

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 21 września 2017 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Ósma dyrektywa 79/1072/WE – Dyrektywa 2006/112/WE – Podatnik mający siedzibę w innym państwie członkowskim – Zwrot VAT obcokrajowego przywiezione towary – Warunki – Obiektywne okoliczności potwierdzające zamiar wykorzystania przywiezionych towarów przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej – Poważne ryzyko niedojścia do skutku transakcji, która uzasadnia przywóz

W sprawie C-441/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Înalta Curte de Casa și Justiție (wysoki trybunał kasacyjny i sprawiedliwości, Rumunia) postanowieniem z dnia 22 czerwca 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 sierpnia 2016 r., w postępowaniu:

SMS group GmbH

przeciwko

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: M. Berger (sprawozdawca), prezes izby, E. Levits i F. Biltgen, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu SMS group GmbH przez E. Băncilă, avocat,
- w imieniu rządu rumuńskiego przez R.H. Radu oraz C.M. Florescu i R. Mangu, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz L. Radu Bouyon, działające w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 2–6 ósmej dyrektywy Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich odnosz?cych si? do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od warto?ci dodanej podatnikom niemaj?cym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. 1979, L 331, s. 11, zwanej dalej „ósm? dyrektyw?”) oraz art. 17 ust. 2 i art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1, zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”).

2 Wniosek ten z?o?ono w ramach sporu pomi?dzy SMS group GmbH i Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti (regionaln? dyrekcj? generaln? finansów publicznych w Bukareszcie, Rumunia, zwan? dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie zwrotu podatku od warto?ci dodanej (VAT) uiszczonego przez Rumuni? w 2009 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Sprawa w post?powaniu g?ównym dotyczy wniosku o zwrot VAT z?o?onego w dniu 23 grudnia 2009 r. w nast?pstwie przywozu towarów w dniu 14 wrze?nia 2009 r. W konsekwencji zastosowanie w niniejszej sprawie maj? ratione temporis ósma dyrektywa i dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwana dalej „dyrektyw? VAT”).

Ósma dyrektywa

4 Artyku? 1 ósmej dyrektywy stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy termin »podatnik niemaj?cy siedziby na terytorium danego kraju« oznacza osob? [...], która w okresie okre?lonym w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy zdanie pierwsze i drugie nie ma w tym kraju ani siedziby dla prowadzenia swojej dzia?alno?ci gospodarczej, ani sta?ego zak?adu, z którego prowadzone s? transakcje gospodarcze, [...] i która w tym samym okresie nie dostarcza?a towarów lub us?ug uznawanych za dostarczane w tym kraju z wyj?tkiem:

a) us?ug transportowych [...]

b) us?ug ?wiadczonych w przypadkach, w których podatek jest p?acony wy??cznie przez osob?, na której rzecz s? one ?wiadczone [...]

5 Artyku? 2 tej dyrektywy stanowi:

„Ka?de pa?stwo cz?onkowskie zwraca ka?demu podatnikowi niemaj?cemu siedziby na terytorium tego kraju, ale maj?cemu siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, zgodnie z ustanowionymi poni?ej warunkami, ka?dy podatek [VAT] na?o?ony w odniesieniu do us?ug lub mienia ruchomego dostarczonego mu przez innych podatników na terytorium tego kraju lub poniesiony w odniesieniu do przywozu towarów do tego kraju, o ile takie towary i us?ugi s? wykorzystywane w celach transakcji okre?lonych w art. 17 ust. 3 lit. a) i b) [szóstej dyrektywy]”.

6 Zgodnie z art. 3 wspomnianej dyrektywy:

„Aby zakwalifikować się do zwrotu podatku, każdy podatnik określony w art. 2, który nie dostarcza towarów lub usług uważanych za dostarczane na terytorium danego kraju:

- a) przedstawia w właściwym organom [...] wniosek [...];
- b) przedstawia dowód, w formie zaświadczenia wystawionego przez władze publiczne państwa, w którym ma siedzibę, że jest podatnikiem [VAT] w tym państwie [...];
- c) potwierdza w formie pisemnego oświadczenia, że nie dostarczy żadnych towarów lub usług uważanych za dostarczone na terytorium tego kraju, w okresie wskazanym w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy zdanie pierwsze i drugie;
- d) zobowiązuje się do zwrotu każdej bądź pobranej kwoty”.

