



Zbiór Orzeczeń

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 obciążającego przywiezione towary – Warunki – Obiektywne okoliczności potwierdzające zamiar wykorzystania przywiezionych towarów przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej – Poważne ryzyko niedojścia do skutku transakcji, która uzasadniała przywóz

W sprawie C-441/16

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Înalta Curte de Casație 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

Directia 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, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez G. Galluzzo, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz L. Radu Bouyon, działające w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: rumuński.

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2–6 ósmej dyrektywy 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 (Dz.U. 1979, L 331, s. 11, zwanej dalej „ósmą dyrektywą”) 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 państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten złożono w ramach sporu pomiędzy SMS group GmbH i Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (regionalną dyrekcją generalną finansów publicznych w Bukareszcie, Rumunia, zwaną dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie zwrotu podatku od wartości dodanej (VAT) uiszczanego przez Rumunię w 2009 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Sprawa w postępowaniu głównym dotyczy wniosku o zwrot VAT złożonego w dniu 23 grudnia 2009 r. w następstwie przywozu towarów w dniu 14 września 2009 r. W konsekwencji zastosowanie w niniejszej sprawie mają *ratione temporis* ósma dyrektywa i dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwana dalej „dyrektywą VAT”).

Ósma dyrektywa

- 4 Artykuł 1 ósmej dyrektywy stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy termin »podatnik niemający siedziby na terytorium danego kraju« oznacza osobę [...], która w okresie określonym w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy zdanie pierwsze i drugie nie ma w tym kraju ani siedziby dla prowadzenia swojej działalności gospodarczej, ani stałego zakładu, z którego prowadzone są transakcje gospodarcze, [...] i która w tym samym okresie nie dostarczała towarów lub usług uznawanych za dostarczane w tym kraju z wyjątkiem:

- a) usług transportowych [...];
- b) usług świadczonych w przypadkach, w których podatek jest płacony wyłącznie przez osobę, na której rzecz są one świadczone [...].”

- 5 Artykuł 2 tej dyrektywy stanowi:

„Każde państwo członkowskie zwraca każdemu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium tego kraju, ale mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim, zgodnie z ustanowionymi poniżej warunkami, każdy podatek [VAT] nałożony w odniesieniu do usług 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 usługi są wykorzystywane w celach transakcji określonych 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 podatek określony w art. 2, który nie dostarcza towarów lub usług uważanych za dostarczane na terytorium danego kraju:

- a) przedstawia właściwym organom [...] wniosek [...];
- b) przedstawia dowód, w formie zaświadczenia wystawionego przez władze publiczne państwa, w którym ma siedzibę, że jest płatnikiem [VAT] w tym państwie [...];
- c) potwierdza w formie pisemnego oświadczenia, że nie dostarczył 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 błędnie pobranej kwoty”.

7 Artykuł 4 tej samej dyrektywy stanowi:

„Aby zakwalifikować się do zwrotu podatku, każdy podatek określony w art. 2, który nie dostarczył 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 dostarczył 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 uchyliła i zastąpiła z dniem 1 stycznia 2007 r. szóstą dyrektywę. 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 Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:
- „»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.
- »Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. [...]”.
- 13 Zgodnie z art. 70 tej dyrektywy:
- „Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny z chwilą importu towarów”.
- 14 Artykuł 146 ust. 1 rzeczony dyrektywy stanowi:
- „Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:
- a) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych przez sprzedawcę lub na jego rzecz poza terytorium Wspólnoty;
- [...]”.
- 15 Artykuł 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 się wymagalny”.
- 16 Artykuł 168 dyrektywy VAT, o treści zasadniczo takiej samej jak art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, przewiduje:
- „Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:
- a) VAT należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;
- [...]
- e) VAT należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego z tytułu importu towarów na terytorium tego państwa członkowskiego”.

- 17 Treść art. 169 dyrektywy VAT zasadniczo pokrywa się z treścią 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 określonego w tym artykule, jeżeli towary i usługi są wykorzystywane do następujących celów:

a) transakcji podatnika związanych z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, dokonywanych poza terytorium państwa członkowskiego, w którym podatek jest należny lub został zapłacony, w odniesieniu do których VAT podlegały odliczeniu, gdyby zostały 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 dostarczył żadnych towarów lub nie świadczył 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 sprzedająca tzw. umowę nr 27 z Zimekon Handels GmbH Austria (zwaną dalej „kupującą”) o wykonanie i dostawę systemu spawania rur w celu produkcji rur i kątowników 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 żądanie 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 odnoszący się do nich VAT w kwocie 1 487 739 lejów rumuńskich (RON) (około 327 500 EUR). Po przywozie towary te zostały złożone 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 żądanie organu podatkowego dotyczące 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 miał nastąpić ów wywóz.
- 28 Organ podatkowy odmówił jednak zwrotu VAT, uznając, że spółka SMS Meer nie przedłożyła dowodów wykazujących dalszy obrót spornymi towarami i określających ich końcowego odbiorcę. Po tym, jak wydział ds. zażaleń 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, gdyż ich rzeczywiste przeznaczenie ma znaczenie dla mającego zastosowanie systemu opodatkowania.
- 30 Spółka SMS Meer złożyła skargę kasacyjną na wyrok z dnia 9 lipca 2014 r., podnosząc, że zawarcie umowy nr 27 z kupującą 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 podlegającymi opodatkowaniu transakcjami. Zwrot VAT nie może zdaniem 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 rzeczony umowy było zawieszona, oznacza, że przywóz spornych towarów utracił 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 zachodziło 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 jeśli 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 tejże 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 żądać zgodnie 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 okoliczność, 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 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 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 nimi 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 każdemu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium tego państwa, ale mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim, zgodnie z warunkami ustanowionymi przez tę dyrektywę, VAT nałożony 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 słusznie wskazała Komisja Europejska w swych uwagach na piśmie, celem ósmej dyrektywy nie jest określenie warunków wykonywania prawa do zwrotu ani zakresu tego prawa. Z art. 5 tej dyrektywy wynika bowiem, że prawo do zwrotu VAT ustala się zgodnie ze stosownymi przepisami dyrektywy VAT.
- 38 W tym kontekście należy zaznaczyć, że prawo podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim do uzyskania zwrotu VAT zapłaconego w innym państwie członkowskim, w sposób, w jaki zostało ono uregulowane w ósmej dyrektywie, zależy od ustanowionego na rzecz tego podatnika przez dyrektywę VAT prawa do odliczenia naliczonego VAT zapłaconego w jego własnym państwie członkowskim (zob. wyrok z dnia 25 października 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 Trybunału prawo do odliczenia stanowi integralną część mechanizmu VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Prawo to wykonywane jest bezpośrednio w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące 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 odliczeń i w konsekwencji zwrotów ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie lub uiszczonemu w ramach jego całej działalności gospodarczej. Wspólny system VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego pełną neutralność jakiejkolwiek działalności gospodarczej, niezależnie od jej celów bądź rezultatów, pod warunkiem że 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 Jeżeli chodzi w szczególności o warunki prawa do zwrotu VAT, z art. 170 dyrektywy VAT w związku z jej art. 169 wynika, że wszyscy podatnicy, którzy w rozumieniu art. 1 ósmej dyrektywy nie mają siedziby w państwie członkowskim, do którego importują towary podlegające VAT, mają prawo otrzymać zwrot tego podatku, o ile te towary są wykorzystywane do celów transakcji, o których mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, dokonywanych poza terytorium państwa członkowskiego, w którym podatek podlega zapłacie lub został zapłacony, i w odniesieniu do których VAT podlegały odliczeniu, gdyby transakcje te zostały dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego, 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 podlegający odliczeniu staje się 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 kolejności, jeżeli chodzi o kwestię tego, czy SMS Meer można uważać za podatnika w rozumieniu art. 1 ósmej dyrektywy, należy przypomnieć, że przepis ten przewiduje w istocie dwa kumulatywne warunki. Po pierwsze, dany podatnik nie może posiadać, w okresie wskazanym w art. 7 ust. 1 tej dyrektywy, siedziby na terytorium kraju, w którym występuje o zwrot VAT. Po drugie, w tym samym okresie nie może on dostarczać towarów lub usług uznawanych za dostarczane w tym państwie członkowskim, z wyjątkiem określonych szczególnych usług (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 wątpliwości, że SMS Meer spełnia powyższe warunki. W szczególności bezsporne jest, że w momencie dokonania przywozu rozpatrywanego w postępowaniu głównym spółka ta podlegała opodatkowaniu VAT w Niemczech jako spółka wykonująca w tym państwie członkowskim 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 powiązaniu 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 jeśli 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 jego 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 wyłącznie właściwy 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 w szczególności 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 płatnością, jakie napotkała kupująca.
- 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 uiszczanego 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 jeśli 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, gdyż 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 uiszczanego z tytułu przywozu towarów w sytuacji takiej jak ta w postępowaniu głównym, kiedy to w momencie przywozu zawieszono było wykonanie umowy, w której ramach 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 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 dyrektywę 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 podatku od wartości dodanej uiszczanego z tytułu przywozu towarów w sytuacji takiej jak ta w postępowaniu głównym, kiedy to w momencie

przywozu zawieszono było wykonanie umowy, w której ramach 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 nimi obrót.

Podpisy