

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 21. septembra 2017(1)

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Osmo direktiva 79/1072/EEC – Direktiva 2006/112/ES – Davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici – Vračilo davka, ki je zaračunan za uvoženo blago – Pogoji – Objektivni elementi, ki potrjujejo namero davčnega zavezanca, da bo uvoženo blago uporabil v okviru svoje ekonomske dejavnosti – Resno tveganje za neizpolnitev transakcije, na kateri je temeljil uvoz“

V zadevi C-441/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Înalta Curte de Casaþie þi Justiþie (vrhovno kasacijsko sodišče, Romunija) z odločbo z dne 22. junija 2016, ki je na Sodišče prispela 8. avgusta 2016, v postopku

SMS group GmbH

proti

Direcþia Generalþ Regionalþ a Finanþelor Publice Bucureþti,

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi M. Berger (poročevalka), predsednica senata, E. Levits in F. Biltgen, sodnika,

generalni pravobranilec: M. Campos Sánchez-Bordona,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za SMS group GmbH E. Bencil, odvetnik,
- za romunsko vlado R.-H. Radu, C.þM. Florescu in R.-M. Mangu, agenti,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in L. Radu Bouyon, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov od 2 do 6 Osme

direktive 79/1072/EGS Sveta z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 79, v nadaljevanju: Osmo direktiva) in člena 17(2) in (3)(a) Šeste direktive 77/388/EGS Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo SMS group GmbH in Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (generalni regionalni direktorat za javne finance v Bukarešti, Romunija) (v nadaljevanju: davčna uprava) zaradi vračila davka na dodano vrednost (DDV), ki ga je družba SMS group plačala v Romuniji leta 2009.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Postopek v glavni stvari se nanaša na zahtevo za vračilo DDV, ki je bila vložena 23. decembra 2009 po uvozu blaga 14. septembra 2009. V obravnavanem primeru se zato *ratione temporis* uporabljata Osmo direktiva in Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

Osmo direktiva

4 Člen 1 Osme direktive določa:

„Za namene te direktive pomeni ‚davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države‘ osebo [...], ki v obdobju, navedenem v prvem in drugem stavku prvega pododstavka člena 7(1), v tej državi ni imela niti sedeža svoje gospodarske dejavnosti, niti stalne poslovne enote, iz katere se opravljajo poslovne transakcije [...] in ki v tem istem obdobju ni opravila prometa blaga oz. storitev, za katerega se šteje, da je bil opravljen v tej državi, z izjemo:

(a) prevoznih [...] storitev [...];

(b) storitev, opravljenih v primerih, ko davek plača izključno oseba, kateri so te storitve bile opravljene [...].“

5 Člen 2 te direktive določa:

„Vsaka država članica pod spodaj navedenimi pogoji vrne davčnemu zavezancu, ki nima sedeža na ozemlju države, ima pa sedež v drugi državi članici, vsakršen [DDV], zaračunan za storitve ali za premičnine, ki so mu jih dobavili drugi davčni zavezanci na ozemlju države, ali zaračunan ob uvozu blaga v državo, v kolikor se to blago oz. storitve uporabljajo za namene transakcij iz člena 17(3)(a) in (b) [Šeste direktive].“

6 Člen 3 navedene direktive določa:

„Da bi bil upravičen do vračila, mora vsak davčni zavezanec iz člena 2, ki ne dobavlja blaga ali storitev, za katere se šteje, da so dobavljene na ozemlju države, storiti naslednje:

(a) pristojnemu organu [...] poslati zahtevek [...].“

(b) predložiti dokazilo v obliki potrdila, ki ga izda uradni organ države, v kateri ima sedež, da je

zavezanec za [DDV] v tej državi. [...]

