



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (deviata komora)

z 11. júna 2020*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 17 ods. 2 písm. g) – Premiestnenie hnutelného majetku v rámci Európskej únie s cieľom poskytovať služby – Články 170 a 171 – Právo na vrátenie DPH zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane – Smernica 2008/9/ES – Pojem ‚zdaniteľné osoby, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane‘ – Zdaniteľná osoba, ktorá nie je identifikovaná pre DPH v členskom štáte vrátenia dane“

Vo veci C-242/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný Tribunalul București (Prvostupňový súd Bukurešť, Rumunsko) rozhodnutím z 18. januára 2019 a doručený Súdnemu dvoru 20. marca 2019, ktorý súvisí s konaním:

CHEP Equipment Pooling NV

proti

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații,

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți,

SÚDNY DVOR (deviata komora),

v zložení: predseda deviatej komory S. Rodin, sudcovia K. Jürimäe (spravodajkyňa) a N. Piçarra,

generálny advokát: G. Hogan,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- CHEP Equipment Pooling NV, v zastúpení: E. Băncilă, avocat,
- rumunská vláda, v zastúpení: pôvodne E. Gane, L. Lițu a C.-R. Canțăr, neskôr E. Gane a L. Lițu, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a L. Lozano Palacios, splnomocnené zástupkyne,

* Jazyk konania: rumunčina.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 17 ods. 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008 (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11) (ďalej len „smernica o DPH“), ako aj článku 2 bodu 1 a článku 3 smernice Rady 2008/9/ES z 12. februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 23).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci konania, ktorého účastníkmi sú CHEP Equipment Pooling NV (ďalej len „CHEP“), spoločnosť so sídlom v Belgicku, a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (Národná agentúra pre daňovú správu – Generálne riaditeľstvo verejných financií mesta Bukurešť – oddelenie pre vybavovanie sťažností, Rumunsko) a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (Národná agentúra pre daňovú správu – Generálne riaditeľstvo verejných financií mesta Bukurešť – služba pre správu platiteľov dane so sídlom mimo územia štátu, Rumunsko) (ďalej len spoločne „rumunské daňové orgány“), vo veci odmietnutia týchto orgánov priznať tejto spoločnosti vrátenie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej v Rumunsku.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica o DPH

- 3 Článok 17 smernice o DPH stanovuje:

„1. Premiestnenie tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, touto osobou do iného členského štátu sa považuje za dodanie tovaru za protihodnotu.

„Premiestnenie do iného členského štátu“ je každé odoslanie alebo preprava hmotného hnutelného majetku vykonané zdaniteľnou osobou alebo na jej účet na účely podnikania do miesta určenia mimo územia členského štátu, v ktorom sa majetok nachádza, ale v rámci [Európskej únie].

2. Za premiestnenie do iného členského štátu sa nepovažuje odoslanie alebo preprava tovaru na účely jednej z týchto transakcií:

...

- g) dočasné použitie predmetného tovaru na území členského štátu, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru končí, na účely poskytovania služieb zdaniteľnou osobou, ktorá je usadená v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala;

...

3. Ak už viac nie je splnená jedna z podmienok upravujúca oprávnenie podľa odseku 2, tovar sa považuje byť premiestnený do iného členského štátu. V takomto prípade sa premiestnenie považuje za uskutočnené v čase, keď táto podmienka prestane byť splnená.“

4 Článok 21 tejto smernice stanovuje:

„Za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva za protihodnotu sa považuje, keď zdaniteľná osoba použije na účely svojho podnikania tovar, ktorý bol odoslaný alebo prepravený prostredníctvom tejto zdaniteľnej osoby alebo na jej účet z iného členského štátu, v ktorom bol tovar vyrobený, vyťažený, spracovaný, zakúpený alebo nadobudnutý v zmysle článku 2 ods. 1 písm. b), alebo ktorý táto zdaniteľná osoba doviezla na účely svojho podnikania do tohto iného členského štátu.“

5 Podľa článku 44 uvedenej smernice:

„Miestom poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká, je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa však tieto služby poskytujú stálej prevádzkari zdaniteľnej osoby umiestnenej na inom mieste, než je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň. Ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má zdaniteľná osoba, ktorá uvedené služby prijíma, trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

6 Článok 170 tej istej smernice znie:

„Každá zdaniteľná osoba, ktorá v zmysle bodu 1 článku 2 a článku 3 smernice [2008/9] a článku 171 tejto smernice nie je usadená v členskom štáte, v ktorom nakupuje tovar a služby alebo do ktorého dováža tovar podliehajúci DPH, má právo na vrátenie DPH, pokiaľ sa tovar a služby použijú na tieto účely:

a) transakcie uvedené v článku 169,

b) transakcie, pri ktorých platí daň výhradne odberateľ v súlade s článkami 194 až 197 a článkom 199.“

