



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

6. února 2014*

„Směrnice 79/1072/EHS — Společný systém daně z přidané hodnoty — Osoby povinné k dani se sídlem v jiném členském státě — Podmínky vrácení DPH — Osoby povinné k dani, které si ustavily daňového zástupce v souladu s vnitrostátními právními předpisy platnými před přistoupením k Unii — Vyloučení — Pojem ‚osoba povinná k dani neusazená v tuzemsku‘ — Podmínka nepřítomnosti provozovny — Podmínka absence dodávek zboží či poskytování služeb — Dodávky elektřiny obchodníkům povinným k dani — Směrnice 2006/112/ES — Článek 171“

Ve věci C-323/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Curtea de Apel București (Rumunsko) ze dne 26. dubna 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 5. července 2012, v řízení

E.ON Global Commodities SE, dříve E.ON Energy Trading SE,

proti

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți,

SOUDNÍ DVŮR (desátého senátu),

ve složení A. Rosas, vykonávající funkci předsedy desátého senátu, D. Šváby a C. Vajda (zpravodaj), soudci,

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 16. května 2013,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za E.ON Global Commodities SE, dříve E.ON Energy Trading SE, A. Duncea a A. Ionițoaei, avocați,
- za rumunskou vládu R. H. Raduem, jakož i A.-L. Crișan, R.-M. Giurescu a E. Gane, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Keppenne a L. Lozano Palacios jakož i G.-D. Balanem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: rumunština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu ustanovení osmé směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (Úř. věst. L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79, dále jen „osmá směrnice“).
- 2 Tato žádost byla položena v rámci sporu mezi společnostmi E.ON Global Commodities SE, dříve E.ON Energy Trading SE (dále jen „E.ON“), usazenou v Německu a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Národní agenturou pro daňovou správu) a Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți (Generální ředitelství veřejných financí v Bukurešti – oddělení pro plátce nerezidenty) (dále společně jen „daňové orgány“), v otázce vrácení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterou společnost E.ON zaplatila na vstupu v rámci transakcí v Rumunsku.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2006/112/ES

- 3 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2007/75/ES ze dne 20. prosince 2007 (Úř. věst. L 346, s. 13, dále jen „směrnice o DPH“) vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007.

– Ustanovení týkající se elektřiny

- 4 Podle čl. 15 odst. 1 směrnice o DPH se elektřina považuje pro účely DPH za hmotný majetek.
- 5 Článek 38 směrnice o DPH stanoví:

„1. V případě dodání plynu prostřednictvím distribuční soustavy zemního plynu nebo v případě dodání elektřiny obchodníku povinnému k dani se za místo dodání považuje místo, kde má tento obchodník povinný k dani sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, pro niž se zboží dodává, nebo nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

2. Obchodníkem povinným k dani se pro účely odstavce 1 rozumí osoba povinná k dani, jejíž hlavní činností v souvislosti s nákupem plynu nebo elektřiny je následný prodej těchto produktů a jejíž vlastní spotřeba těchto produktů je zanedbatelná.“

- 6 Článek 39 této směrnice stanoví:

„V případě dodání plynu prostřednictvím distribuční soustavy zemního plynu nebo v případě dodání elektřiny, na která se nevztahuje článek 38, se za místo dodání považuje místo, kde pořizovatel skutečně zboží využívá a spotřebovává.

