

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

21 september 2017 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Åttonde direktivet 79/1072/EEG – Direktiv 2006/112/EG – Beskattningsbar person med hemvist i en annan medlemsstat – Återbetalning av mervärdesskatt som belastat importerade varor – Villkor – Objektiva omständigheter som bekräftar den beskattningsbara personens avsikt att använda de importerade varorna inom ramen för sin ekonomiska verksamhet – Allvarlig risk för att den transaktion som motiverat importen inte blir genomförd”

I mål C-441/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Înalta Curte de Casa și Justiție (Höga kassationsdomstolen, Rumänien) genom beslut av den 22 juni 2016, som inkom till domstolen den 8 augusti 2016, i målet

SMS group GmbH

mot

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Berger (referent) samt domarna E. Levits och F. Biltgen,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- SMS group GmbH, genom E. Băncilă, avocat,
- Rumäniens regering, genom R.-H. Radu, C.-M. Florescu och R.-M. Mangu, samtliga i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och L. Radu Bouyon, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2–6 i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, 1979, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 84) (nedan kallat åttonde direktivet), och artikel 17.2 och 17.3 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan SMS group GmbH och Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti (regionala generaldirektoratet för offentliga finanser i Bukarest, Rumänien, nedan kallat skattemyndigheten). Målet rör återbetalning av ingående mervärdesskatt som SMS group erlagt i Rumänien under år 2009.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Målet vid den nationella domstolen avser en ansökan om återbetalning av mervärdesskatt. Ansökan ingavs den 23 december 2009, till följd av en import av varor den 14 september 2009. Det är således åttonde direktivet och rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) som av tidsmässiga skäl (*ratione temporis*) är tillämpliga i det aktuella fallet.

Åttonde direktivet

4 Artikel 1 i åttonde direktivet har följande lydelse:

”I detta direktiv avses med skattskyldig som inte är etablerad inom landets territorium en sådan skattskyldig ... som under den period som avses i artikel 7.1 första stycket första och andra meningarna i det landet varken har haft sin näringsverksamhets säte eller ett fast driftsställe från vilket affärstransaktioner genomförs ... och som under samma period inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som anses ha tillhandahållits i det landet, med undantag av:

- a) transporttjänster ...,
- b) tjänster som tillhandahålls i fall där skatten skall betalas uteslutande av den person åt vilken de tillhandahålls ...”

5 Artikel 2 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Varje medlemsstat skall till varje skattskyldig som inte är etablerad i dess territorium men som är etablerad i en annan medlemsstat, på de villkor som fastställs nedan, återbetala all mervärdesskatt som debiterats avseende tjänster eller lös egendom som tillhandahållits honom av andra skattskyldiga personer inom landets territorium eller som debiterats med anledning av

import till landet, i den mån dessa varor och tjänster används för de transaktioner som avses i artikel 17.3 a och b i [sjätte direktivet] ...”

6 Artikel 3 i direktivet har följande lydelse:

”För att komma i fråga för återbetalning skall varje skattskyldig person som avses i artikel 2 och som inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som anses tillhandahållna i det landets territorium göra följande:

- a) Till den behöriga myndighet[en] ... lämna en ansökan ...
- b) Förete bevis, i form av ett intyg utfärdat av behörig myndighet i den stat i vilken han är etablerad, om att han betraktas som skattskyldig vad gäller mervärdesskatt i den staten. ...
- c) Skriftligen intyga att han inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som anses ha tillhandahållits i landets territorium under den period som avses i artikel 7.1 första stycket första och andra meningarna.
- d) Åta sig att återbetala varje belopp som felaktigt utbetalats.”

7 I artikel 4 i samma direktiv föreskrivs följande:

”För att kunna komma i fråga för återbetalning skall varje skattskyldig person som avses i artikel 2 som inte inom landets territorium har tillhandahållit några andra varor eller tjänster som anses ha tillhandahållits i det landet än sådana tjänster som avses i artikel 1 a och b

- a) uppfylla de krav som fastställs i artikel [3 a], b och d,
- b) skriftligen intyga att han under den period som avses i artikel 7.1 första stycket första och andra meningarna, inte har tillhandahållit några andra varor eller tjänster som anses ha tillhandahållits i landets territorium än de tjänster som avses i artikel 1 a och b.”