7 Podľa článku 171 ods. 1 smernice o DPH:

„DPH sa vracia zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte, v ktorom nakupujú tovar a služby alebo do ktorého dovážajú tovar podliehajúci DPH, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte, v súlade s podrobnými predpismi ustanovenými v smernici [2008/9].“

8 Článok 171a smernice o DPH stanovuje:

„Členské štáty môžu namiesto vrátenia DPH podľa [smernice 2008/9] z tovaru dodaného alebo služieb poskytnutých zdaniteľnej osobe, z ktorých je takáto osoba povinná platiť daň v súlade s článkami 194 až 197 alebo článkom 199, povoliť odpočítanie tejto dane v súlade s postupom ustanoveným v článku 168. ...

Členské štáty môžu na tento účel vylúčiť zdaniteľnú osobu povinnú platiť daň z postupu vrátenia dane podľa [smernice 2008/9].“

9 Článok 196 smernice o DPH stanovuje:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba, ktorá je identifikovaná pre DPH, ktorej sa poskytujú služby uvedené v článku 44, ak služby poskytuje zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená na území členského štátu.“

10 Podľa článku 214 ods. 1 písm. a) a b) tejto smernice:

„Členské štáty prijímú opatrenia potrebné na identifikovanie týchto osôb pomocou individuálneho čísla:

a) každej zdaniteľnej osoby s výnimkou osôb uvedených v článku 9 ods. 2, ktorá na ich území uskutočňuje iné dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, pri ktorých vzniklo právo na odpočítanie dane, než je dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, pri ktorých DPH platí výhradne odberateľ alebo príjemca v súlade s článkami 194 až 197 a článkom 199,

b) každej zdaniteľnej osoby alebo nezdaniteľnej právnickej osoby, ktorá uskutočňuje v rámci Spoločenstva nadobudnutie tovaru podliehajúce DPH v súlade s článkom 2 ods. 1 písm. b), alebo ktorá využila možnosť stanovenú v článku 3 ods. 3 platiť DPH za nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva“.

Smernica 2008/9

11 Článok 1 smernice 2008/9 uvádza, že „táto smernica ustanovuje podrobné pravidlá pre vrátenie [DPH], ktoré sú ustanovené v článku 170 smernice o [DPH], zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane a ktoré spĺňajú podmienky ustanovené v článku 3“.

12 Článok 2 body 1 a 2 smernice 2008/9 obsahuje na účely tejto smernice toto vymedzenie pojmov:

„1. ‚zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane‘, je zdaniteľná osoba v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o [DPH], ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane, ale ktorá je usadená na území iného členského štátu;

2. ‚členský štát vrátenia dane‘ je členský štát, v ktorom sa DPH uplatnila na zdaniteľnú osobu, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane, v súvislosti s tovarom alebo službami, ktoré jej dodali alebo poskytli iné zdaniteľné osoby v tomto členskom štáte, alebo v súvislosti s dovozom tovaru do tohto členského štátu“.

13 Podľa článku 3 smernice 2008/9:

„Táto smernica sa vzťahuje na každú zdaniteľnú osobu, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane a ktorá spĺňa tieto podmienky:

a) počas obdobia vrátenia dane nemala v členskom štáte vrátenia dane sídlo svojej ekonomickej činnosti ani stálu prevádzkareň, odkiaľ vykonávala podnikateľskú činnosť, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistujú, nemala na tomto území svoje bydlisko alebo obvyklé miesto pobytu;

b) počas obdobia vrátenia dane nedodávala žiaden tovar ani neposkytovala žiadne služby, ktoré sa považujú za dodané alebo poskytnuté v členskom štáte vrátenia dane, s výnimkou týchto transakcií:

i) poskytovanie prepravných služieb a doplnkové služby pri preprave, ktoré sú oslobodené od dane podľa článkov 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 alebo 160 smernice o [DPH];

ii) dodanie tovaru a poskytnutie služieb osobe, ktorá je povinná platiť DPH v súlade s článkami 194 až 197 a článkom 199 smernice o [DPH].“

14 Článok 5 smernice 2008/9 znie takto:

„Každý členský štát vráti každej zdaniteľnej osobe, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane, DPH uplatnenú na tovar alebo služby, ktoré jej dodali alebo poskytli iné osoby zdaniteľné v tomto členskom štáte, alebo uplatnenú na dovoz tovaru do tohto členského štátu, ak sa tento tovar a služby používajú na účely týchto transakcií:

- a) transakcií uvedených v článku 169 písm. a) a b) smernice o [DPH];
- b) transakcií osobe, ktorá je povinná platiť daň v súlade s článkami 194 až 197 a článkom 199 smernice o [DPH] tak, ako sa uplatňuje v členskom štáte vrátenie dane.

