

Downloaded via the EU tax law app / web

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

11. června 2020(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 17 odst. 2 písm. g) – Přemístění movitého majetku v rámci Evropské unie za účelem poskytnutí služby – Články 170 a 171 – Nárok na vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně – Směrnice 2008/9/ES – Pojem ‚osoba povinná k dani neusazená v členském státě vrácení daně‘ – Osoba povinná k dani neidentifikovaná pro účely DPH v členském státě vrácení daně“

Ve věci C-242/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunalul București (soud prvního stupně v Bukurešti, Rumunsko) ze dne 18. ledna 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 20. března 2019, v řízení

CHEP Equipment Pooling NV

proti

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

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

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení S. Rodin, předseda senátu, K. Jürimäe (zpravodajka) a N. Piçarra, soudci,

generální advokát: G. Hogan,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za CHEP Equipment Pooling NV E. Bencilou, avokat,
- za rumunskou vládu nejprve E. Gane a L. Lițu, jakož i C.-R. Canțem, poté E. Gane a L. Lițu, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi A. Armenia a L. Lozano Palacios, jako zmocněnkyni,

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 čl. 17 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. v. st. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 (Úř. v. st. 2008, L 44, s. 11) (dále jen „směrnice o DPH“), jakož i čl. 2 bodu 1 a čl. 3 směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě (Úř. v. st. 2008, L 44, s. 23).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi CHEP Equipment Pooling NV (dále jen „CHEP“), společností usazenou v Belgii, na straně jedné a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (Národní agentura pro správu daní – regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Bukurešti – útvar pro vyřizování stížností, Rumunsko) a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (Národní agentura pro správu daní – regionální generální ředitelství pro veřejné finance v Bukurešti – správa daní pro daňové poplatníky-nerezidenty, Rumunsko) (dále jen společně „rumunské daňové orgány“) na straně druhé, jehož předmětem je odmítnutí těchto orgánů vrátit této společnosti daň z přidané hodnoty (DPH) odvedenou v Rumunsku.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

3 Článek 17 směrnice o DPH stanoví:

„1. Za dodání zboží za úplaty se považuje přemístění zboží, které je součástí obchodního majetku osoby povinné k dani, touto osobou do jiného členského státu.

„Přemístěním do jiného členského státu“ se rozumí každé odeslání nebo přeprava movitého hmotného majetku osobou povinnou k dani nebo na její účet mimo území členského státu, v němž se majetek nachází, avšak uvnitř [Evropské unie], pro účely jejího podnikání.

2. Za „přemístění do jiného členského státu“ se nepovažuje odeslání nebo přeprava zboží za účelem některého z těchto plnění:

[...]

g) dočasné použití tohoto zboží na území členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží za účelem poskytnutí služby osobou povinnou k dani usazenou v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží;

[...]

3. Není-li nadále plněna některá z podmínek, které jsou předpokladem postupu podle odstavce 2, považuje se toto zboží za přemístěné do jiného členského státu. V takovém případě se má za to, že přemístění nastává v okamžiku, kdy dotyčná podmínka přestane být plněna.“

4 Článek 21 této směrnice stanoví:

„Za pořízení zboží uvnitř Společenství za úplaty se považuje i případ, kdy osoba povinná k dani použije pro účely svého podnikání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno touto osobou nebo na její účet z jiného členského státu, v němž dotyčná osoba dané zboží vyrobila, vytvořila, zpracovala, zakoupila nebo poříkla ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. b) nebo do nějž je tato osoba povinná k dani dovezla v rámci svého podnikání.“

5 Článek 44 uvedené směrnice zní takto:

„Místem poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stálé provozovně osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které je tato služba poskytnuta, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

6 Článek 170 téže směrnice uvádí:

„Každá osoba povinná k dani, která ve smyslu [...], čl. 2 bodu 1 a článku 3 směrnice [2008/9] a článku 171 této směrnice není usazena v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je 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.“

7 Podle čl. 171 odst. 1 směrnice o DPH:

„Osobě povinné k dani neusazené v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je předmětem DPH, ale usazené v jiném členském státě se daň vrací v souladu s prováděcími pravidly stanovenými ve směrnici [2008/9].“

8 Článek 171a směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy mohou namísto vrácení daně podle [směrnice 2008/9] za dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě povinné k dani, z nichž je tato osoba povinná k dani povinna odvést daň podle článků 194 až 197 nebo článku 199, povolit odpočet této daně postupem podle článku 168. [...]