(c) s pisno izjavo potrditi, da ni dobavljal nikakršnega blaga oz. storitev, za katere se šteje, da so bile dobavljene na ozemlju države v obdobju iz prvega in drugega stavka prvega pododstavka ?lena 7(1);

(d) obvezati se, da bo povrnil vse pomotoma prejete vsote.“

7 ?len 4 iste direktive dolo?a:

„Da bi bil upravi?en do vra?ila, mora vsak dav?ni zavezanec iz ?lena 2, ki na ozemlju države ne dobavlja blaga ali storitev, za katere se šteje, da so bile dobavljene v državi, razen storitev iz ?lena 1(a) in (b), storiti naslednje:

(a) izpolniti zahteve, dolo?ene v ?lenu 3(a), (b) in (d);

(b) s pisno izjavo potrditi, da v obdobju iz prvega in drugega stavka prvega pododstavka ?lena 7(1) ni dobavljal nikakršnega blaga oz. storitev, za katere se šteje, da so bili dobavljeni na ozemlju države, razen storitev iz ?lena 1(a) in (b).“

8 ?len 5, prvi odstavek, Osme direktive dolo?a:

„Za namene te direktive mora blago in storitve, za katere se lahko vrne davek, izpolnjevati pogoje, dolo?ene v ?lenu 17 [Šeste direktive], kot veljajo v državi ?lanici, ki davek vra?a.“

9 ?len 6 te direktive dolo?a:

„Države ?lanice ne smejo dav?nemu zavezancu iz ?lena 2 naložiti nikakršne dodatne obveznosti poleg tistih, ki so navedene v ?lenih 3 in 4, razen obveznosti, da v posebnih primerih posreduje potrebne podatke za odlo?anje o upravi?enosti zahtevka za vra?ilo davka.“

10 ?len 7(1) navedene direktive dolo?a:

„Zahtevek za vra?ilo davka, kot je dolo?en v ?lenih 3 in 4, se nanaša na fakturirane nabave blaga ali storitev ali na uvoz, opravljen v obdobju, ki ni krajše od treh mesecev oziroma ni daljše od enega koledarskega leta. [...]"

Direktiva o DDV

11 Z Direktivo o DDV je bila s 1. januarjem 2007 razveljavljena in nadomeš?ena Šesta direktiva. V skladu z uvodnima izjavama 1 in 3 Direktive o DDV je bilo treba preoblikovati Šesto direktivo, da bi bile vse veljavne dolo?be predstavljene jasno in racionalno v prenovljeni strukturi in besedilu, pri ?emer naj na?eloma ne bi prišlo do vsebinskih sprememb.

12 ?len 9(1) Direktive o DDV dolo?a:

„Dav?ni zavezanec? je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost? je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vklju?no z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. [...]"

13 ?len 70 te direktive dolo?a:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago uvoženo.“

14 Člen 146(1) navedene direktive določa:

„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

(a) dobavo blaga, ki ga prodajalec ali druga oseba za njegov račun odpošlje ali odpelje v namembni kraj zunaj Skupnosti;

[...]

15 Člen 167 iste direktive, ki vsebuje enako besedilo kot Člen 17(1) Šeste direktive, določa:

„Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.“

16 Člen 168 Direktive o DDV, ki ima v bistvu enako vsebino, kot je vsebina Člena 17(2) Šeste direktive, določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]

(e) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal za uvoženo blago v to državo članico.“

17 Vsebinski Člen 169 Direktive o DDV je v bistvu enaka vsebini Člena 17(3) Šeste direktive. Ta prvi člen določa:

„Razen odbitka iz Člena 168 ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV iz omenjenega Člena, če se blago in storitve uporabljajo za namene:

(a) transakcij v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka Člena 9(1), opravljene zunaj države članice, v kateri je davek dolgovan ali plačan, v zvezi s katerimi bi imel pravico do odbitka DDV, če bi bile opravljene v tej državi članici;

(b) transakcij, oproščenih v skladu s [...] [Členom] 146 [...];

[...]

18 Člen 170 Direktive o DDV določa:

„Vsi davčni zavezanci, ki v smislu Člena 1 [Osme direktive] [...] nimajo sedeža v državi članici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, obdavčeno z DDV, imajo pravico do vračila DDV pod pogojem, da se blago in storitve uporabljajo za:

(a) transakcije iz Člena 169;

[...]

19 Člen 171(1) Direktive o DDV določa:

„Vračilo DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, obdavčeno z DDV, imajo pa sedež v drugi državi članici, se opravi v skladu s podrobnimi izvedbenimi pravili iz [Osme direktive].