Bez toho, aby bol dotknutý článok 6, na účely tejto smernice sa oprávnenie na vrátenie vstupnej dane stanoví podľa smernice o [DPH] tak, ako sa uplatňuje v členskom štáte vrátenia dane.“

Rumunské právo

15 Článok 128 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 o Daňovom zákonníku) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (ďalej len „Daňový zákonník“) stanovuje:

„1. ‚Dodanie tovaru‘ je prevod práva nakladať s tovarom ako majiteľ.

...

9. Dodanie v rámci Spoločenstva spočíva v dodaní tovaru v zmysle odseku 1, ktorý je odoslaný alebo prepravený z jedného členského štátu do iného členského štátu dodávateľom, príjemcom tohto dodania alebo inou osobou na ich účet.

10. Premiestnenie tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, touto osobou z Rumunska do iného členského štátu sa považuje za dodanie v rámci Spoločenstva za protihodnotu, s výnimkou prípadov, v ktorých nedochádza k premiestneniu podľa odseku 12.

11. Premiestnením podľa odseku 10 sa rozumie odoslanie alebo preprava akéhokoľvek hmotného hnutelného majetku z Rumunska do iného členského štátu zdaniteľnou osobou alebo na jej účet na účely jej podnikania.

12. Na účely tejto hlavy absencia premiestnenia spočíva v odoslaní alebo preprave tovaru z Rumunska do iného členského štátu uskutočneného zdaniteľnou osobou alebo na jej účet na to, aby bol tento tovar použitý na účely jednej z týchto transakcií:

...

g) dočasné použitie tohto tovaru na území členského štátu, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru končí, na účely poskytovania služieb zdaniteľnou osobou, ktorá je usadená v Rumunsku, v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru končí;

...

13. Ak jedna z podmienok stanovených v odseku 12 prestane byť splnená, odoslanie alebo preprava dotknutého tovaru sa považuje za premiestnenie z Rumunska do iného členského štátu. V takomto prípade sa premiestnenie považuje za uskutočnené v čase, keď táto podmienka prestane byť splnená.“

16 Podľa článku 130a ods. 2 písm. a) tohto zákonníka:

„Za nadobudnutie v rámci Spoločenstva za protihodnotu sa považujú:

a) použitie tovaru v Rumunsku zdaniteľnou osobou na účely jej podnikania, ktorý bol odoslaný alebo prepravený zdaniteľnou osobou alebo inou osobou na jej účet z členského štátu, na území ktorého bol tovar vyrobený, vyťažený, nadobudnutý, získaný alebo dovezený touto zdaniteľnou osobou v rámci jej podnikania, ak by sa preprava alebo odoslanie tohto tovaru, pokiaľ sa uskutočnila z Rumunska do iného členského štátu, považovala za premiestnenie tovaru do iného členského štátu v súlade s článkom 128 ods. 10 a 11; ...“

17 Článok 147b ods. 1 písm. a) uvedeného zákonníka stanovuje:

„V súlade s podmienkami stanovenými právnou úpravou:

a) zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v Rumunsku, ale v inom členskom štáte, ktorá nie je identifikovaná a ktorá nie je povinná zaregistrovať sa pre DPH v Rumunsku, má nárok na vrátenie [DPH] zaplatenej za dovozy a nadobudnutia tovarov alebo služieb uskutočnené v Rumunsku;...“

18 Bod 49 ods. 1 Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (spôsoby uplatňovania Daňového zákonníka) stanovuje:

„Podľa článku 147b ods. 1 písm. a) Daňového zákonníka má každá zdaniteľná osoba, ktorá nemá sídlo v Rumunsku, ale v inom členskom štáte, nárok na vrátenie DPH zaplatenej za dovoz a nadobudnutie tovaru alebo služieb uskutočnené v Rumunsku. Rumunsko vráti [DPH], ak dotknutá zdaniteľná osoba spĺňa tieto podmienky:

a) v období, ktorého sa týka žiadosť o vrátenie dane, zdaniteľná osoba nemala v Rumunsku sídlo svojej ekonomickej činnosti ani stálu prevádzkareň, odkiaľ vykonávala podnikateľskú činnosť, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti neexistuje, nemala na tomto území svoje bydlisko alebo obvyklé miesto pobytu;

b) v období, ktorého sa týka žiadosť o vrátenie dane, zdaniteľná osoba nebola v Rumunsku ani identifikovaná, ani povinná identifikovať sa pre DPH v súlade s článkom 153 Daňového zákonníka;

c) počas obdobia vrátenia dane nedodávala žiaden tovar ani neposkytovala žiadne služby, ktoré sa považujú za dodané alebo poskytnuté na území Rumunska, s výnimkou týchto transakcií:

1. poskytovanie dopravných a doplnkových služieb, ktoré sú oslobodené od dane v súlade s článkom 143 ods. 1 písm. c) až m), článkom 144 ods. 1 písm. c) a článkom 144a Daňového zákonníka;
2. dodanie tovaru a poskytnutie služieb príjemcovi, ktorý je povinný platiť DPH v súlade s článkom 150 ods. 2 a 6 Daňového zákonníka.“