Za tímto účelem mohou členské státy dotyčnou osobu povinnou k dani, která je povinna odvést daň, vyjmout z postupu vrácení daně podle [směrnice 2008/9].“

9 Článek 196 směrnice o DPH stanoví:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani, nebo právnická osoba nepovinná k dani identifikovaná pro účely DPH, která je příjemcem služby uvedené v článku 44, jestliže tuto službu

poskytla osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státě.“

10 Podle čl. 214 odst. 1 písm. a) a b) této směrnice:

„členské státy přijmou opatření nezbytná k tomu, aby bylo následujícím osobám přiděleno osobní identifikační číslo:

a) každé osobě povinné k dani s výjimkou osob uvedených v čl. 9 odst. 2, která uskutečňuje na jejich území dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při kterých jí vzniká nárok na odpočet daní, kromě dodání zboží nebo poskytnutí služeb, při nichž daň odvádí podle článků 194 až 197 a článku 199 výhradně poskytovatel nebo příjemce;

b) každé osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani, která uskuteční pořízení zboží uvnitř Společenství, jež jsou předmětem daně podle čl. 2 odst. 1 písm. b), nebo která využila možnost uinit svá pořízení uvnitř Společenství předmětem daně podle čl. 3 odst. 3“.

Směrnice 2008/9

11 Článek 1 směrnice 2008/9 uvádí, že tato směrnice „stanoví prováděcí pravidla pro vrácení [DPH] podle článku 170 směrnice [o DPH] osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, které splňují podmínky stanovené v článku 3“.

12 Článek 2 body 1 a 2 směrnice 2008/9 stanoví, že pro účely této směrnice se rozumí:

„1) ‚osobou povinnou k dani neusazenou v členském státě vrácení daně‘ osoba povinná k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice [o DPH], která není usazená v členském státě vrácení daně, avšak je usazená na území jiného členského státu;

2) ‚členským státem vrácení daně‘ členský stát, ve kterém byla DPH účtována osobě povinné k dani neusazené v členském státě vrácení daně za zboží nebo služby, které jí dodaly nebo poskytly jiné osoby povinné k dani v tomto členském státě, nebo při dovozu zboží do tohoto členského státu“.

13 Podle článku 3 směrnice 2008/9:

„Tato směrnice se vztahuje na osobu povinnou k dani neusazenou v členském státě vrácení daně, která splňuje tyto podmínky:

a) během období pro vrácení daně neměla na území členského státu vrácení daně sídlo ekonomické činnosti ani stálou provozovnu, z níž vykonávala ekonomickou činnost, ani, neexistovalo-li takové sídlo nebo provozovna, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje;

b) během období pro vrácení daně nedodala zboží ani neposkytla služby, které se považují za dodané nebo poskytnuté v členském státě vrácení daně, s výjimkou těchto plnění:

i) poskytnutí přepravní služby nebo související vedlejší služby osvobozené od daně podle článků 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 nebo 160 směrnice [o DPH],

ii) dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě, která je osobou povinnou odvést daň podle článků 194 až 197 a článku 199 směrnice [o DPH].“

14 Článek 5 směrnice 2008/9 zní takto:

„Každý členský stát vrátí osobě povinné k dani neusazené v členském státě vrácení daně DPH

úřetovanou za zboží nebo službu, které jí dodala nebo poskytla jiná osoba povinná k dani v tomto členském státě, nebo při dovozu zboží do tohoto členského státu, pokud se toto zboží a tyto služby použijí pro účely těchto plnění:

a) plnění uvedená v čl. 169 písm. a) a b) směrnice [o DPH];

b) plnění pro osobu, která je osobou povinnou odvést daň podle článků 194 až 197 a článku 199 směrnice [o DPH], jak jsou uplatňovány v členském státě vrácení daně.

Aniž je dotčen článek 6, určí se nárok na vrácení daně na vstupu pro účely této směrnice podle směrnice 2006/112/ES, jak je uplatňována v členském státě vrácení daně.“

Rumunské právo

15 Článek 128 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 o daňovém zákoníku), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení, (dále jen „daňový zákoník“) stanoví:

„1. ‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.