8 Artikel 5 första stycket i åttonde direktivet har följande lydelse:

”Vid tillämpningen av detta direktiv skall rätten till återbetalning bedömas i enlighet med artikel 17 i [sjätte direktivet] såsom denna artikel tillämpas i återbetalningsstaten.”

9 Artikel 6 i direktivet har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får inte ålägga de skattskyldiga personer som avses i artikel 2 någon annan förpliktelse, förutom dem som avses i artiklarna 3 och 4, än att i särskilda fall lämna de uppgifter som är nödvändiga för att bestämma huruvida ansökan om återbetalning är berättigad.”

10 I artikel 7.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Den ansökan om återbetalning som föreskrivs i artiklarna 3 och 4 skall hänföra sig till inköp av varor eller tjänster som fakturerats eller till import som genomförts under en period av minst tre månader och högst ett kalenderår. ...”

Mervärdesskattedirektivet

11 Den 1 januari 2007 upphävdes och ersattes sjätte direktivet av mervärdesskattedirektivet. Enligt skälen 1 och 3 i mervärdesskattedirektivet var omarbetningen av sjätte direktivet nödvändig för att återge samtliga tillämpliga bestämmelser på ett tydligt och rationellt sätt med en ändrad struktur och lydelse. Omarbetningen har dock i princip inte lett till några materiella ändringar.

12 I artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. ...”

13 Artikel 70 i direktivet har följande lydelse:

”Den beskattningsgrundande händelsen skall anses inträffa och mervärdesskatten bli utkrävbar vid den tidpunkt då importen av varorna äger rum.”

14 I artikel 146.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

a) Leverans av varor som av säljaren eller för hans räkning försänds eller transporteras ut ur gemenskapen.

...”

15 Artikel 167 i nämnda direktiv, som är utformad på samma sätt som artikel 17.1 i sjätte direktivet, lyder på följande sätt:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

16 Artikel 168 i mervärdesskattedirektivet, som i princip har samma innehåll som artikel 17.2 i sjätte direktivet, lyder på följande sätt:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

...

e) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats för varor som importerats till medlemsstaten.”

17 I artikel 169 i nämnda direktiv, som i princip har samma innehåll som artikel 17.3 i sjätte direktivet, föreskrivs följande:

”Förutom det avdrag som avses i artikel 168 skall den beskattningsbara personen ha rätt till avdrag för eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i den artikeln i den mån varorna

eller tjänsterna används för följande transaktioner:

a) Transaktioner som avser de i artikel [9].1 andra stycket angivna verksamheterna, som utförs utanför den medlemsstat där skatten skall betalas eller har betalats och som skulle ha medfört rätt till avdrag för mervärdesskatt om de hade genomförts i medlemsstaten.

b) Transaktioner som är undantagna från skatteplikt i enlighet med [artikel 146]

...”

18 Artikel 170 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”De beskattningsbara personer som i enlighet med artikel 1 i [åttonde direktivet] inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor eller tjänster eller importerar varor som belastats med mervärdesskatt har rätt till återbetalning av den erlagda mervärdesskatten i den mån varorna och tjänsterna används för

a) de transaktioner som avses i artikel 169, ...”

19 I artikel 171.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor och tjänster som belastats med mervärdesskatt eller importerar av varor som är belagda med mervärdesskatt, men som är etablerade i en annan medlemsstat, skall ske i enlighet med genomförandereglererna i [åttonde direktivet].

... .”

Rumänsk rätt

20 Artikel 147ter i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om skatt, nedan kallad skattelagen), med rubriken ”Återbetalning av skatt till beskattningsbara personer som inte är registrerade till mervärdesskatt i Rumänien”, har följande lydelse:

”1) Under de villkor som föreskrivs i lag kan

a) en beskattningsbar person som inte är skyldig att registrera sig till mervärdesskatt i Rumänien, och som är etablerad i en annan medlemsstat, ansöka om återbetalning av erlagd skatt, ...

...”

21 I punkt 49 i Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal (regeringens beslut nr 44/2004 om godkännande av metodologiska normer för tillämpningen av skattelagen) föreskrivs följande:

” ...