7 Artykuł 4 tej samej dyrektywy stanowi:

„Aby zakwalifikować się do zwrotu podatku, każdy podatnik określony w art. 2, który nie dostarczy na terytorium kraju żadnych towarów ani usług uznanych za dostarczone w tym kraju z wyjątkiem usług określonych w art. 1 lit. a) i b):

- a) spełnia warunki ustanowione w art. 3 lit. a), b) i d);
- b) potwierdza w formie pisemnego oświadczenia, że w okresie wskazanym w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy zdanie pierwsze i drugie nie dostarczy żadnych towarów ani usług uznanych za dostarczone na terytorium kraju z wyjątkiem usług wymienionych w art. 1 lit. a) i b). ”

8 Artykuł 5 akapit pierwszy ósmej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Do celów niniejszej dyrektywy towary i usługi, w odniesieniu do których podatek może być zwrócony, muszą spełniać warunki ustanowione w art. 17 [szóstej dyrektywy], stosowane w państwie członkowskim dokonującym zwrotu”.

9 Artykuł 6 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie nie mogą nakładać na podatników określonych w art. 2 żadnych zobowiązań oprócz tych, które określono w art. 3 i 4, z wyjątkiem zobowiązania przedstawienia, w szczególnych przypadkach, informacji koniecznych do ustalenia, czy wniosek o zwrot jest uzasadniony”.

10 Artykuł 7 ust. 1 rzeczony dyrektywy stanowi:

„Wniosek o zwrot przewidziany w art. 3 i 4 odnosi się do zafakturowanych zakupów towarów lub usług albo do przywozu dokonanych w okresie nie krótszym niż 3 miesiące i nie dłuższym niż jeden rok kalendarzowy [...]”.

Dyrektywa VAT

11 Dyrektywa VAT uchylona i zastąpiona z dniem 1 stycznia 2007 r. szóstą dyrektywą. Zgodnie z motywami 1 i 3 dyrektywy VAT przekształcenie szóstej dyrektywy było konieczne celem przedstawienia wszystkich mających zastosowanie przepisów w sposób jasny i racjonalny w zmienionej strukturze i zmienionym brzmieniu, bez wprowadzania co do zasady zmian merytorycznych.

12 Artyku? 9 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„»Podatnikiem« jest ka?da osoba prowadz?ca samodzielnie w dowolnym miejscu jak?kolwiek dzia?alno?? gospodarcz?, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci.

»Dzia?alno?? gospodarcza« obejmuje wszelk? dzia?alno?? producentów, handlowców lub us?ugodawców, w??cznie z górnictwem, dzia?alno?ci? rolnicz? i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. [...]”.

13 Zgodnie z art. 70 tej dyrektywy:

„Zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego ma miejsce, a VAT staje si? wymagalny z chwil? importu towarów”.

14 Artyku? 146 ust. 1 rzeczony dyrektywy stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? nast?puj?ce transakcje:

a) dostawy towarów wysy?anych lub transportowanych przez sprzedawc? lub na jego rzecz poza terytorium Wspólnoty;

[...]”.

15 Artyku? 167 tej dyrektywy, zredagowany tak samo jak art. 17 ust. 1 szóstej dyrektywy, stanowi:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje si? wymagalny”.

16 Artyku? 168 dyrektywy VAT, o tre?ci zasadniczo takiej samej jak art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, przewiduje:

„Je?eli towary i us?ugi wykorzystywane s? na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w pa?stwie cz?onkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia nast?puj?cych kwot od kwoty VAT, któr? jest zobowi?zany zap?aci?:

a) VAT nale?nego [podlegaj?cego zap?acie] lub zap?aconego w tym pa?stwie cz?onkowskim od towarów i us?ug, które zosta?y mu dostarczone lub które maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]

e) VAT nale?nego [podlegaj?cego zap?acie] lub zap?aconego z tytu?u importu towarów na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego”.