19 Článok 153 ods. 5 písm. a) Daňového zákonníka znie:

„Pred uskutočnením transakcie zdaniteľná osoba, ktorá nie je v Rumunsku usadená a ani identifikovaná pre DPH, požiada o identifikáciu pre DPH, ak má v úmysle:

a) nadobudnúť tovar v rámci Spoločenstva, za ktorý je povinná zaplatiť daň v súlade s článkom 151;...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 20 CHEP, spoločnosť so sídlom v Belgicku, vykonáva činnosť prenajímania paliet v Európe. Na tento účel CHEP nakupuje palety v rôznych členských štátoch, ktoré následne prenajíma iným subjektom skupiny CHEP so sídlom v každom členskom štáte, ktoré ich prenechávajú do podnájmu zákazníkom v príslušnom členskom štáte.
- 21 V období od 1. októbra do 31. decembra 2014 kúpila CHEP palety od rumunského dodávateľa. Predajná cena fakturovaná týmto dodávateľom zahŕňala DPH. Predmetné palety boli prepravené z priestorov dodávateľa v Rumunsku na iné miesto určenia nachádzajúce sa tiež v Rumunsku.
- 22 CHEP následne prenajala spoločnosti CHEP Pooling Services Romania SRL (ďalej len „CHEP Rumunsko“), čo je spoločnosť so sídlom v Rumunsku, tieto palety, ako aj palety, ktoré nadobudla v iných členských štátoch Únie a ktoré prepravila na účely ich prenájmu do Rumunska. CHEP Rumunsko prenechala tieto rôzne palety do podnájmu rumunským zákazníkom, ktorí ich mohli zasielať v rámci Rumunska, do iných členských štátov alebo do tretích štátov. Palety používané na prepravu tovaru deklarovaného na vývoz boli následne opätovne odoslané do Rumunska spoločnosti CHEP Rumunsko, ktorá ich deklarovala na dovoz, a ich hodnotu, ako aj DPH refakturovala spoločnosti CHEP.
- 23 V júni 2015 CHEP požiadala rumunské daňové orgány o vrátenie DPH fakturovanej rumunským dodávateľom paliet, ako aj DPH, ktorú jej refakturovala CHEP Rumunsko.
- 24 Rozhodnutím zo 14. apríla 2016 daňový úrad mesta Bukurešť pre platiteľov dane so sídlom mimo územia štátu zamietol toto vrátenie. Rozhodnutím z 11. októbra 2016 oddelenie pre vybavovanie sťažností mesta Bukurešť zamietlo sťažnosť podanú spoločnosťou CHEP proti tomuto zamietnutiu.
- 25 Tieto dve rozhodnutia sú odôvodnené skutočnosťou, že CHEP bola povinná identifikovať sa pre DPH v Rumunsku podľa článku 153 ods. 5 Daňového zákonníka. Rumunské daňové orgány totiž konštatovali, že CHEP okrem paliet nadobudnutých v Rumunsku prenajala spoločnosti CHEP Rumunsko palety, ktoré kúpila v iných členských štátoch a prepravila do Rumunska na účely tohto prenájmu. Palety nadobudnuté v iných členských štátoch boli predmetom premiestnenia, ktoré sa v Rumunsku považuje za nadobudnutie v rámci Spoločenstva, takže CHEP sa mala identifikovať pre DPH v Rumunsku.
- 26 Dňa 3. apríla 2017 podala CHEP na Tribunalul București (Prvostupňový súd Bukurešť, Rumunsko) žalobu, ktorou sa domáhala zrušenia rozhodnutí zo 14. apríla a z 11. októbra 2016, ako aj vrátenia DPH, ktorá bola predmetom jej žiadosti o vrátenie dane.
- 27 CHEP pred týmto súdom po prvé tvrdí, že v súlade so smernicou 2008/9 má ako spoločnosť usadená v Belgicku právo na vrátenie DPH bez ohľadu na prípadnú povinnosť identifikácie pre DPH v Rumunsku, po druhé, že nebola povinná identifikovať sa pre DPH v Rumunsku, pretože premiestnenie paliet nemožno považovať za nadobudnutia v rámci Spoločenstva, a po tretie, že splnila zákonné podmienky na vrátenie DPH. CHEP okrem toho uvádza, že smernica 2008/9 bola do rumunského práva prebratá nesprávne v rozsahu, v akom podmieňuje vrátenie DPH splnením podmienky neupravenej touto smernicou, ktorá sa týka neexistencie identifikácie pre DPH v Rumunsku.
- 28 Daňové orgány tvrdia, že bez akéhokoľvek dôkazu o tom, že predmetné palety nadobudnuté v iných členských štátoch než v Rumunsku boli opätovne odoslané do členského štátu, z ktorého boli odoslané alebo prepravené do Rumunska, CHEP nemôže tvrdiť, že odoslanie paliet nadobudnutých v iných členských štátoch do Rumunska nepredstavuje premiestnenie v zmysle článku 128 ods. 12 písm. g) a h) Daňového zákonníka.