[...]“

Romunsko pravo

20 Člen 147b Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o davčnem zakoniku), naslovljen „Vračilo davka davčnim zavezancem, ki v Romuniji niso identificirani za namene DDV“, določa:

„1. V skladu s pogoji, določenimi z zakonom:

(a) lahko davčni zavezanec, ki ni identificiran in se mu ni treba identificirati za namene DDV v Romuniji ter je rezident druge države članice, zahteva vračilo plačanega davka; [...]

[...]“

21 Točka 49 Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal (odločba vlade št. 44/2004 o odobritvi metodoloških standardov za uporabo davčnega zakonika) določa:

„[...]“

3. Davčni zavezanec [...] je davčni zavezanec, ki [...] v Romuniji ni identificiran niti se mu ni treba identificirati za namene DDV [...], poleg tega pa v Romuniji nima sedeža niti stalne poslovne enote, v kateri opravlja pridobitne dejavnosti, in v tem obdobju v Romuniji ni dobavil blaga ali opravljal storitev [...]

4. Vračilo davka [...] se odobri davčnemu zvezancu iz odstavka 3, če davčni zavezanec blago in storitve, ki jih je [...] uvozil v Romunijo in za katere je bil plačan davek, uporabi za:

(a) transakcije v zvezi s svojo ekonomsko dejavnostjo, za katero bi imel davčni zavezanec pravico odbiti davek, če bi bile take transakcije izvedene v Romuniji [...];

[...]“

5. Za izpolnitev pogojev za vračilo mora vsak davčni zavezanec iz odstavka 3 izpolniti te obveznosti:

[...]“

(c) s pisno izjavo mora potrditi, da v obdobju, na katero se nanaša zahtevek za vračilo, ni dobavil blaga ali opravljal storitev, kar bi bilo izvedeno ali za kar bi se štel, da je bilo izvedeno v Romuniji [...];

[...]“

6. Pristojni davčni organi davčnim zavezancem, ki zahtevajo vračilo [...], ne morejo naložiti drugih obveznosti poleg tistih, ki so določene v odstavku 5. Izjemoma lahko pristojni davčni organi od davčnega zavezanca zahtevajo, naj predloži dodatne informacije, potrebne za ugotovitev, ali je

zahtevkov za vračilo upravičen.

[...]"

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

22 SMS group je družba s sedežem v Nemčiji, ki trži in namešča naprave za predelavo jekla. SMS Meer, subjekt, ki ga je medtem prevzela družba SMS group, je 7. februarja 2008 kot prodajalec sklenil pogodbo „št. 27“ z družbo Zimekon Handels GmbH Avstrija (v nadaljevanju: kupec) za izdelavo in dobavo sistema za varjenje cevi za proizvodnjo jeklenih cevi in cevastih profilov z električnim vzdolžnim varjenjem (v nadaljevanju: sistem RSA). Prejemnik sistema RSA je bila družba OOO Zimekon Ukrajina.

23 Na podlagi časovnega načrta izvrševanja plačil, ki ga določa pogodba št. 27, je moral prodajalec za prvo fazo del, povezanih z izdelavo sistema RSA, plačati predajem v višini 2.000.000 EUR v mesecu marcu 2008, nato pa znesek 800.000 EUR do 15. aprila 2008, dodaten 1.000.000 EUR do 15. maja 2008 in na koncu še znesek 1.000.000 EUR do 15. junija 2008. Dostava naslovniku bi morala biti opravljena med 1. junijem 2009 in 30. septembrom 2009, če bi bila plačila, določena s to pogodbo, izvedena pravočasno.

24 Čeprav je kupec plačal le predajem 2.000.000 EUR, je 26. junija 2008 družba SMS Meer z družbo Asmas AES, ki ima sedež v Turčiji, sklenila podizvajalsko pogodbo, katere predmet je bila dobava opreme, ki jo je družba SMS Meer potrebovala za proizvodnjo sistema RSA (v nadaljevanju: zadevno blago). Na zahtevo kupca pa je bilo 5. novembra 2008 izvajanje pogodbe št. 27 prekinjeno do 1. septembra 2009, ker se je kupec znašel v finančnih težavah. Družba SMS Meer je kupca pozvala, naj izvede preostala plačila, in hkrati navedla, da se bodo dela nadaljevala šele po plačilu dolgovanih zneskov.