17 Tre?? art. 169 dyrektywy VAT zasadniczo pokrywa si? z tre?ci? art. 17 ust. 3 szóstej dyrektywy. Pierwszy z tych przepisów stanowi:

„Poza prawem do odliczenia, o którym mowa w art. 168, podatnik ma prawo do odliczenia VAT okre?lonego w tym artykule, je?eli towary i us?ugi s? wykorzystywane do nast?puj?cych celów:

a) transakcji podatnika zwi?zanych z dzia?alno?ci?, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, dokonywanych poza terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, w którym podatek jest nale?ny lub zosta? zap?acony, w odniesieniu do których VAT podlega?by odliczeniu, gdyby zosta?y one

dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego;

b) transakcji podatnika, które są zwolnione zgodnie z [...] art. 146 [...];
[...].

18 Artykuł 170 dyrektywy VAT został sformułowany w następujący sposób:

„Wszyscy podatnicy, którzy, w rozumieniu art. 1 [ósmej dyrektywy] [...], nie mają siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające VAT, mają prawo otrzymać zwrot tego podatku, o ile te towary i usługi są wykorzystywane do celów następujących transakcji:

a) transakcji, o których mowa w art. 169;
[...].

19 Artykuł 171 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Zwrot VAT podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające VAT, lecz którzy mają taką siedzibę w innym państwie członkowskim, dokonywany jest zgodnie z procedurą określoną w [ósmej dyrektywie].
[...].

Prawo rumuńskie

20 Artykuł 147 ter Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 kodeks podatkowy), zatytułowany „Zwrot podatku na rzecz podatnika niezarejestrowanego w Rumunii dla celów VAT”, przewiduje:

„1) Na warunkach przewidzianych przez ustawę:

a) podatnik mający siedzibę w innym państwie członkowskim, niezarejestrowany i niepodlegający obowiązkowi rejestracji do celów VAT w Rumunii, może wystąpić z wnioskiem o zwrot zapłaconego podatku od wartości dodanej [...];
[...].

21 Punkt 49 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal (rozporządzenia rządu nr 44/2004 zatwierdzającego tryb stosowania kodeksu podatkowego) stanowi:

„[...]

3) Podatnik [...] jest podatnikiem, który [...] nie jest zarejestrowany w Rumunii do celów VAT ani nie jest zobowiązany do zarejestrowania się do takich celów, niemającym w Rumunii siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, z których prowadzona jest działalność gospodarcza, oraz który w takim okresie nie dostarczy żadnych towarów lub nie świadczy usług w Rumunii [...].

4) Zwrot podatku [...] zostaje przyznany podatnikowi, o którym mowa w ust. 3, jeżeli towary i usługi [...] przywiezione do Rumunii, za które został zapłacony podatek, są używane przez podatnika do:

a) transakcji związanych z jego działalnością gospodarczą, w odniesieniu do których podatnik byłby uprawniony do odliczenia podatku, gdyby takie transakcje zostały wykonane w Rumunii [...];

[...]

5) Aby spełnić przesłanki zwrotu, każdy podatnik, o którym mowa w ust. 3, musi wypełnić następujące obowiązki:

[...]

c) potwierdzić w formie pisemnego oświadczenia, że w okresie, do którego odnosi się wniosek o zwrot, nie dostarczył żadnych towarów ani nie świadczył żadnych usług, które miały miejsce lub które są uznawane za mające miejsce w Rumunii [...];

[...]

6) Właściwe organy podatkowe nie mogą nałożyć na podatnika, który wnosi o zwrot podatku [...], obowiązków innych niż te przewidziane w ust. 5. Wyjątkowo właściwe organy podatkowe mogą zażądać od podatnika przedstawienia informacji koniecznych do ustalenia, czy wniosek o zwrot podatku jest uzasadniony.

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

22 SMS group jest spółką z siedzibą w Niemczech, której działalność polega na sprzedaży i montażu urządzeń do obróbki stali. W dniu 7 lutego 2008 r. spółka SMS Meer, będąca podmiotem w międzyczasie wchłoniętym przez SMS group, zawarła jako sprzedawca tzw. umowę nr 27 z Zimekon Handels GmbH Austria (zwaną dalej „kupującą”) o wykonanie i dostawę systemu spawania rur w celu produkcji rur i kształowników ze stali z elektrycznym szwem bocznym (zwanego dalej „RSA”). Odbiorcą RSA była spółka OOO Zimekon Ukraine.