- 29 Vzhľadom na tieto tvrdenia vnútroštátny súd usúdil, že je potrebné objasniť, kedy nejde o premiestnenie v zmysle článku 17 ods. 2 smernice o DPH a kedy existuje povinnosť identifikácie pre DPH spoločnosti nerezidenta, ktorá bez toho, aby v Rumunsku disponovala technickými a ľudskými zdrojmi potrebnými na uskutočňovanie zdaniteľných transakcií, poskytuje len služby, ktorých miesto poskytovania sa na účely DPH nachádza v Rumunsku. Kládne si tiež otázku, či právo na vrátenie DPH môže podliehať podmienke, že zdaniteľná osoba nie je v členskom štáte vrátenia dane identifikovaná pre DPH ani nie je povinná tak urobiť. V tejto súvislosti uvádza, že ustanovenia rumunského práva sú zrejme v rozpore so smernicou 2008/9, podľa ktorej právo na vrátenie dane nepodlieha takejto podmienke.
- 30 Za týchto okolností Tribunalul București (Prvostupňový súd Bukurešť) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
- „1. Ide v prípade prepravy paliet z jedného členského štátu do iného členského štátu na účely ich následného prenájmu v členskom štáte určenia zdaniteľnej osobe usadenej v Rumunsku, ktorá je v Rumunsku identifikovaná pre DPH, o prepravu, ktorá sa nepovažuje za premiestnenie v zmysle článku 17 ods. 2 smernice o DPH?
2. Bez ohľadu na odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku, považuje sa za zdaniteľnú osobu podľa článku 2 bodu 1 smernice [2008/9] zdaniteľná osoba v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane, ale má sídlo na území iného členského štátu, hoci je táto osoba identifikovaná pre DPH, alebo mala by sa identifikovať pre DPH v členskom štáte vrátenia dane?
3. Predstavuje okolnosť spočívajúca v neexistujúcej identifikácii pre DPH v členskom štáte vrátenia dane, s ohľadom na ustanovenia smernice [2008/9], dodatočnú podmienku k podmienkam stanoveným v článku 3 smernice [2008/9], aby zdaniteľná osoba usadená v inom členskom štáte, t. j. neusadená v členskom štáte vrátenia dane, mohla mať v situácii, aká nastala v prejednávanej veci, nárok na vrátenie dane?
4. Má sa článok 3 smernice [2008/9] vykladať v tom zmysle, že bráni praxi vnútroštátneho správneho orgánu spočívajúcej v nepriznaní nároku na vrátenie DPH z dôvodu nesplnenia podmienky stanovenej výlučne vo vnútroštátnej právnej úprave?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

- 31 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 17 ods. 2 písm. g) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že premiestnenie tovaru s pôvodom v členskom štáte do členského štátu vrátenia dane zdaniteľnou osobou na účely poskytovania služieb prenájmu tohto tovaru v tomto poslednom uvedenom členskom štáte touto zdaniteľnou osobou sa nemá považovať za dodanie v rámci Spoločenstva.
- 32 Na úvod treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry, pokiaľ ide o výklad ustanovenia práva Únie, je potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (rozsudok z 19. apríla 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, bod 33 a citovaná judikatúra).
- 33 Článok 17 ods. 1 smernice o DPH považuje niektoré premiestnenia tovaru, konkrétne premiestnenia tovaru do iného členského štátu, za dodania v rámci Spoločenstva.