25 Družba SMS Meer je 14. septembra 2009 iz Turčije v Romunijo uvozila zadevno blago in plačala DDV v zvezi s tem blagom v znesku 1.487.728 romunskih lejev (RON) (približno 327.500 EUR). Po uvozu je bilo to blago shranjeno v skladišču v Romuniji.

26 Ker kupec ni izvedel preostalih plačil, se izvajanje pogodbe št. 27 ni nadaljevalo. Po mnenju družbe SMS group zadevnega blaga ni bilo mogoče uporabiti za druge projekte, zato ga namerava odvreči kot odpadno kovino.

27 Družba SMS Meer je 23. decembra 2009 od davčne uprave zahtevala vračilo DDV, ki ga je plačala državi Romuniji ob uvozu zadevnega blaga. Kot odgovor na zahtevo po dodatnih informacijah davčne uprave je družba SMS Meer poudarila, da je imela v primeru neizvedbe pogodbe št. 27 namen izvoziti to blago. Zagotovo pa ni predložila konkretnih informacij niti o tem, kam naj bi bilo to blago namenjeno, niti glede datuma, na katerega naj bi bil izvoz izveden.

28 Davčna uprava je zavrnila vračilo DDV, ker je menila, da družba SMS Meer ni predložila dokazil o nadaljnjem prometu z zadevnim blagom in njegovem končnem prejemniku. Potem ko je služba davčne uprave za obravnavo pritožb zavrnila upravno pritožbo, ki jo je družba SMS Meer vložila proti odločbi o zavrnitvi vračila, je Curtea de Apel București (pritožbeno sodišče v Bukarešti, Romunija) s prvo sodbo z dne 30. maja 2012 zavrnilo tožbo družbe SMS Meer za razglasitev ničnosti teh dveh odločb davčne uprave.

29 To prvo sodbo pa je razveljavilo Înalta Curtea de Casație și Justiție (vrhovno kasacijsko sodišče, Romunija), ki je zadevo vrnilo Curtea de Apel București (pritožbeno sodišče v Bukarešti) v ponovno odločanje. S sodbo z dne 9. julija 2014 je to sodišče ponovno zavrnilo tožbo družbe SMS Meer kot neutemeljeno, davčna uprava je namreč po mnenju tega sodišča pravilno

zahtevala od družbe SMS Meer, da pojasni nadaljnji promet z zadevnim blagom. Družba SMS Meer bi morala v skladu s členom 147b(1)(a) zakona št. 571/2003 predložiti dokazilo o tem, kam je bilo blago, ki je bilo uvoženo v Romunijo, namenjeno, saj je bil namembni kraj tega blaga upošteven za davčno ureditev, ki jo je bilo treba uporabiti v tem primeru.

30 Družba SMS Meer je izpodbijala sodbo z dne 9. julija 2014 tako, da je zagovarjala stališče, da je sklenitev pogodbe št. 27 s kupcem in njeno delno izvajanje predstavljalo obdavčljivo transakcijo. Poleg tega naj bi bila pogodba št. 27 tudi izvedena zaradi plačila predujma v vrednosti 2.000.000 EUR na celotno dogovorjeno ceno, sklenitve podizvajalske pogodbe in nakupa nekaj potrebnih sestavnih delov za izdelavo sistema RSA od dobavitelja v Turčiji. Družba SMS Meer naj bi torej vzpostavila neposredno povezavo med uvozom zadevnega blaga in njenimi obdavčljivimi transakcijami. Vračilo DDV po mnenju družbe SMS Meer ne more biti odvisno od dokaza o nadaljnjem prometu s tem blagom po uvozu, ob upoštevanju, da pogodba št. 27 na koncu ni bila dokončno izvedena. V trenutku uvoza naj bi stranki še vedno želeli, da se transakcija izvede.