[...]

9. Dodání zboží uvnitř Společenství je dodání zboží ve smyslu odstavce 1, které je odesláno nebo přepraveno z jednoho členského státu do jiného členského státu dodavatelem nebo osobou, ve prospěch které se dodání uskutečňuje, nebo jiným subjektem na jejich účet.

10. Za dodání zboží uvnitř Společenství za úplaty se považuje přemístění zboží, které je součástí obchodního majetku osoby povinné k dani, touto osobou z Rumunska do jiného členského státu, s výjimkou případů uvedených v odstavci 12, které se nepovažují za přemístění.

11. Přemístěním podle odstavce 10 se rozumí každé odeslání nebo přeprava movitého hmotného majetku z Rumunska do jiného členského státu osobou povinnou k dani nebo na její účet pro účely jejího podnikání.

12. Pro účely této hlavy se za přemístění nepovažuje odeslání nebo přeprava zboží z Rumunska do jiného členského státu osobou povinnou k dani nebo na její účet za účelem některého z těchto plnění:

[...]

g) dočasné použití tohoto zboží na území členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží za účelem poskytnutí služby v členském státě ukončení odeslání nebo přepravy osobou povinnou k dani usazenou v Rumunsku;

[...]

13. Pokud některá z podmínek stanovených v odstavci 12 přestane být plněna, považuje se odeslání nebo přeprava zboží za přemístění z Rumunska do jiného členského státu. V takovém případě se má za to, že přemístění nastává v okamžiku, kdy dotyčná podmínka přestane být plněna.“

16 Podle čl. 130a odst. 2 písm. a) tohoto zákoníku:

„Za pořízení zboží uvnitř Společenství za úplaty se považují tato plnění:

a) p?ípad, kdy osoba povinná k dani použije v Rumunsku pro ú?ely svého podnikání zboží, které bylo odesláno nebo p?epraveno touto osobou nebo jinou osobou na její ú?et z jiného ?lenského státu, v n?mž doty?ná osoba dané zboží vyrobila, vyt?žila, zpracovala, zakoupila nebo po?ídila nebo do n?hož je tato osoba povinná k dani dovezla v rámci svého podnikání, pokud se p?eprava nebo odeslání tohoto zboží, je-li uskute?n?no z Rumunska do jiného ?lenského státu, považuje za p?emíst?ní zboží do jiného ?lenského státu v souladu s ustanoveními ?l. 128 odst. 10 a 11; [...]"

17 ?lánek 147b odst. 1 písm. a) uvedeného zákoníku stanoví:

„Za podmínek stanovených právními p?edpisy:

a) osoba povinná k dani neusazená v Rumunsku, ale v jiném ?lenském stát?, která není identifikována a nemusí být identifikována pro ú?ely DPH v Rumunsku, m?že mít nárok na vrácení [DPH] odvedené p?i dovozu a nákupu zboží nebo služeb provedených v Rumunsku; [...]"

18 Bod 49 odst. 1 Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (metodologická pravidla k uplatování da?ového zákoníku) uvádí:

„Podle ?l. 147b odst. 1 písm. a) da?ového zákoníku m?že mít každá osoba povinná k dani neusazená v Rumunsku, ale usazená v jiném ?lenském stát?, nárok na vrácení DPH odvedené p?i dovozu a koupi zboží nebo služeb uskute?ných v Rumunsku. Rumunsko vrátí [DPH], pokud doty?ná osoba povinná k dani spl?uje následující podmínky:

a) b?hem období pro vrácení dan? nem?la v Rumunsku sídlo ekonomické ?innosti ani stálou provozovnu, z níž vykonávala ekonomickou ?innost, ani, neexistovalo-li takové sídlo nebo provozovna, bydlišt? nebo místo, kde se obvykle zdr?uje;

b) b?hem období pro vrácení dan? nebyla dot?ená osoba identifikována ani nebyla povinna být identifikována pro ú?ely DPH v Rumunsku v souladu s ?lánkem 153 da?ového zákoníku;

c) b?hem období pro vrácení dan? nedodala zboží ani neposkytla služby, které se považují za dodané nebo poskytnuté v Rumunsku, s výjimkou t?chto pln?ní:

1. poskytování dopravních služeb a služeb dopl?kových k t?mto službám, které jsou osvobozeny od dan? podle ?l. 143 odst. 1 písm. c) až m), ?l. 144 odst. 1 písm. c) a ?l. 144a da?ového zákoníku;

2. dodání zboží a poskytnutí služeb osob? povinné odvést DPH v souladu s ?l. 150 odst. 2 až 6 da?ového zákoníku.“

19 ?lánek 153 odst. 5 písm. a) da?ového zákoníku zní následovn?:

„Žádost o identifikaci pro ú?ely DPH v souladu s tímto ?lánkem podá p?ed uskute?ným pln?ní osoba povinná k dani neusazená v Rumunsku, která není identifikována pro ú?ely DPH v Rumunsku a která má v úmyslu:

a) po?ídit zboží uvnit? Spole?enství, za které je povinna odvést da? v souladu s ?lánkem 151; [...]"

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

20 CHEP, společnost usazená v Belgii, pronajímá v rámci Evropy palety. Za tímto ú?elem

společnost CHEP nakupuje palety v různých členských státech, které následně pronajímá dalším subjektům skupiny CHEP usazeným v jednotlivých členských státech, které je dále pronajímají svým zákazníkům v příslušném členském státě.

21 V době od 1. října do 31. prosince 2014 CHEP nakoupila palety u rumunského dodavatele. Prodejní cena fakturovaná tímto dodavatelem zahrnovala DPH. Dotčené palety byly přepraveny od dodavatele v Rumunsku na jiné místo určení nacházející se rovněž v Rumunsku.

22 Společnost CHEP poté tyto palety, stejně jako palety, které nakoupila v jiných členských státech Unie a které za účelem pronájmu přepravila do Rumunska, pronajala v Rumunsku usazené společnosti CHEP Pooling Services Romania SRL (dále jen „CHEP Rumunsko“). CHEP Rumunsko tyto různé palety dále pronajímala rumunským zákazníkům, kteří je mohli zasílat v rámci Rumunska, do jiných členských států nebo do třetích států. Palety, které byly použity pro přepravu zboží deklarovaného na vývoz, byly poté odeslány zpět do Rumunska společnosti CHEP Rumunsko, která je při dovozu deklarovala a jejich hodnotu, jakož i příslušnou DPH dále fakturovala společnosti CHEP.

23 V červnu 2015 společnost CHEP požádala rumunské daňové orgány o vrácení DPH fakturované rumunským dodavatelem palet, jakož i DPH, kterou ji přefakturovala CHEP Rumunsko.

24 Rozhodnutím ze dne 14. dubna 2016 daňová správa v Bukurešti pro daňové poplatníky nerezidenty toto vrácení odmítla. Rozhodnutím ze dne 11. října 2016 útvar pro vyřizování stížností v Bukurešti zamítl stížnost, kterou proti uvedenému odmítnutí podala společnost CHEP.

25 Obě tato rozhodnutí byla odvozena ze skutečností, že společnost CHEP byla podle čl. 153 odst. 5 daňového zákoníku povinna se v Rumunsku identifikovat pro účely DPH. Rumunské daňové orgány totiž konstatovaly, že vedle palet pořízených v Rumunsku společnost CHEP pronajala společnosti CHEP Rumunsko rovněž palety, které pořídila v jiných členských státech a které do Rumunska přepravila za účelem tohoto pronájmu. Přepravu palet, které byly pořízeny v jiných členských státech, je proto nutno v Rumunsku považovat za pořízení uvnitř Společenství, takže společnost CHEP měla povinnost se v Rumunsku identifikovat pro účely DPH.

26 Dne 3. dubna 2017 společnost CHEP podala u Tribunalul București (soud prvního stupně v Bukurešti, Rumunsko) žalobu, kterou se domáhala zrušení rozhodnutí ze dne 14. dubna a 11. října 2016, jakož i vrácení DPH, o které požádala ve své žádosti.