23 Zgodnie z harmonogramem płatności przewidzianym w umowie nr 27 kupująca miała przekazać w marcu 2008 r. zaliczkę w kwocie 2 mln EUR za pierwszą część prac w zakresie produkcji RSA, następnie do dnia 15 kwietnia 2008 r. kwotę 800 000 EUR, dodatkowo 1 mln EUR do dnia 15 maja 2008 r. i wreszcie kwotę 1 mln EUR do dnia 15 czerwca 2008 r. Dostawa do odbiorcy miała nastąpić w okresie od 1 czerwca do 30 września 2009 r., pod warunkiem terminowego dokonania przewidzianych w tej umowie płatności.

24 W dniu 26 czerwca 2008 r., mimo że kupująca zapłaciła jedynie zaliczkę w wysokości 2 mln EUR, spółka SMS Meer podpisała z Asmas AES, z siedzibą w Turcji, protokół w sprawie podwykonawstwa, którego przedmiotem była dostawa sprzętu, jakiego spółka SMS Meer potrzebowała do wyprodukowania RSA (zwanego dalej „spornymi towarami”). W dniu 5 listopada 2008 r. na podstawie kupującej wykonanie umowy nr 27 zawieszono jednak do dnia 1 września 2009 r. ze względu na trudności finansowe, w jakich znalazła się kupująca. Spółka SMS Meer zażądała od kupującej, aby ta dokonała pozostałych płatności, wyjaśniając przy tym, że prace zostaną wznowione dopiero po zapłacie należnych kwot.

25 W dniu 14 września 2009 r. spółka SMS Meer dokonała przywozu spornych towarów z Turcji do Rumunii i uiściła odnoścy się do nich VAT w kwocie 1 487 739 lejów rumuńskich (RON) (około 327 500 EUR). Po przywozie towary te zostały złożone w magazynie na terytorium Rumunii.

26 Jako że kupująca nie dokonała pozostałych płatności, nie wznowiono wykonywania umowy nr 27. Według spółki SMS group spornych towarów nie można było wykorzystać w innych projektach i spółka ta zamierza je zezłomować.

27 W dniu 23 grudnia 2009 r. spółka SMS Meer wystąpiła do organu podatkowego o zwrot VAT uiszczanego na rzecz państwa rumuńskiego przy okazji przywozu spornych towarów. W odpowiedzi na pytanie organu podatkowego dotyczącej udzielenia dodatkowych informacji spółka SMS Meer podniosła, że w wypadku niewykonania umowy nr 27 miała ona zamiar dokonać wywozu tych towarów. Spółka ta nie dostarczyła jednak konkretnych informacji co do przeznaczenia towarów lub dnia, w którym miało nastąpić ich wywóz.

28 Organ podatkowy odmówił jednak zwrotu VAT, uznając, że spółka SMS Meer nie przedłożyła dowodów wskazujących dalszy obrót spornymi towarami i określających ich końcowego odbiorcę. Po tym, jak wydział ds. załatwiania spraw organu podatkowego oddalił odwołanie wniesione przez SMS Meer od tej decyzji odmownej, Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia) w pierwszym wyroku z dnia 30 maja 2012 r. oddalił skargę SMS Meer o stwierdzenie nieważności tych dwóch decyzji organu podatkowego.

29 Ów pierwszy wyrok został jednak uchylony w postępowaniu kasacyjnym przez Înalta Curte de Casație și Justiție (wysoki trybunał kasacyjny i sprawiedliwości, Rumunia), który przekazał sprawę Curtea de Apel București (sądowi apelacyjnemu w Bukareszcie) do ponownego rozpatrzenia. W wyroku z dnia 9 lipca 2014 r. ów sąd ponownie oddalił skargę SMS Meer jako bezzasadną, albowiem jego zdaniem organ podatkowy słusznie wymagał od spółki SMS Meer, aby ta wykazała dalszy obrót spornymi towarami. Spółka SMS Meer była bowiem zobowiązana na mocy art. 147 ter ust. 1 lit. a) ustawy nr 571/2003 przedstawić dowód w odniesieniu do przeznaczenia towarów przywiezionych do Rumunii, gdy ich rzeczywiste przeznaczenie ma znaczenie dla mającego zastosowanie systemu opodatkowania.