3) Den beskattningsbara personen ... är en beskattningsbar person som ... inte är registrerad och inte är skyldig att vara registrerad till mervärdesskatt i Rumänien ..., inte är etablerad och inte har något stadigvarande säte i Rumänien från vilket den bedriver ekonomisk verksamhet och som, under denna period, inte har levererat några varor eller tillhandahållit några tjänster i Rumänien ...

4) Återbetalning av skatten ... beviljas den beskattningsbara person som avses i punkt 3 i den utsträckning de till Rumänien importerade varor och tjänster ... för vilka skatten har betalats,

används av den beskattningsbara personen för:

a) transaktioner avseende dess ekonomiska verksamhet beträffande vilka den beskattningsbara personen skulle ha haft rätt att göra avdrag för skatten om transaktionerna hade utförts i Rumänien ...;

...

5) För att uppfylla villkoren för återbetalning måste en sådan beskattningsbar person som avses i punkt 3 fullgöra följande skyldigheter:

...

c) skriftligen intyga att han under den period som avses i återbetalningsansökan inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som har tillhandahållits, eller anses ha tillhandahållits, i Rumänien;

...

6) Behöriga skattemyndigheter kan inte ålägga den beskattningsbara person som ansöker om återbetalning ... andra skyldigheter än de som anges i punkt 5. I undantagsfall kan skattemyndigheterna anmoda den beskattningsbara personen att lämna de uppgifter som är nödvändiga för att det ska kunna bestämmas huruvida ansökan om återbetalning är berättigad.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

22 SMS group är ett bolag som är etablerat i Tyskland och som saluför och uppför anläggningar för stålbearbetning. SMS Meer, som sedan dess har införlivats med SMS group, ingick den 7 februari 2008, i egenskap av säljare, ett avtal (”avtal nr 27”) med Zimekon Handels GmbH Autriche (nedan kallat köparen). Avtalet avsåg tillverkning och leverans av ett system för svetsning av ledningar för framställningen av rör och rörformade profiler av stål genom elektrisk längssvetsning (nedan kallat svetssystemet). Mottagare av svetssystemet var bolaget OOO Zimekon Ukraine.

23 Enligt den betalningsplan som avtal nr 27 innehöll skulle köparen, för den första delen av arbetet med att sätta systemet i drift, erlägga en förskottsbetalning på 2 miljoner euro under mars månad 2008, därefter 800 000 euro till den 15 april 2008, ytterligare 1 miljon euro före den 15 maj 2008 och slutligen ett belopp på 1 miljon euro senast den 15 juni 2008. Leveransen till mottagaren skulle ske mellan den 1 juni 2009 och den 30 september 2009, under förutsättning att betalningarna enligt avtalet utförts inom de uppställda tidsfristerna.

24 Den 26 juni 2008, då köparen endast hade erlagt förskottsbetalningen på 2 miljoner euro, ingick SMS Meer ett underleverantörsavtal med Asmas AES, som var etablerat i Turkiet, om leverans av utrustning som SMS Meer behövde för att tillverka svetssystemet (nedan kallade de aktuella varorna). Den 5 november 2008 avbröt man dock, på köparens begäran, fullgörandet av avtal nr 27 fram till den 1 september 2009, eftersom köparen hade hamnat i ekonomiska svårigheter. SMS Meer uppmanade köparen att utföra de återstående betalningarna, med preciseringen att arbetet inte kunde återupptas förrän betalning skett.

25 Den 14 september 2009 importerade SMS Meer de aktuella varorna från Turkiet till Rumänien och betalade 1 487 739 rumänska leu (RON) i mervärdesskatt (ungefär 327 500 euro) för dessa. Efter importen placerades varorna i ett lager i Rumänien.

26 Eftersom köparen inte genomförde de återstående betalningarna återupptogs inte fullgörandet av avtal nr 27. Enligt SMS group kunde de aktuella varorna inte användas för några andra projekt, varför bolaget hade för avsikt att låta skrota dem.

27 Den 23 december 2009 inkom SMS Meer med en ansökan till skattemyndigheten om återbetalning av den mervärdesskatt som redovisats till rumänska staten vid importen av de aktuella varorna. Som svar på en begäran från skattemyndigheten om kompletterande upplysningar uppgav SMS Meer att bolaget hade haft för avsikt att, om avtal nr 27 inte fullgjordes, exportera de aktuella varorna. Bolaget lämnade dock inga konkreta upplysningar om destination och datum för den exporten.