31 Po mnenju predložitvenega sodišča je na datum uvoza obstajalo resno tveganje za družbo SMS Meer, da bo pogodba št. 27 prekinjena, saj kupec ni več plačal obrokov, dolgovanih v skladu s to pogodbo. V teh okoliščinah se postavlja vprašanje, ali dejstvo, da se opravi uvoz na določen datum, ko je bila izvedba navedene pogodbe prekinjena, kaže na to, da uvoz zadevnega blaga ni imel več nobene povezave z njeno izvedbo.

32 V teh okoliščinah je Înalta Curte de Casa și Justiție (vrhovno kasacijsko sodišče) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člene 2, 3, 4 in 5 [Osme direktive] v povezavi s členom 17(2) in (3)(a) [Šeste direktive] razlagati tako, da nasprotujejo praksi nacionalne davčne uprave, ki meni, da ne obstajajo objektivni elementi, ki bi potrjevali zatrevanje namero davčnega zavezanca, da bo uvoženo blago uporabil v okviru svoje pridobitne dejavnosti, kadar je pogodba, za katere izvajanje je davčni zavezanec nabavil in uvozil blago, na datum dejanskega uvoza začasno prekinjena, pri čemer obstaja resno tveganje, da nadaljnja dobava/transakcija, za katero je bilo uvoženo blago namenjeno, ne bo več izvedena?

2. Ali dokaz nadaljnjega prometa uvoženega blaga oziroma potrditev tega, da je bilo uvoženo blago – in na kateri način – dejansko namenjeno za obdavčljive transakcije davčnega zavezanca, pomeni dodaten pogoj, zahtevan za vračilo DDV, ki se razlikuje od pogojev iz členov 3 in 4 [Osme direktive], in je prepovedan s členom 6 iste direktive, ali pa potrební podatek o bistvenem pogojú za vračilo v zvezi z uporabo uvoženega blaga v okviru obdavčljivih transakcij, ki ga davčni organ lahko zahteva v skladu s členom 6 navedene direktive?

3. Ali je mogoče člene 2, 3, 4 in 5 [Osme direktive] v povezavi s členom 17(2) in (3)(a) [Šeste direktive] razlagati tako, da je mogoče pravico do vračila DDV zavrniti, kadar ne pride do nadaljnje predvidene transakcije, v okviru katere naj bi se uporabilo uvoženo blago? Ali je v teh okoliščinah pomembno, kam je bilo blago dejansko namenjeno, oziroma to, ali je bilo kakor koli uporabljeno, kako in na katerem ozemlju – ozemlju države članice, v kateri je bil plačan DDV, ali zunaj te države?“

Vprašanja za predhodno odločanje

33 S temi tremi vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba Osmo direktivo v povezavi s členom 170 Direktive o DDV, razlagati tako, da nasprotuje temu, da neka država članica v položaju, kakršen je ta v postopku v glavni stvari – ko je bilo v trenutku uvoza prekinjeno izvajanje pogodbe, v okviru katere je zavezanec kupil in uvozil to blago, transakcija, za katero bi to blago moralo biti uporabljeno, na koncu ni bila izvedena,

zavezanec pa ni predložil dokaza o nadaljnjem prometu z njim – davčnemu zavezancu, ki nima sedeža na njenem območju, zavrne pravico do vračila DDV, plačnega za uvoz tega blaga.

34 Za odgovor na to vprašanje je treba uvodoma spomniti, najprej, da je cilj Osme direktive uvesti podrobna pravila za vračilo DDV, ki ga v državi članici plačajo davčni zavezanci s sedežem v drugi državi članici, in tako uskladiti pravico do vračila, kot izhaja iz člena 170 Direktive o DDV (sodba z dne 28. junija 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, točka 34 in navedena sodna praksa).

35 V tem okviru iz člena 2 Osme direktive izhaja, da vsaka država članica vrne davčnemu zavezancu, ki nima sedeža na njenem ozemlju, pač pa v drugi državi članici, pod pogoji, določenimi v tej direktivi, DDV, zaračunan med drugim za uvoz blaga v to prvo državo članico, če se to blago oziroma storitve uporabljajo za transakcije iz člena 170 Direktive o DDV.