Pokud pořizovatel skutečně nespotřebuje veškerý plyn nebo veškerou elektřinu nebo jejich část, považuje se nespotřebované zboží za využitě a spotřebované v místě, kde má pořizovatel sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, pro niž se zboží dodává. Nemá-li pořizovatel takové sídlo či provozovnu, má se za to, že zboží využil a spotřeboval v místě, kde má bydliště, nebo v místě, kde se obvykle zdržuje.“

– Ustanovení týkající se povinnosti k DPH

- 7 Podle článku 63 směrnice o DPH je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služeb.
- 8 Podle článku 193 směrnice je povinna odvést DPH osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202 uvedené směrnice.
- 9 Článek 195 směrnice o DPH stanoví:

„Daň je povinna odvést osoba identifikovaná pro účely DPH v členském státě, ve kterém je daň splatná, již je dodáno zboží za podmínek stanovených v člancích 38 a 39, pokud dodání uskutečňuje osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státě.“

– Ustanovení týkající se odpočtu a vrácení DPH zaplacené na vstupu

- 10 Článek 168 písm. a) směrnice o DPH stanoví, že jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok v členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani.
- 11 Článek 169 písm. a) směrnice o DPH dodává, že kromě odpočtu podle článku 168 má osoba povinná k dani nárok na odpočet DPH podle uvedeného článku, jsou-li zboží a služby použity za účelem plnění spočívajících v hospodářských činnostech uskutečněných mimo členský stát, v němž je daná daň splatná nebo byla odvedena, u kterých by jí vznikl nárok na odpočet daně, kdyby byla uskutečněna v tomto členském státě.
- 12 Článek 170 směrnice o DPH zní takto:

„Každá osoba povinná k dani, která je ve smyslu článku 1 [osmé směrnice] a článku 171 této směrnice neusazená v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jež jsou předmětem DPH, má nárok na vrácení této daně, pokud jsou dané zboží nebo dané služby použity pro tyto účely:

- a) plnění podle článku 169;
- b) plnění, z nichž je daň povinen odvést výlučně pořizovatel nebo příjemce v souladu s články 194 až 197 a článkem 199.“

- 13 Ustanovení čl. 171 odst. 1 směrnice o DPH zní následovně:

„Osobám povinným k dani neusazeným v členském státě, ve kterém uskutečňují nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jež jsou předmětem DPH, ale usazeným v jiném členském státě se daň vrací v souladu s prováděcími pravidly stanovenými [osmou směrnicí].“

Osoby povinné k dani uvedené v článku 1 [osmé směrnice] se rovněž považují pro účely použití uvedené směrnice za osoby povinné k dani neusazené v členském státě, ve kterém uskutečňují nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jež jsou předmětem DPH, jestliže v tomto členském státě uskutečňovaly pouze taková dodání zboží a poskytnutí služeb, u nichž byl v souladu s články 194 až 197 a článkem 199 za osobu povinnou odvést daň určen pořizovatel nebo příjemce.“

Osmá směrnice

- 14 Osmá směrnice byla s účinností od 1. ledna 2010 zrušena směrnicí Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112 osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě (Úř. věst. L 44, s. 23). Vzhledem k datu uskutečnění plnění dotčených ve věci v původním řízení, se na ně použije pouze osmá směrnice, která platila do 31. prosince 2009.
- 15 Článek 1 osmé směrnice stanoví:
- „Pro účely této směrnice se osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku rozumí osoba povinná k dani [...], která [...] nemá v dotčeném státě ani sídlo své hospodářské činnosti, ani stálou provozovnu, z níž uskutečňuje obchodní operace, ani, neexistuje-li toto sídlo nebo provozovna, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, a která [...] nedodala zboží ani neposkytla služby v tuzemsku, [s výjimkou určitých přepravních služeb a některých dalších služeb].“
- 16 Podle článku 2 osmé směrnice každý členský stát vrátí osobě povinné k dani neusazené v tuzemsku, avšak usazené v jiném členském státě, za podmínek stanovených osmou směrnicí DPH, která byla vybrána buď u služeb poskytnutých či movitých věcí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v článku 169 písm. a) směrnice o DPH.
- 17 Články 3 a 4 osmé směrnice stanoví podmínky, které musí splnit osoba povinná k dani, která si přeje mít nárok na vrácení zaplacené DPH.
- 18 Podle článku 6 osmé směrnice členské státy nesmějí uložit osobám povinným k dani podle článku 2 žádné jiné povinnosti než povinnosti uvedené v člácích 3 a 4, s výjimkou povinnosti ve zvláštních případech doložit, že žádost o vrácení daně je oprávněná.