28 Skattemyndigheten vägrade att återbetala mervärdesskatten, eftersom SMS Meer inte hade inkommit med någon dokumentation till styrkande av vad som därefter skulle hända med de aktuella varorna och vilken deras slutliga mottagare skulle bli. Skattemyndighetens omprövningsenhet fann vid den omprövning som SMS Meer begärt, inte skäl att ändra det tidigare beslutet. SMS Meer väckte talan om upphävande av de två besluten från skattemyndigheten, vilken ogillades av Curtea de Apel București (Appellationsdomstolen i Bukarest, Rumänien), genom en första dom av den 30 maj 2012.

29 Denna första dom upphävdes emellertid av Înalta Curte de Casa și Justiție (Högsta kassationsdomstolen, Rumänien), som hänvisade målet till Curtea de Apel București (Appellationsdomstolen i Bukarest). Genom dom av den 9 juli 2014 ogillade denna sistnämnda domstol återigen SMS Meers ansökan, då den ansåg att skattemyndigheten hade haft fog för sin begäran att SMS Meer skulle styrka vad som därefter skulle hända med de aktuella varorna. SMS Meer ansågs nämligen ha en skyldighet enligt artikel 147ter punkt 1 a i lag 571/2003, att förete bevisning för hur de varor som importerats till Rumänien skulle användas, eftersom varornas faktiska användning var relevant för tillämpliga skatteregler.

30 SMS Meer överklagade domen av den 9 juli 2014 och gjorde gällande att ingåendet av avtal nr 27 med köparen och det partiella fullgörandet av avtalet utgjorde en skattepliktig transaktion. Dessutom hade avtal nr 27 även fullgjorts genom erläggandet av en förskottsbetalning på 2 miljoner euro av det totala pris som avtalats, ingåendet av ett underleverantörsavtal och inköpet av en del av de nödvändiga beståndsdelarna för tillverkningen av svetssystemet från en leverantör i Turkiet. SMS Meer anser sig således ha styrkt att det föreligger ett direkt samband mellan importen av de aktuella varorna och de skattepliktiga transaktionerna. Enligt SMS Meer kan återbetalningen av mervärdesskatten inte vara beroende av bevisning för vad som hänt med varorna efter importen, då fullgörandet av avtal nr 27 aldrig slutfördes. Vid tidpunkten för importen var parternas avsikt fortfarande att transaktionen skulle genomföras.

31 Enligt den hänskjutande domstolen löpte SMS Meer vid tidpunkten för importen en allvarlig risk för att avtal nr 27 skulle brytas, eftersom köparen inte längre skötte sina delbetalningar i enlighet med avtalet. Under dessa förhållanden uppstod frågan huruvida den omständigheten att importen skedde vid en tidpunkt då fullgörandet av avtalet hade avbrutits innebär att det inte längre förelåg något direkt samband mellan importen av de aktuella varorna och fullgörandet av avtalet.

32 Mot denna bakgrund beslutade *Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie* (Högsta kassationsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:

"1) Ska artiklarna 2–5 i åttonde direktivet, jämförda med artikel 17.2 och 17.3 a i sjätte direktivet, tolkas så, att de utgör hinder för en praxis vid en nationell skattemyndighet enligt vilken det inte föreligger några objektiva omständigheter som styrker den beskattningsbara personens uttalade avsikt att använda de importerade varorna inom ramen för sin ekonomiska verksamhet, för det fall fullgörandet av det avtal i kraft av vilket den beskattningsbara personen köpte och importerade varorna hade avbrutits vid tidpunkten för importen, vilket innebar en allvarlig risk för att den efterföljande leverans/transaktion som de importerade varorna var avsedda för inte längre skulle genomföras?

2) Utgör kravet på att styrka vad som därefter har hänt med de importerade varorna, det vill säga huruvida och på vilket sätt de importerade varorna faktiskt har använts för den beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner, ett ytterligare villkor för återbetalning av mervärdesskatt i förhållande till de villkor som anges i artiklarna 3 och 4 i åttonde direktivet, som är förbjudet enligt artikel 6 i direktivet, eller är det fråga om en uppgift som är nödvändig för att bestämma huruvida det materiella villkoret för återbetalning – det vill säga att de importerade varorna används inom ramen för skattepliktiga transaktioner – är uppfyllt och som skattemyndigheten kan begära enligt artikel 6 i åttonde direktivet?