30 Spółka SMS Meer zgłosiła skargę kasacyjną na wyrok z dnia 9 lipca 2014 r., podnosząc, że zawarcie umowy nr 27 z kupującym i jej częściowe wykonanie stanowiły transakcję podlegającą opodatkowaniu. Co więcej, umowa nr 27 została również wykonana poprzez przelew zaliczki w wysokości 2 mln EUR na poczet całkowitej uzgodnionej kwoty, zawarcia umowy podwykonawstwa i zakupu u dostawcy z Turcji części komponentów potrzebnych do wyprodukowania RSA. Spółka SMS Meer wykazała więc bezpośredni związek pomiędzy przywozem spornych towarów i jej podlegającym opodatkowaniu transakcjami. Zwrot VAT nie może zaniemniej dla SMS Meer zależeć od dowodu obrotu tymi towarami po przywozie, w sytuacji gdy umowa nr 27 nie została ostatecznie wykonana. W chwili przywozu strony nadal pragnęły, aby transakcja została zrealizowana.

31 Według sądu odsyłającego w dniu przywozu spółka SMS Meer była narażona na poważne ryzyko, że umowa nr 27 nie zostanie dotrzymana, ponieważ kupująca nie zapłaciła transz należnych zgodnie z tą umową. W tych okolicznościach nasuwa się pytanie, czy dokonanie przywozu w dniu, w którym wykonanie rzecznej umowy było zawieszona, oznacza, że przywóz spornych towarów utraci związek z wykonaniem tej umowy.

32 W tych okolicznościach Înalta Curte de Casație și Justiție (wysoki trybunał kasacyjny i sprawiedliwości) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi

pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 2–5 ósmej dyrektywy w związku z art. 17 ust. 2 i art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że przepisy te stoją na przeszkodzie praktyce krajowych organów podatkowych, które uznają, że brak jest obiektywnych dowodów potwierdzających deklarowany przez podatnika zamiar wykorzystania towarów objętych przywozem w ramach jego działalności gospodarczej, gdy w dniu faktycznego przywozu umowa, w której wykonaniu podatnik nabył i przywiózł towary, była zawieszona, przy czym zachodził poważne ryzyko, że dalsza dostawa/transakcja, do której przeznaczone były towary, nie dojdzie do skutku?

2) Czy dowód dalszego obrotu towarami objętymi przewozem, czyli ustalenie okoliczności, że towary objęte przywozem były faktycznie przeznaczone do celów opodatkowanych transakcji podatnika, stanowi – a jeżeli tak, to w jaki sposób – dodatkowy warunek wymagany w celu zwrotu VAT, inny niż warunki wyliczone w art. 3 i 4 ósmej dyrektywy, i zabroniony przez art. 6 tej dyrektywy, czy też konieczną informację w przedmiocie warunku zasadniczego dla zwrotu dotyczącą wykorzystania towarów objętych przywozem w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu, której organ podatkowy może być zgodny z art. 6 ósmej dyrektywy?

3) Czy art. 2–5 ósmej dyrektywy w związku z art. 17 ust. 2 i art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy można interpretować w ten sposób, że prawa do zwrotu VAT można odmówić, gdy przewidziana dalsza transakcja, w której kontekście miały zostać wykorzystane towary objęte przywozem, nie dochodzi do skutku? Czy w takich okolicznościach znaczenia nabiera faktyczne przeznaczenie towarów, czyli okoliczności, czy zostały one w każdym razie wykorzystane, w jaki sposób do tego doszło i na jakim terytorium, a mianowicie na terytorium państwa członkowskiego, w którym zapłacono VAT, czy poza tym państwem?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

33 Poprzez swe trzy pytania, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy ósmą dyrektywą w związku z art. 170 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby państwo członkowskie odmawiało podatnikowi niemającemu siedziby na jego terytorium prawa do zwrotu VAT uiszczanego z tytułu przywozu towarów w sytuacji takiej jak ta w postępowaniu głównym, kiedy to w momencie przywozu zawieszono było wykonanie umowy, w ramach której podatnik zakupił lub przywiózł te towary, transakcja, na której cele miały być one wykorzystane, ostatecznie nie doszła do skutku, a podatnik nie przedstawił dowodu na dalszy obrót.