27 Společnost CHEP před uvedeným soudem tvrdí zaprvé, že jako společnost usazená v Belgii má podle směrnice 2008/9 nárok na vrácení DPH nezávisle na případné povinnosti se identifikovat pro účely DPH v Rumunsku, zadruhé, že nebyla povinna se identifikovat pro účely DPH v Rumunsku, protože přemístění palet nelze považovat za pořízení uvnitř Společenství, a zatřetí, že splňovala právní podmínky stanovené pro nárok na vrácení DPH. Společnost CHEP kromě toho tvrdí, že směrnice 2008/9 byla do rumunského práva provedena nesprávně, neboť toto právo podmiňuje vrácení DPH podmínkou, která není v této směrnici stanovena, týkající se neexistence identifikace pro účely DPH v Rumunsku.

28 Daňové orgány tvrdí, že v případě, kdy neexistují jakékoli důkazy, že dotčené palety pořízené v jiných členských státech než v Rumunsku byly odeslány zpět do členského státu, z něhož byly odeslány nebo přepraveny do Rumunska, společnost CHEP nemůže tvrdit, že se odeslání palet pořízených v jiných členských státech do Rumunska nepovažuje za přemístění ve smyslu čl. 128 odst. 12 písm. g) a h) daňového zákoníku.

29 Vzhledem k těmto argumentům považuje předkládající soud za nezbytné vyjasnit, kdy se

nejedná o p?emíst?ní ve smyslu ?l. 17 odst. 2 sm?rnice o DPH a kdy existuje povinnost identifikovat se pro ú?ely DPH spole?nosti nerezidenta, která – aniž by v Rumunsku m?la technické a personální zdroje nezbytné pro provád?ní zdanitelných pln?ní – pouze poskytla služby, jejichž místo poskytnutí se pro ú?ely DPH nachází v Rumunsku. P?edkládající soud si rovněž klade otázku, zda nárok na vrácení DPH m?že být podmín?n tím, aby osoba povinná k dani nebyla v ?lenském stát? vrácení dan? identifikována pro ú?ely DPH, a aby tak ani nemusela u?init. V této souvislosti konstatuje, že ustanovení rumunského práva jsou z?ejm? v rozporu se sm?rnicí 2008/9, podle níž nárok na vrácení není vázán na takovouto podmínku.

30 Za t?chto okolností se Tribunalul Bucure?ti (soud prvního stupn? v Bukurešti) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) P?edstavuje p?eprava palet z jednoho ?lenského státu do jiného ?lenského státu za ú?elem jejich následného pronájmu v posledn? uvedeném ?lenském stát? osob? povinné k dani, která je usazena a identifikována pro ú?ely DPH v Rumunsku, p?epravu, která se nepovažuje za p?emíst?ní ve smyslu ?l. 17 odst. 2 sm?rnice o DPH?

2) Bez ohledu na odpov?? na první otázku, považuje se za osobu povinnou k dani ve smyslu ?l. 2 bodu 1 sm?rnice [2008/9] osoba povinná k dani ve smyslu ?l. 9 odst. 1 sm?rnice o DPH, která není usazena v ?lenském stát? vrácení dan?, avšak je usazena na území jiného ?lenského státu, i když je tato osoba identifikována pro ú?ely DPH nebo je povinna být identifikována pro ú?ely DPH v ?lenském stát? vrácení dan??

3) P?edstavuje podmínka nebýt identifikován pro ú?ely DPH v ?lenském stát? vrácení dan?, s ohledem na ustanovení sm?rnice [2008/9], dodate?nou podmínku k podmínkám stanoveným v ?lánku 3 sm?rnice [2008/9], aby osoba povinná k dani usazená v jiném ?lenském stát? a neusazená v ?lenském stát? vrácení dan? mohla mít v takovém p?ípad?, jako je projednáváný p?ípad, nárok na vrácení dan??

4) Musí být ?lánek 3 sm?rnice [2008/9] vykládán v tom smyslu, že brání praxi vnitrostátních správních orgán? spo?ívající v odmítnutí vrácení DPH z d?vodu nespln?ní podmínky stanovené výlu?n? ve vnitrostátních právních p?edpisech?“

K p?edb?žným otázkám

K první otázce

31 Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?l. 17 odst. 2 písm. g) sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že p?emíst?ní zboží z jednoho ?lenského státu do ?lenského státu vrácení dan? provedené osobou povinnou k dani za ú?elem poskytnutí služby pronájmu tohoto zboží touto osobou povinnou k dani v tomto posledn? uvedeném ?lenském stát?, nelze považovat za dodání uvnit? Spole?enství.