Rumunská právní úprava

- 19 Zákon č. 571/2003 o daňovém kodexu (*Monitorul Oficial al României* část I č. 927 ze dne 23. prosince 2003, dále jen „daňový kodex“) provádí směrnici o DPH a osmou směrnicí do rumunského práva.
- 20 Článek 132 odst. 1 písm. e) daňového kodexu stanoví v podstatě totožně jako článek 38 směrnice o DPH, že v případě dodání elektřiny obchodníku povinnému k dani se za místo dodání považuje místo jeho sídla.
- 21 Článek 150 odst. 1 písm. d) daňového kodexu provádí článek 195 směrnice o DPH do rumunského práva a v podstatě stanoví, že v případě, kdy obchodník, který není rezidentem v Rumunsku, přestože je v Rumunsku identifikován pro účely DPH, dodá elektřinu obchodníkovi povinnému k dani identifikovanému pro účely DPH v Rumunsku, je DPH povinen odvést posledně uvedený obchodník povinný k dani.

22 Článek 147b daňového kodexu, nazvaný „Vrácení daně osobám povinným k dani, které nejsou identifikovány pro účely DPH v Rumunsku“, stanoví v odst. 1 písm. a), že v souladu s podmínkami stanovenými v prováděcích předpisech může „osoba povinná k dani usazená v jiném členském státě, která není a nemusí být identifikována pro účely DPH v Rumunsku“, požádat o vrácení zaplacené daně.

23 Článek 49 odst. 3 nařízení rumunské vlády č. 44 ze dne 22. ledna 2004 o schválení prováděcích pravidel k daňovému kodexu (*Monitorul Oficial al României* část I č. 112 ze dne 6. února 2004) ve znění, které se uplatní z hlediska skutkového stavu v původním řízení, stanoví následující prováděcí pravidla k daňovému kodexu:

„Za osobu povinnou k dani podle čl. 147b odst. 1 písm. a) daňového kodexu se považuje osoba, která v období uvedeném v odstavci 1 není a nemusí být identifikována pro účely daně v Rumunsku [...], není v Rumunsku usazená a nemá zde stálou provozovnu, jejímž prostřednictvím by vykonávala hospodářskou činnost, a která v tomto období v Rumunsku nedodala zboží či neposkytla služby s výjimkou:

[...]

b) dodání zboží a/nebo poskytnutí služeb, pokud příslušnou daň zaplatili příjemci uvedeného zboží nebo služeb v souladu s čl. 150 odst. 1 písm. [...] d) [...] daňového kodexu.“

24 Podle čl. 151 odst. 3 daňového kodexu ve znění platném do 31. prosince 2006 mají osoby, které jsou usazeny v jiném státě než v Rumunsku a dodají zboží zdanitelné v Rumunsku, povinnost ustavit si v Rumunsku daňového zástupce. Toto ustanovení bylo zrušeno po přistoupení Rumunska k Evropské unii.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

25 Společnost E.ON, která působí rumunském trhu od října 2005, podniká v oblasti energetiky.

26 S cílem splnit povinnosti, které osobám povinným k dani usazeným v jiném státě než v Rumunsku ukládal daňový kodex, ve znění platném do přistoupení Rumunska k Evropské unii dne 1. ledna 2007, ustavila si společnost E.ON jako svého daňového zástupce v Rumunsku společnost SC Haarmann Hemmelrath & Partner Management Consulting SRL, nyní RSM Hemmelrath Consulting SRL (dále jen „Haarmann“). Společnost Haarmann je právnickou osobou založenou podle rumunského práva, má sídlo v Bukurešti a je v Rumunsku identifikována pro účely DPH.