3) Kan artiklarna 2–5 i åttonde direktivet, jämförda med artikel 17.2 och 17.3 a i sjätte direktivet, tolkas så, att rätten till återbetalning av mervärdesskatt kan nekas om den förväntade efterföljande transaktion inom ramen för vilken de importerade varorna skulle användas till slut inte genomförs? Är varornas faktiska destination – närmare bestämt huruvida varorna har använts, på vilket sätt och inom vilket territorium, det vill säga i den medlemsstat där mervärdesskatten har betalats eller utanför nämnda medlemsstat – under dessa omständigheter av betydelse?"

Prövning av tolkningsfrågorna

33 Den hänskjutande domstolen har ställt sina tre frågor, vilka ska provas gemensamt, för att få klarhet i huruvida åttonde direktivet, jämfört med artikel 170 i mervärdesskattedirektivet, ska tolkas på så sätt att det utgör hinder för att en medlemsstat nekar en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landets territorium rätt till avdrag för mervärdesskatt som har betalats för import av varor i ett fall där, såsom i det nationella målet, fullgörandet av det avtal i kraft av vilket den beskattningsbara personen köpte och importerade varorna hade avbrutits vid tidpunkten för importen, den transaktion för vilken varorna skulle användas till slut inte genomfördes och den beskattningsbara personen inte förbringade någon bevisning för vad som därefter hänt med varorna.

34 För att besvara denna fråga ska det först och främst erinras om att åttonde direktivet har till syfte att fastställa regler för återbetalning av mervärdesskatt som beskattningsbara personer, som är etablerade i en medlemsstat, erlagt i en annan medlemsstat och att således harmonisera den rätt till återbetalning som följer av artikel 170 i mervärdesskattedirektivet (dom av den 28 juni 2007, *Planzer Luxembourg*, C-73/06, EU:C:2007:397, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

35 I detta sammanhang framgår det av artikel 2 i åttonde direktivet att varje medlemsstat till varje beskattningsbar person som inte är etablerad i dess territorium men som är etablerad i en annan medlemsstat, på de villkor som fastställs i detta direktiv, ska återbetala all mervärdesskatt som debiterats med anledning av import till landet, i den mån dessa varor används för de transaktioner som avses i artikel 170 i mervärdesskattedirektivet.

36 I artiklarna 3 och 4 i åttonde direktivet anges formkraven för att erhålla återbetalning.

37 Såsom Europeiska kommissionen med fog påpekade i sitt skriftliga yttrande har åttonde direktivet inte till syfte att fastställa vare sig villkoren för utövandet av rätten till återbetalning eller omfattningen av nämnda rätt. Det framgår nämligen av artikel 5 i direktivet att rätten till återbetalning av mervärdesskatt ska bedömas i enlighet med relevanta bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.

38 Det ska i detta sammanhang påpekas att rätten för en beskattningsbar person, som är etablerad i en medlemsstat, att enligt åttonde direktivet få den mervärdesskatt som vederbörande betalat i en annan medlemsstat återbetald motsvaras av den beskattningsbara personens rätt enligt mervärdesskattedirektivet att dra av ingående mervärdesskatt i sin egen medlemsstat (se dom av den 25 oktober 2012, Daimler och Widex, C-318/11 och C-319/11, EU:C:2012:666, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

39 Det följer av domstolens fasta praxis att avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten (dom av den 22 juni 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

40 Syftet med avdragssystemet, och således med återbetalningarna, är nämligen att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 22 mars 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

41 Vad närmare beträffar villkoren för rätten till återbetalning framgår det av artikel 170 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 169 i samma direktiv, att en beskattningsbar person som, i den mening som avses i artikel 1 i åttonde direktivet, är att anse som icke etablerad i den medlemsstat där vederbörande genomför import av mervärdesskattepliktiga varor har rätt till återbetalning av mervärdesskatten i den mån varorna används antingen för vederbörandes transaktioner som ingår i verksamhet enligt artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, som utförs utanför den medlemsstat där mervärdesskatten ska betalas eller har betalats och som skulle berättiga till avdrag om den utfördes i den medlemsstaten, eller för vissa icke skattepliktiga transaktioner.