- 34 Článok 17 ods. 2 tejto smernice uvádza viacero prípadov, ktoré sa nepovažujú za premiestnenie do iného členského štátu stanovené v článku 17 ods. 1 uvedenej smernice.
- 35 Vzhľadom na to, že článok 17 ods. 2 smernice o DPH stanovuje taxatívny zoznam výnimiek, musí byť predmetom reštriktívneho výkladu (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. marca 2014, Dresser-Rand, C-606/12 a C-607/12, EU:C:2014:125, bod 27).
- 36 Okrem toho toto ustanovenie treba vykladať vzhľadom na cieľ sledovaný prechodným režimom DPH uplatniteľným na obchod v rámci Spoločenstva zavedeným smernicou o DPH, ktorého cieľom je prevod daňového príjmu na členský štát, v ktorom dochádza ku konečnej spotrebe dodaného tovaru (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. marca 2014, Dresser-Rand, C-606/12 a C-607/12, EU:C:2014:125, bod 28).
- 37 Práve vzhľadom na tieto pripomienky treba vykladať článok 17 ods. 2 písm. g) smernice o DPH, ktorý je osobitne predmetom otázok vnútroštátneho súdu.
- 38 Podľa tohto ustanovenia sa za premiestnenie do iného členského štátu nepovažuje odoslanie alebo preprava tovaru na jeho dočasné použitie na území členského štátu, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru končí, na účely poskytovania služieb zdaniteľnou osobou, ktorá je usadená v členskom štáte, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.
- 39 Zo samotného znenia tohto ustanovenia vyplýva, že jeho uplatnenie výslovne podlieha kumulatívnym podmienkam, podľa ktorých na jednej strane použitie tovaru odoslaného alebo prepraveného na účely poskytovania služieb dotknutou zdaniteľnou osobou v členskom štáte určenia musí byť dočasné a na druhej strane tovar musí byť odoslaný alebo prepravený z členského štátu, v ktorom je táto zdaniteľná osoba usadená.
- 40 Po prvé z uvedeného ustanovenia tak vyplýva, že v súlade s cieľmi prechodného režimu DPH uplatniteľného na obchod v rámci Spoločenstva sa iba premiestnenie tovaru do iného členského štátu, ktorý sa uskutočňuje nie na účely konečnej spotreby tohto tovaru, ale na účely jeho dočasného používania v tomto členskom štáte, nemá považovať za dodanie v rámci Spoločenstva, ak sú splnené ostatné podmienky (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. marca 2014, Dresser-Rand, C-606/12 a C-607/12, EU:C:2014:125, bod 30).
- 41 Bolo by naopak v rozpore tak so znením článku 17 ods. 2 písm. g) smernice o DPH, ako aj s požiadavkou reštriktívneho výkladu a s cieľmi prechodného režimu DPH uplatniteľného na obchod v rámci Spoločenstva, ak by sa uplatnenie tohto ustanovenia rozšírilo na prípady používania na dobu neurčitú alebo dlhšiu, alebo na prípady používania vedúce k zničeniu dotknutého tovaru.
- 42 Po druhé treba poznamenať, že zo samotného znenia článku 17 ods. 2 písm. g) smernice o DPH, podľa ktorého predmetný tovar musí byť odoslaný alebo prepravený z členského štátu, v ktorom je usadená dotknutá zdaniteľná osoba, vyplýva, že toto ustanovenie sa neuplatňuje na situácie, v ktorých bol predmetný tovar odoslaný alebo prepravený zdaniteľnou osobou z iných členských štátov, než je členský štát, v ktorom je táto zdaniteľná osoba usadená.
- 43 V prejednávanej veci zo spisu predloženého Súdneho dvoru vyplýva, že CHEP usadená v Belgicku odoslala alebo prepravovala palety do Rumunska a použila ich v rámci služieb, ktoré poskytla spoločnosti CHEP Rumunsko.
- 44 Na jednej strane prináleží vnútroštátnemu súdu, aby na základe celkového posúdenia všetkých okolností sporu vo veci samej určil, či má používanie týchto paliet v rámci poskytovania služieb zo strany spoločnosti CHEP dočasnú povahu. Na tento účel môže najmä zohľadniť podmienky nájomných zmlúv uzavretých medzi spoločnosťami CHEP a CHEP Rumunsko, ako aj povahu predmetného tovaru.

- 45 Na druhej strane, keďže zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že CHEP nadobudla palety v rôznych členských štátoch Únie, je úlohou tohto súdu ubezpečiť sa, že predmetné palety boli do Rumunska odoslané alebo prepravené z Belgicka, členského štátu, v ktorom je CHEP usadená.
- 46 Ak sa vnútroštátny súd domnieva, že tieto dve podmienky sú v konaní vo veci samej splnené, bude musieť dospieť k záveru, že v súlade s článkom 17 ods. 2 písm. g) smernice o DPH dotknuté premiestnenia paliet nemožno považovať za dodania v rámci Spoločenstva.
- 47 Naopak, za predpokladu, že niektorá z týchto podmienok nie je splnená pre všetky premiestnenia alebo niektoré premiestnenia predmetných paliet, musia sa tieto premiestnenia podľa článku 17 ods. 1 smernice o DPH a s výhradou overenia ostatných výnimočných prípadov uvedených v odseku 2 tohto ustanovenia považovať za dodania v rámci Spoločenstva.
- 48 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 17 ods. 2 písm. g) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že premiestnenie tovaru s pôvodom v členskom štáte do členského štátu vrátenia dane zdaniteľnou osobou na účely poskytnutia služieb prenájmu tohto tovaru touto zdaniteľnou osobou v tomto poslednom uvedenom členskom štáte sa nemá považovať za dodanie v rámci Spoločenstva, pokiaľ je používanie uvedeného tovaru na účely takejto transakcie dočasné a tovar bol odoslaný alebo prepravený z členského štátu, v ktorom je uvedená zdaniteľná osoba usadená.