34 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy przede wszystkim przypomnieć, że ósma dyrektywa ma na celu ustalenie warunków zwrotu VAT zapłaconego w państwie członkowskim przez podatników mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w innym państwie członkowskim, a także harmonizację prawa do zwrotu, o którym mowa w art. 170 dyrektywy VAT (wyrok z dnia 28 czerwca 2007 r., Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W tych ramach z art. 2 ósmej dyrektywy wynika, że każde państwo członkowskie zwraca ka demu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium tego państwa, ale mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim, zgodnie z warunkami ustanowionymi przez tę dyrektywę, VAT na owońy w odniesieniu między innymi do przywozu towarów do tego pierwszego państwa, o ile takie towary i usługi są wykorzystywane w celach transakcji określonych w art. 170 dyrektywy VAT.

36 W tym względzie art. 3 i 4 ósmej dyrektywy określają formalności, jakich należy dopełnić w

celu uzyskania takiego zwrotu.

37 Tymczasem, jak s?uszenie wskaza?a Komisja Europejska w swych uwagach na pi?mie, celem ósmej dyrektywy nie jest okre?lenie warunków wykonywania prawa do zwrotu ani zakresu tego prawa. Z art. 5 tej dyrektywy wynika bowiem, ?e prawo do zwrotu VAT ustala si? zgodnie ze stosownymi przepisami dyrektywy VAT.

38 W tym kontek?cie nale?y zaznaczy?, ?e prawo podatnika maj?cego siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim do uzyskania zwrotu VAT zap?aconego w innym pa?stwie cz?onkowskim, w sposób, w jaki zosta?o ono uregulowane w ósmej dyrektywie, zale?y od ustanowionego na rzecz tego podatnika przez dyrektyw? VAT prawa do odliczenia naliczonego VAT zap?aconego w jego w?asnym pa?stwie cz?onkowskim (zob. wyrok z dnia 25 pa?dziernika 2012 r., Daimler i Widex, C?318/11 i C?319/11, EU:C:2012:666 pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u prawo do odliczenia stanowi integraln? cz??? mechanizmu VAT i co do zasady nie mo?e by? ograniczane. Prawo to wykonywane jest bezpo?rednio w stosunku do ca?ego podatku obci???aj?cego transakcje powoduj?ce naliczenie podatku (wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Gemeente Woerden, C?267/15, EU:C:2016:466, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 Tak ustanowiony system odlicze? i w konsekwencji zwrotów ma bowiem na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci???aru VAT podlegaj?cego zap?acie lub uiszczzonego w ramach jego ca?ej dzia?alno?ci gospodarczej. Wspólny system VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ci???aru podatkowego pe?n? neutralno?? jakiegokolwiek dzia?alno?ci gospodarczej, niezale?nie od jej celów b?d? rezultatów, pod warunkiem ?e co do zasady podlega ona opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 22 marca 2012 r., Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Je?eli chodzi w szczególno?ci o warunki prawa do zwrotu VAT, z art. 170 dyrektywy VAT w zwi?zku z jej art. 169 wynika, ?e wszyscy podatnicy, którzy w rozumieniu art. 1 ósmej dyrektywy nie maj? siedziby w pa?stwie cz?onkowskim, do którego importuj? towary podlegaj?ce VAT, maj? prawo otrzyma? zwrot tego podatku, o ile te towary s? wykorzystywane do celów transakcji, o których mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, dokonywanych poza terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, w którym podatek podlega zap?acie lub zosta? zap?acony, i w odniesieniu do których VAT podlega?by odliczeniu, gdyby transakcje te zosta?y dokonane na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego, lub do celów pewnych transakcji zwolnionych z VAT.

42 To prawo do zwrotu powstaje zgodnie z art. 70 i 167 dyrektywy VAT w chwili, gdy podatek podlegaj?cy odliczeniu staje si? wymagalny, to znaczy w momencie przywozu towaru (zob. analogicznie wyrok z dnia 22 marca 2012 r., Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 W pierwszej kolejno?ci, je?eli chodzi o kwesti? tego, czy SMS Meer mo?na uwa?a? za podatnika w rozumieniu art. 1 ósmej dyrektywy, nale?y przypomnie?, ?e przepis ten przewiduje w istocie dwa kumulatywne warunki. Po pierwsze, dany podatnik nie mo?e posiada?, w okresie wskazanym w art. 7 ust. 1 tej dyrektywy, siedziby na terytorium kraju, w którym wyst?puje o zwrot VAT. Po drugie, w tym samym okresie nie mo?e on dostarcza? towarów lub us?ug uznawanych za dostarczane w tym pa?stwie cz?onkowskim, z wyj?tkiem okre?lonych szczególnych us?ug (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lutego 2014 r., E.ON Global Commodities, C?323/12, EU:C:2014:53, pkt 42).