42 Enligt artiklarna 70 och 167 i mervärdesskattedirektivet inträder avdragsrätten vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar, det vill säga då importen av varorna äger rum (se, analogt, dom av den 22 mars 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

43 Vad gäller frågan huruvida SMS Meer kan anses vara en sådan beskattningsbar person som avses i artikel 1 i åttonde direktivet ska det erinras om att denna bestämmelse, i huvudsak, innehåller två kumulativa villkor. För det första får den beskattningsbara personen, under den period som avses i artikel 7.1 i direktivet, inte ha något driftsställe i den medlemsstat där vederbörande ansöker om återbetalning. För det andra får den beskattningsbara personen, under samma period, inte ha tillhandahållit några varor eller tjänster som anses ha tillhandahållits i den medlemsstaten, med undantag för vissa särskilt angivna tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 februari 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, punkt 42).

44 Det är i det föreliggande fallet ostridigt att SMS Meer uppfyller nämnda villkor. Det framgår nämligen att bolaget vid tidpunkten för importen i det nationella målet var skattskyldigt till mervärdesskatt i Tyskland, då bolaget i den medlemsstaten utövade ekonomisk verksamhet bestående i saluföring och uppförande av anläggningar för stålbearbetning, och att det inte var skyldigt att registrera sig till mervärdesskatt i Rumänien.

45 När det vidare gäller frågan huruvida SMS Meer har agerat i egenskap av beskattningsbar person vid importen av varor till Rumänien ska det framhållas att begreppet beskattningsbar person enligt artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet ska definieras utifrån begreppet "ekonomisk verksamhet" (dom av den 29 november 2012, *Gran Via Moine*, C-257/11, EU:C:2012:759, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

46 En privatperson som importerar varor för en ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i ovannämnda bestämmelse, gör det i egenskap av beskattningsbar person, även om varorna inte omedelbart används i den ekonomiska verksamheten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 november 2012, *Gran Via Moine*, C-257/11, EU:C:2012:759, punkt 25 och där angiven rättspraxis). Det framgår nämligen av domstolens fasta praxis att den som har investeringsutgifter i avsikt – vilket styrks av objektiva omständigheter – att bedriva ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, ska anses som en beskattningsbar person (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 februari 1985, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, punkt 24, dom av den 29 februari 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 17, och dom av den 22 oktober 2015, *Sveda*, C-126/14, EU:C:2015:712, punkt 20 och där angiven rättspraxis).

47 Frågan huruvida en beskattningsbar person har agerat i egenskap av en sådan är en sakfråga som ska bedömas med hänsyn till alla omständigheter i det enskilda fallet, däribland vilken typ av vara som det är fråga om och den tid som förflutit mellan förvärvet av varorna och användningen av dem i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet (dom av den 22 mars 2012, *Klub*, C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

48 I detta sammanhang ska det erinras om att det inom ramen för en begäran om förhandsavgörande är den nationella domstolen som är ensam behörig att bedöma de faktiska omständigheterna i det nationella målet och att tolka den nationella lagstiftningen. EU-domstolen, som ska ge den nationella domstolen ett användbart svar, är emellertid behörig att, mot bakgrund av handlingarna i det nationella målet och de yttranden som avgetts, lämna upplysningar av sådant slag att den hänskjutande domstolen får möjlighet att avgöra målet (dom av den 11 maj 2017, *Grünwald*, C-36/16, EU:C:2017:361, punkt 37).

49 Det framgår av utredningen i målet att SMS Meer, efter att ha mottagit 2 miljoner euro, den 26 juni 2008 ingick ett underleverantörsavtal avseende de aktuella varorna, vilka köptes in såsom nödvändig utrustning för tillverkningen av svetssystemet, och därmed för fullgörandet av avtal nr 27. Av dessa konstateranden kan den slutsatsen dras att bolaget importerade varorna i fråga med avsikten, som bekräftas av objektiva omständigheter, att utöva ekonomisk verksamhet.