O druhej až štvrtej otázke

- 49 Svojou druhou až štvrtou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, chce vnútroštátny súd v podstate zistiť, či sa majú ustanovenia smernice 2008/9 vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby členský štát odmietol právo na vrátenie DPH zdaniteľnej osobe usadenej na území iného členského štátu len z dôvodu, že táto zdaniteľná osoba je alebo by mala byť identifikovaná pre DPH v členskom štáte vrátenia dane.
- 50 Smernica 2008/9 má podľa svojho článku 1 za cieľ ustanoviť podrobné pravidlá pre vrátenie DPH, stanovené v článku 170 smernice o DPH, zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane a ktoré spĺňajú podmienky stanovené v článku 3 smernice 2008/9.
- 51 Cieľom smernice 2008/9 však nie je stanoviť ani podmienky výkonu, ani rozsah práva na vrátenie dane. Článok 5 druhý odsek tejto smernice totiž stanovuje, že bez toho, aby bol dotknutý jej článok 6, na účely tejto smernice sa právo na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe stanoví podľa smernice o DPH tak, ako sa uplatňuje v členskom štáte vrátenia dane (rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 35).
- 52 Právo zdaniteľnej osoby usadenej v členskom štáte na vrátenie DPH zaplatenej v inom členskom štáte podľa smernice 2008/9 teda zodpovedá právu na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe vo vlastnom členskom štáte, ktoré mu priznáva smernica o DPH (rozsudok z 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 36; pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 28. júna 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, bod 35).
- 53 Okrem toho Súdny dvor spresnil, že rovnako ako právo na odpočítanie dane, právo na vrátenie dane predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie, ktorého cieľom je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje daňovú neutralitu, pokiaľ ide o daňovú záťaž všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy v zásade podliehajú DPH (rozsudok z 2. mája 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, bod 35).

- 54 Spôsob vrátenia DPH, či už odpočítaním alebo vrátením, závisí od miesta usadenia zdaniteľnej osoby (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. júla 2009, Komisia/Taliansko, C-244/08, neuvverejnený, EU:C:2009:478, body 25 a 35). Článok 170 smernice o DPH tak za podmienok, ktoré stanovuje, priznáva „každej zdaniteľnej osobe, ktorá v zmysle... bodu 1 článku 2 a článku 3 smernice [2008/9] nie je usadená v členskom štáte, v ktorom nakupuje tovar a služby alebo do ktorého dováža tovar podliehajúci DPH“, právo na vrátenie DPH.
- 55 V tejto súvislosti má podľa článku 3 smernice 2008/9 zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v členskom štáte vrátenia dane v zmysle článku 2 bodu 1 tejto smernice, právo na vrátenie zaplatenej DPH za dvoch podmienok. Po prvé podľa článku 3 písm. a) uvedenej smernice počas obdobia, ktorého sa týka žiadosť o vrátenie dane, zdaniteľná osoba nesmie mať sídlo svojej ekonomickej činnosti, ani stálu prevádzkareň, ani trvalé bydlisko alebo obvyklý pobyt v členskom štáte vrátenia dane. Po druhé podľa článku 3 písm. b) tej istej smernice nesmie v tom istom období dodávať tovar alebo poskytovať služby, ktoré sa považujú za dodané alebo poskytnuté v tomto členskom štáte, s výnimkou určitých plnení uvedených v bodoch i) a ii) tohto ustanovenia. Tieto podmienky sú kumulatívne (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. februára 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, bod 42, a z 21. septembra 2017, SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, bod 43).
- 56 Naopak, ani článok 170 smernice o DPH, ani článok 3 smernice 2008/9, ani žiadne iné ustanovenie týchto smerníc nepodmieňujú právo zdaniteľnej osoby usadenej v inom členskom štáte získať vrátenie DPH akoukoľvek formálnou požiadavkou neexistencie identifikácie pre DPH alebo neexistencie povinnosti identifikácie pre DPH v členskom štáte vrátenia dane.
- 57 Z toho vyplýva, že členský štát nemôže na základe svojho vnútroštátneho práva odmietnuť zdaniteľnej osobe usadenej v inom členskom štáte právo na vrátenie DPH len z dôvodu, že táto zdaniteľná osoba je alebo by mala byť identifikovaná pre DPH v prvom členskom štáte, hoci táto zdaniteľná osoba spĺňa kumulatívne podmienky stanovené v článku 3 smernice 2008/9.
- 58 Tento výklad je podporený účelom smernice 2008/9, ktorým je umožniť zdaniteľnej osobe usadenej v inom členskom štáte získať vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, keď v prípade, že nedochádza k zdaniteľným transakciám v členskom štáte vrátenia dane, nemôže odpočítať túto DPH zaplatenú na vstupe od DPH splatnej na výstupe (rozsudok z 25. októbra 2012, Daimler a Widex, C-318/11 a C-319/11, EU:C:2012:666, bod 40). Okolnosť, že zdaniteľná osoba je prípadne identifikovaná pre DPH v členskom štáte vrátenia dane, nemôže byť vo vnútroštátnom právnom poriadku platne považovaná za skutočnosť preukazujúcu, že táto zdaniteľná osoba skutočne vykonala takéto transakcie v tomto členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. februára 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, bod 53).
- 59 Platí to o to viac, že identifikácia pre DPH stanovená v článku 214 smernice o DPH predstavuje len formálnu požiadavku na účely kontroly. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že formálne požiadavky nemôžu spochybníť najmä právo na odpočítanie, pokiaľ sú splnené hmotnoprávne podmienky vzniku tohto práva (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, bod 50, a zo 14. marca 2013, Ablesio, C-527/11, EU:C:2013:168, bod 32). Vzhľadom na bod 52 tohto rozsudku z toho tiež vyplýva, že zdaniteľnej osobe usadenej v inom členskom štáte nemožno brániť, pokiaľ sú splnené hmotnoprávne podmienky, na základe ktorých vzniká právo na vrátenie dane, vykonať toto právo z dôvodu, že je alebo by mala byť identifikovaná pre DPH v členskom štáte vrátenia dane.
- 60 V dôsledku toho, na rozdiel od stanoviska zastávaného rumunskou vládou, členský štát nemôže vylúčiť zdaniteľnú osobu usadenú v inom členskom štáte z práva na vrátenie DPH len z dôvodu, že táto zdaniteľná osoba je alebo by mala byť identifikovaná pre DPH v prvom členskom štáte.