44 W niniejszej sprawie nie ulega w?tpliwo?ci, ?e SMS Meer spe?nia powy?sze warunki. W

szczególnoci bezsporne jest, że w momencie dokonania przywozu rozpatrywanego w postępowaniu głównym spółka ta podlegała opodatkowaniu VAT w Niemczech jako spółka wykonująca w tym państwie czonkowskim działalność gospodarczą polegającą na sprzedaży i montażu urządzeń do obróbki stali i że nie miała ona obowiązku rejestracji dla celów VAT w Rumunii.

45 W drugiej kolejności, jeżeli chodzi o kwestię tego, czy spółka SMS Meer działała w charakterze podatnika w momencie przywozu spornych towarów do Rumunii, należy zaznaczyć, że pojęcie „podatnika” jest zdefiniowane, zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, w powołaniu z pojęciem „działalności gospodarczej” (wyrok z dnia 29 listopada 2012 r., Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Jednostka, która nabywa dobra na potrzeby działalności gospodarczej w rozumieniu tego przepisu, czyni to w charakterze podatnika, nawet jeżeli dobra te nie są bezpośrednio wykorzystywane do celów tej działalności gospodarczej (zob. podobnie wyrok z dnia 29 listopada 2012 r., Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo). Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika bowiem że podmiot dokonujący wydatków inwestycyjnych z potwierdzonym przez obiektywne okoliczności zamiarem wykonywania działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT należy uważać za podatnika (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, pkt 24; z dnia 29 lutego 1996 r., INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, pkt 17; z dnia 22 października 2015 r., Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 Kwestia tego, czy podatnik działa w takim charakterze, dotyczy okoliczności faktycznych i należy ją oceniać z uwzględnieniem wszystkich danych przypadku, wśród których znajdują się charakter danego towaru i okres, jaki upłynął pomiędzy nabyciem a wykorzystaniem go do celów działalności gospodarczej tego podatnika (wyrok z dnia 22 marca 2012 r., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 W tym kontekście należy przypomnieć, że w ramach odesłania prejudycjalnego to sąd krajowy jest wyjątkowo odpowiedzialny do oceny faktów będących przedmiotem postępowania głównego oraz do dokonania wykładni przepisów krajowych. Niemniej jednak Trybunał, który ma udzielić sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, może dostarczyć wskazówek dotyczących akt postępowania głównego lub przedstawionych mu uwag, umożliwiających sądowi odsyłającemu rozstrzygnięcie toczącej się przed nim sprawy (wyrok z dnia 11 maja 2017 r., Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 W niniejszej sprawie ustalono, że spółka SMS Meer po otrzymaniu zaliczki w wysokości 2 mln EUR podpisała w dniu 26 czerwca 2008 r. protokół w sprawie podwykonawstwa, którego przedmiotem były sporne towary, zakupione jako urządzenia potrzebne do wykonania RSA i w konsekwencji w celu wykonania umowy nr 27. Wydaje się, że z ustaleń tych wynika, że spółka ta dokonała przywozu spornych towarów z zamiarem wykonywania działalności gospodarczej, co potwierdzają obiektywne okoliczności.

50 W tym względzie sama okoliczność, że umowa nr 27 była zawieszona w dniu przywozu spornych towarów, nie ma znaczenia ze względu na to, że należy domniemywać, iż spółka SMS Meer naruszyłaby swe obowiązki umowne względem swego podwykonawcy, gdyby odmówiła dostawy towarów jedynie z powodu zawieszenia umowy nr 27. To zresztą dopiero po przywozie tych towarów definitywnie nie nastąpiło wznowienie wykonywania umowy, i to z powodów niezależnych od woli SMS Meer, a mianowicie związanych z trudnościami z płatnościami, jakie napotkała kupującą.