27 Jakožto daňový zástupce společnosti E.ON uzavírala společnost Haarmann smlouvy s rumunskými právnickými osobami. Od 15. října 2005 do 31. prosince 2006 jednala společnost Haarmann jménem E.ON jakožto její daňový zástupce v souvislosti s dodávkami elektřiny a přeúčtováním dopravních služeb, za které vystavila faktury pro účely daně.

28 Povinnost ustavit si daňového zástupce byla zrušena poté, co se Rumunsko stalo členem Unie, a společnost Haarmann proto od 1. ledna 2007 přestala vydávat faktury pro účely daně jménem společnosti E.ON. Společnost Haarmann však nadále zastupovala společnost E.ON v Rumunsku zejména před daňovými orgány.

- 29 V období od 1. ledna do 31. srpna 2007 se E.ON snažila odečíst DPH ve výši 5 118 071 rumunských lei (RON), kterou zaplatila na základě faktur vystavených svými obchodními partnery, rumunskými právníckými osobami a poskytovateli služeb. Tato částka zahrnuje:
- 2 466 611 RON jakožto DPH ze služeb spočívajících ve zpracování energeticky využitelného uhlí v rumunské tepelné elektrárně;
 - 2 612 888 RON jakožto DPH ze služeb spočívajících v železniční přepravě uhlí rumunskou přepravní společností;
 - 97 RON jakožto DPH z celních služeb a
 - 38 475 RON jakožto DPH ze služeb spočívajících ve vedení elektřiny poskytnutých společnostmi spravující elektrickou síť.
- 30 Společnost Haarmann coby zástupce společnosti E.ON předložila daňovým orgánům v dubnu, červenci, srpnu a září 2007 čtyři přiznání k DPH za březen, červen, červenec a srpen 2007 s cílem získat odpočet DPH v uvedené výši.
- 31 Po předložení těchto přiznání byla společnost Haarmann podrobena částečné daňové kontrole za období od 19. října 2005 do 31. srpna 2007.
- 32 Daňové orgány ve zprávě ze dne 21. května 2008 zamítly žádost o odpočet DPH ve výši 5 118 071 RON za transakce provedené od 1. ledna 2007. V podstatě tvrdily, že podle čl. 150 odst. 1 písm. d) daňového kodexu platného od 1. ledna 2007 již E.ON neměla v Rumunsku povinnost platit DPH za dodávky energie, a že tedy již v Rumunsku nefakturovala a nevybírala DPH za uvedená plnění, jelikož tuto povinnost má od tohoto data příjemce plnění. Jelikož v Rumunsku nevykonává žádnou činnost podléhající DPH, její daňový zástupce podle nich neměl od 1. ledna 2007 nárok na odpočet DPH z nákupů v souvislosti s dodávkou elektřiny. Od 1. ledna 2007 kromě toho zákon neumožňuje, aby měla v Rumunsku daňového zástupce a prováděla transakce jeho prostřednictvím.
- 33 Na základě zprávy o daňové kontrole vydaly daňové orgány v květnu 2008 daňový výměr na dodatečnou částku DPH.

První soudní řízení

- 34 Společnost E.ON se proti tomuto daňovému výměr odvolala. Poté, co daňové orgány její odvolání zamítly, podala E.ON žalobu k Curtea de Apel București, který jí vyhověl. Daňový výměr znějící na 5 118 071 RON zrušil a daňovým orgánům uložil, aby tuto částku vrátily zpět společnosti E.ON.
- 35 Na základě opravného prostředku daňových orgánů změnil Înalta Curte de Casație și Justiție rozsudek Curtea de Apel București v tom smyslu, že rozsudkem ze dne 8. února 2011 s konečnou platností zamítl žalobu společnosti E.ON v plném rozsahu. K datu podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nebylo odůvodnění tohoto rozsudku dosud známo.