36 V zvezi s tem člena 3 in 4 Osme direktive določata formalnosti, ki jih je treba za pridobitev takšnega vračila izpolniti.

37 Tako kot je Evropska komisija pravilno navedla v svojem pisnem stališču, cilj Osme direktive ni določiti niti pogojev za izvajanje pravice do vračila niti njenega obsega. Iz člena 5 te direktive namreč izhaja, da je pravica do vračila DDV določena v skladu z upoštevnimi določbami Direktive o DDV.

38 V teh okoliščinah je treba poudariti, da pravica davčnega zavezanca s sedežem v neki državi članici do vračila DDV, plačnega v drugi državi članici, kot jo ureja Osma direktiva, ustreza pravici, da odbije vstopni DDV, ki ga je plačal v svoji državi članici, ki je bila v njegovo korist uvedena z Direktivo o DDV (sodba z dne 25. oktobra 2012, Daimler in Widex, C-318/11 in C-319/11, EU:C:2012:666, točka 41 in navedena sodna praksa).

39 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je ta pravica do odbitka sestavni del mehanizma DDV in se na celoma ne sme omejiti. Izvede se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (sodba z dne 22. junija 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, točka 31 in navedena sodna praksa).

40 Namen tako vzpostavljenega sistema odbitkov in posledično vračil je namreč podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačnega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost glede obdavčenja vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so omenjene dejavnosti predmet DDV (sodba z dne 22. marca 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, točka 35 in navedena sodna praksa).

41 Kar podrobneje zadeva pogoje za pravico do vračila, iz člena 170 Direktive o DDV v povezavi s členom 169 te direktive izhaja, da ima vsak zavezanec, ki v smislu člena 1 Osme direktive nima sedeža v državi članici, v kateri se ukvarja z uvozom blaga, obdavčenega z DDV, pravico pridobiti vračilo tega davka, če se to blago uporablja za transakcije v zvezi z dejavnostmi iz člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV, ki so izvedene zunaj države članice, v kateri je ta davek dolgovan ali plačan, in v zvezi s katerimi bi obstajala pravica do odbitka, če bi bile opravljene v tej državi članici, ali pa za določene oproščene transakcije.

42 Ta pravica do odbitka v skladu s členoma 70 in 167 Direktive o DDV nastane, ko nastane obveznost za obračun davka, to je ob uvozu blaga (glej po analogiji sodbo z dne 22. marca 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, točka 36 in navedena sodna praksa).

43 Na prvem mestu je treba v zvezi z vprašanjem, ali se družba SMS Meer lahko šteje za

dav?no zavezanko v smislu ?lena 1 Osme direktive, spomniti, da ta dolo?ba v bistvu dolo?a dva kumulativna pogoja. Po eni strani zadevni dav?ni zavezanec v obdobju, navedenem v ?lenu 7(1) te direktive, ne sme imeti nobene poslovne enote v dr?avi ?lanici, v kateri zahteva to vra?ilo. Po drugi strani dav?ni zavezanec v istem obdobju ni smel dobaviti blaga, za katero bi se lahko ?telo, da je bilo dobavljeno v tej dr?avi ?lanici, ali opraviti storitev, za katere bi se lahko ?telo, da so bile opravljene v tej dr?avi ?lanici, razen nekaterih posebej navedenih storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 6. februarja 2014, E.ON Global Commodities, C?323/12, EU:C:2014:53, to?ka 42).

44 V obravnavanem primeru ni sporno, da dru?ba SMS Meer izpolnjuje te pogoje. Zlasti ni sporno, da je bila v trenutku uvoza v postopku v glavni stvari ta dru?ba kot dru?ba, ki v Nem?iji izvr?uje gospodarske dejavnosti trgovanja in nameš?anja naprav za predelavo jekla, zavezanec za DDV v tej dr?avi ?lanici in da se ni bila dol?na identificirati za DDV v Romuniji.