51 Spółka SMS Meer działała więc w ramach przywozu spornych towarów w charakterze

podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT.

52 W trzeciej kolejności, jeżeli chodzi o wykorzystywanie towarów do celów transakcji wskazanych w art. 170 dyrektywy VAT, bezsporne jest, że odbiorca RSA, do którego wyprodukowania spółka SMS Meer nabyła te towary, znajdował się na Ukrainie. W konsekwencji przywóz owych towarów nastąpił ostatecznie w celu dokonania wywozu w rozumieniu art. 146 dyrektywy VAT, do której to transakcji odsyła art. 170 tej dyrektywy.

53 W tych okolicznościach należy uznać, że spółka SMS Meer uzyskała przy przywozie spornych towarów do Rumunii prawo do zwrotu uiszczonego VAT.

54 Istnienia tego prawa nie może podważyć okoliczność, że transakcja, w której ramach sporne towary miały zostać wykorzystane, nie została ostatecznie zrealizowana i że spółka SMS Meer nie mogła przedstawić wymaganego przez organ podatkowy dowodu na dalszy obrót rzeczonymi towarami.

55 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika bowiem, że jeżeli nie doszło do oszustwa lub nadużycia, i z zastrzeżeniem ewentualnych korekt zgodnych z warunkami przewidzianymi przez dyrektywę VAT, raz nabyte prawo do zwrotu trwa (zob. analogicznie wyrok z dnia 22 marca 2012 r., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

56 Mówiąc bardziej precyzyjnie, w sytuacji gdy podatnik nie mógł wykorzystywać towarów lub usług prowadzących do zwrotu w ramach danej transakcji z uwagi na okoliczności niezależne od jego woli, prawo do zwrotu pozostaje nabyte, ponieważ w takim wypadku nie istnieje żadne ryzyko oszustwa lub nadużycia, które mogłoby uzasadnić odmowę zwrotu VAT (zob. analogicznie wyrok z dnia 22 marca 2012 r., Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo). Uwagi te znajdują a fortiori zastosowanie do podatnika takiego jak SMS Meer, gdy zgodnie oświadczeniami tej spółki nie miała ona innego sposobu wykorzystania dla spornych towarów.

57 Z powyższego wynika, że w niniejszym przypadku, jako że krajowe organy podatkowe nie posiadają obiektywnych dowodów potwierdzających, iż prawo do zwrotu powstało w wyniku nadużycia lub oszustwa, czego ostateczne ustalenie należy do sądu odsyłającego, okoliczności faktyczne, które wystąpiły po przywozie, są pozbawione znaczenia. W szczególności wymaganie od spółki SMS Meer, aby przedstawiła dowód, że sporne towary zostały ostatecznie wywiezione poza Rumunię, stanowi w rzeczywistości dodanie materialnego warunku do wykonywania prawa do zwrotu, który nie jest przewidziany przez system VAT.

58 W świetle ogółu powyższych uwag na zadane pytania należy odpowiedzieć, że ósmą dyrektywę w związku z art. 170 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby państwo członkowskie odmawiało podatnikowi niemającemu siedziby na jego terytorium prawa do zwrotu VAT uiszczonego z tytułu przywozu towarów w sytuacji takiej jak ta w postępowaniu głównym, kiedy to w momencie przywozu zawieszone byłoby wykonanie umowy, w której ramach podatnik zakupił lub przywiózł te towary, transakcja, na której cele miałyby one wykorzystane, ostatecznie nie doszła do skutku, a podatnik nie przedstawił dowodu na dalszy nimi obrót.

W przedmiocie kosztów

59 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Ósmą dyrektywą Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju, w związku z art. 170 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się ona temu, aby państwo członkowskie odmawiało podatnikowi niemającemu siedziby na jego terytorium prawa do zwrotu VAT uiszczonego z tytułu przywozu towarów w sytuacji takiej jak ta w postępowaniu głównym, kiedy to w momencie przywozu zawieszone było wykonanie umowy, w której ramach podatnik zakupił lub przywiózł te towary, transakcja, na której cele miałyby one wykorzystane, ostatecznie nie doszła do skutku, a podatnik nie przedstawił dowodu na dalszy nimi obrót.

Podpisy

* Język postępowania: rumuński.