50 I detta avseende saknar det relevans att fullgörandet av avtal nr 27 hade avbrutits vid den tidpunkt då de aktuella varorna importerades, bland annat eftersom det måste antas att SMS Meer skulle ha åsidosatt sina avtalsskyldigheter gentemot underleverantören om bolaget hade vägrat att ta emot varuleveransen endast på grund av att fullgörandet av avtal nr 27 hade avbrutits. Dessutom var det först efter det att varorna importerats som det beslutades att fullgörandet av avtalet över huvud tagit inte skulle återupptas, och detta av skäl som SMS Meer inte kunde styra över, nämligen de betalningssvårigheter som köparen drabbats av.

51 Det ska således anses att SMS Meer vid importen av de aktuella varorna agerade i egenskap av beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet.

52 Vad därefter gäller frågan huruvida varorna användes för sådana transaktioner som avses i artikel 170 i mervärdesskattedirektivet, framgår det att mottagaren av det svetssystem för vilket SMS Meer förvärvade varorna befann sig i Ukraina. Således skedde importen av varorna i syfte att slutligen genomföra en export i den mening som avses i artikel 146 i mervärdesskattedirektivet, vilket är en transaktion som det hänvisas till i artikel 170 i direktivet.

53 Under dessa omständigheter ska det anses att SMS Meer vid importen av de aktuella varorna till Rumänien erhöll rätt till återbetalning av erlagd mervärdesskatt.

54 Denna rätt påverkas inte av att den transaktion som dessa varor var avsedda för till slut inte genomfördes och att SMS Meer inte kunde förebringa den av skattemyndigheten begärda bevisningen för vad som hade hänt med varorna i efterföljande skede.

55 Det följer nämligen av domstolens fasta praxis att såvida det inte föreligger omständigheter som utgör bedrägeri eller missbruk, och med förbehåll för eventuella jämkningar i enlighet med mervärdesskattedirektivet, så består avdragsrätten när den väl har inträtt (se, analogt, dom av den 22 mars 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

56 Närmare bestämt förhåller det sig så, att rätten till återbetalning består om den beskattningsbara personen inte har kunnat använda sig av de varor som har föranlett återbetalning i samband med den avsedda transaktionen på grund av orsaker som vederbörande inte kunnat råda över, eftersom det i ett sådant fall inte föreligger någon risk för bedrägeri eller missbruk som kan motivera att återbetalning ska nekas (se, analogt, dom av den 22 mars 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punkt 47 och där angiven rättspraxis). Dessa överväganden gäller i ännu högre grad för en beskattningsbar person som SMS Meer, eftersom detta bolag enligt egen utsago inte hade någon annan användning för de aktuella varorna.

57 Härav följer i det aktuella fallet att om den nationella skattemyndigheten inte har kännedom om några objektiva omständigheter som visar att rätten till återbetalning har uppstått genom missbruk eller bedrägeri, vilket det i slutändan ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva, så är det irrelevant vad som förevarit efter importen. Att kräva av SMS Meer att bolaget ska förebringa bevisning för att de aktuella varorna slutligen exporterades till ett land utanför Rumänien innebär i själva verket ett tillägg av ett materiellt villkor för utövandet av rätten till återbetalning som det inte var avsett att mervärdesskattesystemet skulle innehålla.

58 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågorna besvaras på följande sätt. Åttonde direktivet, jämfört med artikel 170 i mervärdesskattedirektivet, ska tolkas på så sätt att det utgör hinder för att en medlemsstat nekar en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landets territorium rätt till återbetalning av mervärdesskatt som har betalats för import av varor i ett fall där, såsom i det nationella målet, fullgörandet av det avtal i kraft av vilket den beskattningsbara personen köpte och importerade varorna hade avbrutits vid tidpunkten för importen, den transaktion för vilken varorna skulle användas till slut inte genomfördes och den beskattningsbara personen inte förebringade någon bevisning för vad som därefter hänt med varorna.

Rättegångskostnader

59 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i de nationella målen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om

rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tionde avdelningen) följande:

Rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium, jämfört med artikel 170 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska tolkas på så sätt att det utgör hinder för att en medlemsstat nekar en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landets territorium rätt till återbetalning av mervärdesskatt som har betalats för import av varor i ett fall där, såsom i det nationella målet, fullgörandet av det avtal i kraft av vilket den beskattningsbara personen köpte och importerade varorna hade avbrutits vid tidpunkten för importen, den transaktion för vilken varorna skulle användas till slut inte genomfördes och den beskattningsbara personen inte förebringade någon bevisning för vad som därefter hänt med varorna.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: rumänska.