45 Na drugem mestu je treba v zvezi z vpra?anjem, ali je dru?ba SMS Meer delovala kot zavezanka v ?asu uvoza zadevnega blaga iz Romunije, ugotoviti, da je pojem „zavezanec“ v skladu s ?lenom 9(1) Direktive o DDV opredeljen v povezavi s pojmom „ekonomska dejavnost“ (sodba z dne 29. novembra 2012, Gran Via Moine?ti, C?257/11, EU:C:2012:759, to?ka 24 in navedena sodna praksa).

46 Posameznik, ki uvozi blago za potrebe ekonomske dejavnosti v smislu te dolo?be, to stori kot dav?ni zavezanec, tudi ?e se to blago ne uporabi takoj za to ekonomsko dejavnost (glej v tem smislu sodbo z dne 29. novembra 2012, Gran Via Moine?ti, C?257/11, EU:C:2012:759, to?ka 25 in navedena sodna praksa). Iz ustaljene sodne prakse Sodiš?a izhaja, da je treba za dav?no zavezanko šteti osebo, ki opravi nalo?bene izdatke z namenom – potrjenim z objektivnimi elementi – opravljanja ekonomske dejavnosti v smislu ?lena 9(1) Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbe z dne 14. februarja 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, to?ka 24; z dne 29. februarja 1996, INZO, C?110/94, EU:C:1996:67, to?ka 17, in z dne 22. oktobra 2015, Sveda, C?126/14, EU:C:2015:712, to?ka 20 in navedena sodna praksa).

47 Vpra?anje, ali dav?ni zavezanec deluje kot tak, je dejansko vpra?anje, ki ga je treba presojati ob upoštevanju vseh podatkov v zadevi, med katerimi sta tudi vrsta obravnavanega blaga in obdobje, ki je preteklo med njegovo pridobitvijo in njegovo uporabo za namene ekonomske dejavnosti tega dav?nega zavezanca (sodba z dne 22. marca 2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, to?ka 41 in navedena sodna praksa).

48 V teh okoliš?inah je treba opozoriti, da je v okviru predhodnega odlo?anja nacionalno sodiš?e edino pristojno za presojo dejstev iz postopka v glavni stvari in za razlago nacionalne zakonodaje. Vendar pa je Sodiš?e, ki je bilo pozvano, naj nacionalnemu sodiš?u poda koristne odgovore, pristojno podati navodila – ki izhajajo iz spisa v postopku v glavni stvari in iz stališ?, ki so mu bila predlo?ena – ki bi predložitvenemu sodiš?u lahko omogo?ila, da razsodi o sporu (sodba z dne 11. maja 2017, Posnania Investment, C?36/16, EU:C:2017:361, to?ka 37 in navedena sodna praksa).

49 V obravnavanem primeru je ugotovljeno, da je dru?ba SMS Meer, po prejetju predujma 2.000.000 EUR, 26. junija 2008 sklenila podizvajalsko pogodbo, katere predmet je bilo zadevno blago, ki je bilo nabavljeno kot potrebna oprema za realizacijo sistema RSA in posledično za izvedbo pogodbe št. 27. Iz navedenih ugotovitev je razvidno, da je ta dru?ba uvozila zadevno blago z namenom – potrjenim z objektivnimi elementi – opravljanja ekonomske dejavnosti.

50 V zvezi s tem zgolj okoliš?ina, da je bila pogodba št. 27 prekinjena na datum, ko je bilo zadevno blago uvo?eno, ni upoštevana, ker bi se moralo med drugim domnevati, da bi dru?ba SMS Meer kršila pogodbene obveznosti do podizvajalca, ?e bi zavrnila dostavo blaga samo zaradi razloga prekinitve pogodbe št. 27. Poleg tega je bilo ?ele po uvozu tega blaga jasno, da se

izvajanje pogodbe ne bo nadaljevalo, in to iz razlogov, ki so neodvisni od volje družbe SMS Meer, in sicer zaradi težav s plačilom, s katerim se je soočal pridobitelj.

51 Družba SMS Meer je torej v času uvoza zadevnega blaga iz Romunije delovala kot davčni zavezanec v skladu s členom 9(1) Direktive o DDV.