Druhé soudní řízení

- 36 Jelikož daňové orgány neuznaly nárok společnosti E.ON na odpočet, podala tato dne 30. června 2008 žádost o vrácení 5 118 071 RON z titulu DPH za kalendářní rok 2007 na základě osmé směrnice, jakož i čl. 147b odst. 1 písm. a) daňového kodexu, který ji provádí do rumunského práva.

- 37 Rozhodnutím ze dne 29. ledna 2009 daňové orgány tuto žádost zamítly s tím, že po sporné období od ledna do srpna 2007 E.ON nesplňovala podmínky stanovené v čl. 147b odst. 1 písm. a) daňového kodexu, jelikož vrácení daně na základě tohoto ustanovení se vztahuje na osoby povinné k dani, jež nejsou a nemusí být v Rumunsku identifikovány pro účely DPH, zatímco E.ON měla v Rumunsku nadále daňového zástupce společnost Haarmann, takže z tohoto titulu byla v Rumunsku identifikována pro účely DPH.
- 38 Správní odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítly daňové orgány s tím, že ustanovení osmé směrnice jsou bezpředmětná ve vztahu k nerezidentům identifikovaným k DPH, kteří mají nárok na odpočet DPH z uskutečněných transakcí.
- 39 Společnost E.ON podala proti rozhodnutí ze dne 29. ledna 2009 žalobu k Curtea de Apel București, v níž v podstatě tvrdila – na rozdíl od toho, co tvrdily daňové orgány – že osmá směrnice nestanoví, že osoba povinná k dani nesmí být identifikována pro účely DPH v Rumunsku, aby měla nárok na odpočet zaplacené DPH. Daňové orgány nepředložily k předkládajícímu soudu žádné vyjádření.
- 40 Za těchto podmínek se Curtea de Apel București rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Je možné osobu povinnou k dani, jejíž hlavní sídlo se nachází v některém jiném členském státě [...] Unie než v Rumunsku a která si ustanovila daňového zástupce identifikovaného pro účely DPH v Rumunsku na základě ustanovení vnitrostátních právních předpisů platných před přistoupením Rumunska k [...] Unii, považovat za ‚osobu povinnou k dani neusazenou v tuzemsku‘ ve smyslu článku 1 [osmé směrnice]?
- 2) Představuje požadavek, aby právnická osoba nebyla identifikovaná pro účely DPH, stanovený v čl. 147b odst. 1 písm. a) daňového kodexu, který provádí ustanovení [osmé] směrnice, dodatečnou podmínku k těm, které jsou výslovně uvedeny v člancích 3 a 4 osmé směrnice, a je v případě kladné odpovědi tato dodatečná podmínka dovolená s ohledem na ustanovení článku 6 [osmé] směrnice?
- 3) Mohou mít ustanovení článku 3 a 4 osmé směrnice přímý účinek, tj. opravňuje splnění podmínek výslovně uvedených v těchto ustanoveních právnickou osobu neusazenou na území Rumunska ve smyslu článku 1 k vrácení DPH bez ohledu na způsob, jakým byla tato ustanovení provedena do vnitrostátních právních předpisů?“

K předběžným otázkám

- 41 Podstatou tří otázek předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda musí být ustanovení osmé směrnice vykládána v tom smyslu, že se osoba povinná k dani usazená v jednom členském státě, která dodávala elektřinu do druhého členského státu a ustavila si v tomto druhém státě daňového zástupce identifikovaného pro účely DPH, nemůže v tomto druhém státě dovolávat osmé směrnice, aby dosáhla vrácení DPH zaplacené na vstupu.
- 42 V tomto ohledu je třeba uvést, že článek 1 osmé směrnice v podstatě stanoví dvě kumulativní podmínky, které musí být splněny, aby mohla být osoba povinná k dani považovaná za neusazenou v tuzemsku, a tedy měla nárok na vrácení podle článku 2 této směrnice. Dotyčná osoba povinná k dani nesmí mít v členském státě, kde hodlá toto vrácení uplatnit, žádnou provozovnu. Dále nesmí v tomto členském státě dodávat zboží ani poskytovat služby s výjimkou určitých přesně vymezených služeb.

