatelj RSA, za koju je proizvodnju SMS Meer stekao tu robu, nalazio u Ukrajini. Stoga je do uvoza te robe došlo kako bi u konačnici bio obavljen izvoz u smislu članka 146. Direktive o PDV-u, transakcija na koju upućuje članak 170. te direktive.

53 U tim okolnostima valja smatrati da je SMS Meer pri uvozu predmetne robe u Rumunjsku stekao pravo na povrat plaćenog PDV-a.

54 Postojanje tog prava ne dovodi u pitanje činjenica da transakcija u okviru koje je predmetna roba trebala biti korištena u konačnici nije izvršena i da SMS Meer nije mogao podnijeti dokaz o naknadnom kretanju te robe koji je zahtijevala porezna uprava.

55 Naime, iz stalne sudske prakse Suda proizlazi da, u nedostatku okolnosti koje upućuju na utaju ili zlouporabu, i ovisno o eventualnim usklađenjima u skladu s uvjetima koje propisuje Direktiva o PDV-u, jednom kada nastane pravo na povrat, ono nastavlja postojati (vidjeti analognu presudu od 22. ožujka 2012., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, t. 46. i navedenu sudsku praksu).

56 Konkretnije, ako porezni obveznik nije mogao koristiti robu u odnosu na koju je došlo do povrata u okviru predviđene transakcije zbog okolnosti neovisnih o njegovoj volji, pravo na povrat ostaje steženo s obzirom na to da u takvom slučaju ne postoji nikakva opasnost od utaje ili zlouporabe koja bi mogla opravdati odbijanje povrata (vidjeti analognu presudu od 22. ožujka 2012., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, t. 47. i navedenu sudsku praksu). Ta se razmatranja primjenjuju *a fortiori* na poreznog obveznika kao što je SMS Meer s obzirom na to da, u skladu s njegovim izjavama, on nije predvidio drugu uporabu predmetne robe.

57 Proizlazi da u predmetnom slučaju, sve dok nacionalna porezna tijela ne raspolažu objektivnim elementima koji dokazuju da je pravo na povrat nastalo utajom ili zlouporabom, što u konačnici mora provjeriti sud koji je uputio zahtjev, činjenice nakon uvoza nisu relevantne. Konkretno, zahtijevanje od SMS Meera da podnese dokaz da je predmetna roba konačno izvezena iz Rumunjske u stvari bi predstavljalo dodavanje bitnog uvjeta korištenju prava na povrat, koji nije predviđen sustavom PDV-a.

58 Uzimajući u obzir sve prethodno navedeno, na prethodna pitanja valja odgovoriti da Osmu direktivu, u vezi s člankom 170. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da joj se protivi to da država članica odbije poreznom obvezniku koji nema poslovni nastan na njezinu državnom području pravo na povrat PDV-a plaćenog na uvoz robe u situaciji poput one u glavnom postupku u kojoj je, u trenutku uvoza, izvršenje ugovora na temelju kojeg je porezni obveznik kupio i uvezao tu robu bilo prekinuto, transakcija za koju je ona trebala biti korištena u konačnici nije izvršena i porezni obveznik nije podnio dokaz o njezinu naknadnom kretanju.

Troškovi

59 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (deseto vijeće) odlučuje:

Osmu direktivu Vijeća 79/1072/EEZ od 6. prosinca 1979. o usklađivanju zakonodavstva država članica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju sjedište na području države, u vezi s člankom 170. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, treba tumačiti na način da joj se protivi to da država članica odbije poreznom obvezniku koji nema poslovni nastan na njezinu državnom području pravo na povrat poreza na dodanu vrijednost plaćenog na uvoz robe u situaciji poput one u glavnom postupku u kojoj je, u trenutku uvoza, izvršenje ugovora na temelju kojeg je porezni obveznik kupio i uvezao tu robu bilo prekinuto, transakcija za koju je ona trebala biti korištena u konačnici nije izvršena i porezni obveznik nije podnio dokaz o njezinu naknadnom kretanju.

Potpisi

* Jezik postupka: rumunjski