52 Na tretjem mestu glede uporabe blaga za transakcije iz člena 170 Direktive o DDV ni sporno, da je bil prejemnik sistema RSA, za katerega izvedbo je družba SMS Meer pridobila to blago, v Ukrajini. Zato je bil uvoz navedenega blaga izveden z dokončnim namenom izvoza v smislu člena 146 Direktive o DDV, kar je transakcija, na katero napotuje člen 170 te direktive.

53 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da je družba SMS Meer med uvozom zadevnega blaga v Romunijo pridobila pravico do vračila plačnega DDV.

54 Obstoj te pravice torej ni vprašljiv zaradi dejstva, da transakcija, v okviru katere bi morale biti zadevno blago uporabljeno, na koncu ne bi bila izvedena in da družba SMS Meer ni bila zmožna predložiti dokaza glede nadaljnjega prometa z zadevnim blagom, ki ga je zahtevala davčna uprava.

55 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da se ne gre za goljufijo ali zlorabo in ob upoštevanju morebitnih popravkov v skladu s pogoji, določenimi v Direktivi o DDV, pravica do vračila, ko enkrat že obstaja, ostane pridobljena (glej po analogiji sodbo z dne 22. marca 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, točka 46 in ustaljena sodna praksa).

56 Natančneje, se davčni zavezanec zaradi okoliščin, ki niso odvisne od njegove volje, v okviru obdavčljivih transakcij ni mogel uporabiti blaga ali storitev, v zvezi s katerimi je nastala pravica do odbitka, ta pravica šteje za pridobljeno, saj v tem primeru ni nobenega tveganja za goljufijo ali zlorabo, s katerim bi bilo mogoče upravičiti kasnejše vračilo odbitih zneskov (glej po analogiji sodbo z dne 22. marca 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, točka 47 in navedena sodna praksa). Takšne ugotovitve se še toliko bolj uporabijo za davčno zavezanko, kot je družba SMS Meer, ker glede na njene izjave ta družba zadevnega blaga ni nameravala uporabiti drugače.

57 Iz tega izhaja, da v obravnavanem primeru, se nacionalni davčni organi nimajo objektivnih elementov, ki dokazujejo, da se z goljufijo ali zlorabo koristi pravica do vračila, kar mora končno preveriti predložitveno sodišče, dejstva, ki so nastala po uvozu, niso upoštevna. Zlasti se od družbe SMS Meer zahtevalo, da predloži dokaz, da je zadevno blago bilo na koncu izvoženo iz Romunije, bi bilo to v resnici enako postavitvi dodatnega materialnega pogoja za izvrševanje pravice do vračila, ki ni določen s sistemom DDV.

58 Glede na navedeno je treba na zastavljena vprašanja odgovoriti, da je treba Osmo direktivo v povezavi s členom 170 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica v položaju, kakršen je v postopku v glavni stvari – ko je bilo v trenutku uvoza prekinjeno izvajanje pogodbe, v okviru katere je davčni zavezanec nabavil in uvozil blago, transakcija, za katero bi se to blago moralo uporabiti, na koncu ni bila izvedena, davčni zavezanec pa ni predložil dokazila o nadaljnjem prometu s tem blagom – davčnemu zavezancu, ki nima sedeža na njenem ozemlju, zavrne pravico do vračila DDV, plačnega za uvoz tega blaga.

Stroški

59 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deseti senat) razsodilo:

Osmo direktivo Sveta 79/1072/EGS z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države, v povezavi s členom 170 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica v položaju, kakršen je v postopku v glavni stvari – ko je bilo v trenutku uvoza prekinjeno izvajanje pogodbe, v okviru katere je davčni zavezanec nabavil in uvozil blago, transakcija, za katero bi se to blago moralo uporabiti, na koncu ni bila izvedena, davčni zavezanec pa ni predložil dokaza o nadaljnjem prometu s tem blagom – davčnemu zavezancu, ki nima sedeža na njenem ozemlju, zavrne pravico do vračila davka na dodano vrednost, plačane za uvoz tega blaga.

Podpisi

1 Jezik postopka: romunščina.