- 61 Okrem toho treba ešte dodať, že len článok 171a smernice o DPH umožňuje členským štátom, aby v súvislosti s osobitnými transakciami, ktorých sa týka, priznali zdaniteľnej osobe usadenej v inom členskom štáte právo na odpočítanie dane tým, že ju vylúčia z postupu vrátenia dane na základe smernice 2008/9. Okrem skutočnosti, že rumunská vláda sa vôbec nedovolávala toho, že túto možnosť prebrala do rumunského právneho poriadku, však toto ustanovenie v každom prípade nemá za cieľ rozlišovať podľa toho, či v členskom štáte vrátenia dane existuje alebo neexistuje identifikácia pre DPH.
- 62 V prejednávanej veci na jednej strane zo skutočností uvedených v spise, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že CHEP ako zdaniteľná osoba usadená v inom členskom štáte nespĺňa žiadne z kritérií uvedených v článku 3 písm. a) smernice 2008/9 na väzbu s rumunským územím. Na druhej strane, pokiaľ ide o podmienku uvedenú v článku 3 písm. b) tejto smernice, zo skutočností v spise vyplýva, že CHEP tým, že prenajímala predmetné palety spoločnosti CHEP Rumunsko, poskytuje služby, pri ktorých sa predpokladá, že sa miesto ich poskytovania nachádza v Rumunsku v súlade s článkom 44 smernice o DPH, pričom CHEP Rumunsko je podľa článku 196 smernice o DPH povinná zaplatiť DPH v rámci mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti. Za týchto podmienok a s výhradou overenia vnútroštátnym súdom sa zdá, že spoločnosť, akou je CHEP, spĺňa kumulatívne podmienky stanovené v článku 3 smernice 2008/9, a teda má nárok na vrátenie DPH.
- 63 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na druhú až štvrtú otázku odpovedať tak, že ustanovenia smernice 2008/9 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby členský štát odmietol právo na vrátenie DPH zdaniteľnej osobe usadenej na území iného členského štátu len z dôvodu, že táto zdaniteľná osoba je alebo by mala byť identifikovaná pre DPH v členskom štáte vrátenia dane.

O trovách

- 64 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (deviata komora) rozhodol takto:

- Článok 17 ods. 2 písm. g) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, sa má vykladať v tom zmysle, že premiestnenie tovaru s pôvodom v členskom štáte do členského štátu vrátenia dane zdaniteľnou osobou na účely poskytnutia služieb prenájmu tohto tovaru touto zdaniteľnou osobou v tomto poslednom uvedenom členskom štáte sa nemá považovať za dodanie v rámci Spoločenstva, pokiaľ je používanie uvedeného tovaru na účely takejto transakcie dočasné a tovar bol odoslaný alebo prepravený z členského štátu, v ktorom je uvedená zdaniteľná osoba usadená.**
- Ustanovenia smernice Rady 2008/9/ES z 12. februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte, sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby členský štát odmietol právo na vrátenie dane z pridanej hodnoty zdaniteľnej osobe usadenej na území iného členského štátu len z dôvodu, že táto zdaniteľná osoba je alebo by mala byť identifikovaná pre daň z pridanej hodnoty v členskom štáte vrátenia dane.**

Podpisy