32 Úvodem je t?eba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury, pokud jde o výklad ustanovení unijního práva, je t?eba vzít v úvahu nejen jeho zn?ní, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je sou?ástí (rozsudek ze dne 19. dubna 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, bod 33 a citovaná judikatura).

33 Podle ?l. 17 odst. 1 sm?rnice o DPH se ur?itá p?emíst?ní zboží, a to p?emíst?ní zboží do jiného ?lenského státu, považují za dodání uvnit? Spole?enství.

34 Článek 17 odst. 2 této směrnice uvádí řadu případů, které nejsou považovány za přemístění do jiného členského státu ve smyslu čl. 17 odst. 1 uvedené směrnice.

35 Vzhledem k tomu, že čl. 17 odst. 2 směrnice o DPH uvádí taxativní výčet výjimek, musí být vykládán striktně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. března 2014, Dresser-Rand, C-606/12 a C-607/12, EU:C:2014:125, bod 27).

36 Toto ustanovení musí být kromě toho vykládáno s ohledem na cíl sledovaný přechodnou úpravou DPH použitelnou na obchod uvnitř Společenství, která byla zavedena směrnicí o DPH, kterým je přidělit daňový příjem členskému státu, v němž dochází ke konečné spotřebě dodaného zboží (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. března 2014, Dresser-Rand, C-606/12 a C-607/12, EU:C:2014:125, bod 28).

37 Ve světle uvedeného je nutno vykládat čl. 17 odst. 2 písm. g) směrnice o DPH, který je konkrétně předmětem otázek předkládajícího soudu.

38 Podle tohoto ustanovení se za přemístění do jiného členského státu nepovažuje odeslání nebo přeprava zboží za účelem dočasného použití tohoto zboží na území členského státu ukončení odeslání nebo přepravy zboží za účelem poskytnutí služby osobou povinnou k dani usazenou v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.

39 Ze samotného znění tohoto ustanovení vyplývá, že jeho použití je výslovně podmíněno kumulativními podmínkami, podle nichž musí být jednak použití zboží v členském státě určení, které bylo odesláno nebo přepraveno za účelem poskytnutí služby dotyčnou osobou povinnou k dani, dočasné a jednak musí být zboží odesláno nebo přepraveno z členského státu, v němž je tato osoba povinná k dani usazena.

40 Zprvė tedy z uvedeného ustanovení vyplývá, že v souladu s cíli přechodné úpravy DPH použitelné na obchod uvnitř Společenství, pouze přemístění zboží do jiného členského státu, které je provedeno ne za účelem konečné spotřeby tohoto zboží, ale za účelem dočasného použití tohoto zboží v tomto členském státě, nemůže být považováno za dodání uvnitř Společenství, jsou-li splněny další podmínky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. března 2014, Dresser-Rand, C-606/12 a C-607/12, EU:C:2014:125, bod 30).

41 Naproti tomu by bylo v rozporu jak se zněním čl. 17 odst. 2 písm. g) směrnice o DPH, tak i s požadavkem striktního výkladu a s cíli přechodné úpravy DPH použitelné na obchod uvnitř Společenství, pokud by používání tohoto ustanovení bylo rozšířeno i na případy, kdy je dotyčné zboží používáno po dobu neurčitou nebo po delší dobu, nebo dokonce na použití, které vede ke zničení dotyčného zboží.

42 Z druhé je třeba uvést, že ze samotného znění čl. 17 odst. 2 písm. g) směrnice o DPH, které uvádí, že dotčené zboží musí být odesláno nebo přepraveno z členského státu, v němž je dotyčná osoba povinná k dani usazena, vyplývá, že se toto ustanovení nevztahuje na situace, v nichž bylo dotčené zboží odesláno nebo přepraveno osobou povinnou k dani z jiných členských států, než ve kterém je tato osoba povinná k dani usazena.

43 V projednávaném případě ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že společnost CHEP usazená v Belgii odeslala nebo přepravila palety do Rumunska a že je používala pro služby, které poskytovala společnosti CHEP Rumunsko.