- 43 Je třeba dodat, že v souladu s článkem 6 osmé směrnice členské státy nesmějí uložit osobám povinným k dani podle článku 2 této směrnice žádné jiné povinnosti než povinnosti uvedené v člancích 3 a 4, s výjimkou povinnosti ve zvláštních případech doložit, že žádost o vrácení daně je oprávněná.
- 44 Je třeba posoudit obě podmínky popsané v bodě 42 tohoto rozsudku.

K podmínce týkající se přítomnosti provozovny v dotčeném členském státě

- 45 Je třeba konstatovat, což uvedli i všichni zúčastnění ve vyjádřeních předložených k Soudnímu dvoru, že skutečnost, že osoba povinná k dani usazená v jednom členském státě má daňového zástupce identifikovaného pro účely DPH v jiném členském státě, nelze považovat za to, že má v tomto členském státě provozovnu ve smyslu článku 1 osmé směrnice.
- 46 Z ustálené judikatury totiž vyplývá, že k tomu, aby mohla být provozovna považována za místo dodání zboží nebo poskytování služeb osoby povinné k dani, je nezbytné, aby tato provozovna vykazovala dostatečný stupeň stálosti a strukturu z hlediska personální a technické vybavenosti způsobilou samostatně umožnit poskytování uvažovaných plnění (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. července 1997, ARO Lease, C-190/95, Recueil, s. I-4383, bod 16, a ze dne 7. května 1998, Lease Plan, C-390/96, Recueil, s. I-2553, bod 24).
- 47 Pouhé ustanovení daňového zástupce přitom nestačí k tomu, aby byla dotyčná osoba povinná k dani považována za osobu disponující strukturou, která vykazuje dostatečný stupeň stálosti, a personálem pověřeným správou její hospodářské činnosti.
- 48 Z toho vyplývá, že vnitrostátní právní úprava, která přítomnost daňového zástupce ztotožňuje s přítomností provozovny na území státu ve smyslu článku 1 osmé směrnice, je s uvedeným ustanovením v rozporu.

K podmínce, podle níž v dotčeném členském státě nesmí být dodáváno zboží a nemají být poskytovány služby

- 49 Ze znění článku 1 osmé směrnice uvedeného v bodě 42 tohoto rozsudku vyplývá, že vznik nároku na vrácení daně ve prospěch osoby povinné k dani podle této směrnice, je rovněž podmíněn tím, že žadatel o vrácení uvedené DPH v dotčeném období nedodal zboží či neposkytl služby považované za dodané či poskytnuté v tomto státě.
- 50 Pro účely posouzení, zda taková situace, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, splňuje takovou podmínku, je třeba nejprve uvést, že podle čl. 38 odst. 1 směrnice o DPH v případě dodání elektřiny „obchodníku povinnému k dani“ ve smyslu odstavce 2 tohoto článku se za místo dodání považuje místo, kde má tento obchodník povinný k dani sídlo hospodářské činnosti.
- 51 Elektřina je dále na základě čl. 15 odst. 1 směrnice o DPH považována pro účely DPH za hmotný majetek, takže se neuplatní žádná z výjimek pro určité služby podle článku 1 osmé směrnice.
- 52 Konečně, na základě čl. 171 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH se osoby povinné k dani uvedené v článku 1 osmé směrnice rovněž považují pro účely použití osmé směrnice za osoby povinné k dani neusazené v tomto členském státě, jestliže v dotčeném členském státě uskutečňovaly pouze taková dodání zboží, u nichž byl v souladu s článkem 195 směrnice o DPH za osobu povinnou odvést daň určen pořizovatel. Tento článek 195 se přitom konkrétně použije na dodávky elektřiny obchodníkům povinným k dani identifikovaným pro účely DPH v členském státě, v němž je daň splatná, jimž bylo zboží dodáno za podmínek stanovených v článku 38 směrnice o DPH.

- 53 Na rozdíl od toho, co tvrdí rumunská vláda, vnitrostátní právní řád nemůže považovat identifikaci takové společnosti, jako je E.ON, pro účely DPH v Rumunsku prostřednictvím daňového zástupce, za důkaz o tom, že taková společnost v tomto členském státě skutečně dodala zboží či poskytla služby ve smyslu článku 1 osmé směrnice. Ze znění tohoto článku a článku 171 směrnice o DPH totiž jasné vyplývá, že k tomu, aby byl vyloučen nárok na vrácení daně v rámci osmé směrnice, je nutné konstatovat uskutečnění zdanitelných plnění stálou provozovnou ve státě, v němž byla předložena žádost o vrácení, a nikoli jen pouhou způsobilost k jejich uskutečnění.
- 54 Vzhledem k výše uvedenému je věcí předkládajícího soudu, aby ověřil, zda lze mít v situaci, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, skutečně za to, že společnost E.ON nedodala zboží ani neposkytla služby považované za dodané či poskytnuté v Rumunsku ve smyslu článku 1 osmé směrnice.
- 55 Pokud jde dále o tezi zastávanou rumunskou vládou na jednání, podle níž společnost E.ON vytvořila právní vakuum, když si ponechala svého daňového zástupce, a pozbyla tím možnost získat zpět DPH, je třeba připomenout, že i když dotyčné dodávky elektřiny vylučují uplatnění osmé směrnice, odpočet DPH na vstupu v zásadě musí být přiznán, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům. Zásada daňové neutrality totiž brání sankci spočívající v odepření nároku na vrácení nebo na odpočet (viz rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, body 71 a 77; rovněž obdobně viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Collée, C-146/05, Sb. rozh. s. I-7861, bod 31).
- 56 Pokud jde konečně o dotaz, který předkládající soud vznesl v rámci třetí otázky, je třeba uvést, že podle ustálené judikatury Soudního dvora jsou jednotlivci oprávněni se jich dovolávat ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice z hlediska svého obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, před vnitrostátními soudy vůči státu, a to v případě, že stát směrnicí neprovedl do vnitrostátního práva včas, i v případě, že ji provedl nesprávně (viz rozsudek ze dne 19. prosince 2012, Orfey Bulgaria, C-549/11, bod 51 a citovaná judikatura). Je třeba konstatovat, že výše posuzovaná ustanovení, a sice články 1, 3 a 4 osmé směrnice, jakož i článek 171 a 195 směrnice o DPH uvedené podmínky splňují.
- 57 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položené otázky odpovědět tak, že ustanovení osmé směrnice ve spojení s články 38, 171 a 195 směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že osoba povinná k dani usazená v jednom členském státě, která dodala elektřinu obchodníkům povinným k dani usazeným v jiném členském státě, je oprávněna dovolávat se v tomto druhém členském státě osmé směrnice pro účely vrácení DPH zaplacené na vstupu. Toto právo nezaniká ze samotného důvodu, že si ustavila daňového zástupce identifikovaného pro účely DPH v tomto druhém státě.

K nákladům řízení

- 58 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (desátého senátu) rozhodl takto:

Ustanovení osmé směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku ve spojení s články 38, 171 a 195 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2007/75/ES ze dne 20. prosince 2007, musí být vykládána v tom smyslu, že osoba povinná k dani usazená v jednom členském státě, která dodala elektřinu obchodníkům povinným k dani usazeným v jiném členském státě, je oprávněna dovolávat se v tomto druhém

členském státě osmé směrnice 79/1072 pro účely vrácení daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu. Toto právo nezaniká ze samotného důvodu, že si ustavila daňového zástupce identifikovaného pro účely daně z přidané hodnoty v tomto druhém státě.

Podpisy.