44 Je na předkládajícím soudu, aby na základě celkového posouzení všech okolností sporu v převodním řízení posoudil, zda použití těchto palet v rámci poskytování služeb prováděného

společností CHEP má dočasnou povahu. V této souvislosti může zejména zohlednit podmínky smluv o pronájmu, které byly uzavřeny mezi společnostmi CHEP a CHEP Rumunsko, jakož i povahu dotčeného zboží.

45 Vzhledem k tomu, že ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že společnost CHEP pořídila palety v různých členských státech Unie, přísluší dále předkládajícímu soudu, aby se ujistil, že dotčené palety byly do Rumunska odeslány nebo přepraveny z Belgie, z členského státu, v němž je společnost CHEP usazena.

46 Pokud předkládající soud bude mít za to, že ve věci v původním řízení jsou tyto dvě podmínky splněny, bude z toho muset vyvodit, že umístění dotčených palet nemohou být podle čl. 17 odst. 2 písm. g) směrnice o DPH považována za dodání uvnitř Společenství.

47 Naopak v případě, že jedna nebo druhá z těchto podmínek nejsou u všech nebo u některých z těchto dotčených umístění palet splněny, musí být tato umístění považována podle čl. 17 odst. 1 směrnice o DPH, s výhradou ověření dalších výjimek, které jsou uvedeny v odstavci 2 tohoto ustanovení, za dodání uvnitř Společenství.

48 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět, že čl. 17 odst. 2 písm. g) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že umístění zboží z jednoho členského státu do členského státu vrácení daní provedené osobou povinnou k dani za účelem poskytnutí služby pronájmu tohoto zboží touto osobou povinnou k dani v tomto posledně uvedeném členském státě, nelze považovat za dodání uvnitř Společenství, pokud je použití uvedeného zboží pro poskytnutí služeb dočasné a pokud toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno z členského státu, v němž je uvedená osoba povinná k dani usazena.

Ke druhé až čtvrté otázce

49 Podstatou druhé až čtvrté otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být ustanovení směrnice 2008/9 vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát odmítl nárok na vrácení DPH osobě povinné k dani usazené na území jiného členského státu pouze z toho důvodu, že tato osoba povinná k dani je nebo měla být identifikována pro účely DPH v členském státě vrácení daní.

50 Cílem směrnice 2008/9 je podle jejího článku 1 stanovit prováděcí pravidla pro vrácení DPH podle článku 170 směrnice o DPH osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daní, které splňují podmínky stanovené v článku 3 směrnice 2008/9.

51 Cílem směrnice 2008/9 však není stanovit podmínky ani rozsah nároku na vrácení daní. Článek 5 druhý pododstavec této směrnice totiž stanoví, že aniž je dotčen článek 6 této směrnice, určí se nárok na vrácení DPH na vstupu pro účely této směrnice podle směrnice o DPH, jak je uplatňována v členském státě vrácení daní (rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 35).

52 Nárok osoby povinné k dani usazené v jednom členském státě na vrácení DPH odvedené v jiném členském státě, který je upraven ve směrnici 2008/9, odpovídá nároku, zavedenému v její prospěch směrnicí 2006/112, na odpočet DPH zaplacené na vstupu ve vlastním členském státě (rozsudek ze dne 21. března 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, bod 36; v tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 28. června 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, bod 35).

53 Soudní dvůr mimoto uvedl, že stejný jako nárok na odpočet představuje nárok na vrácení daní základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy, jejímž

cílem je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH tudíž zaručuje, že jsou všechny hospodářské činnosti bez ohledu na cíle nebo výsledky těchto činností za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy o sobě podléhají DPH, zdaněny neutrálním způsobem (rozsudek ze dne 2. května 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, bod 35).

54 Způsob navrácení DPH – buď formou odpůtu daně, nebo formou jejího vrácení – závisí na místě usazení osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. července 2009, Komise v. Itálie, C-244/08, nezveřejněný, EU:C:2009:478, body 25 a 35). Podle článku 170 směrnice o DPH má totiž za podmínek, které stanoví, „[k]aždá osoba povinná k dani, která ve smyslu [...] čl. 2 bodu 1 a článku 3 směrnice [2008/9] není usazena v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jenž je předmětem DPH“, nárok na vrácení DPH.

55 V této souvislosti má podle článku 3 směrnice 2008/9 osoba povinná k dani neusazená v členském státě vrácení daně ve smyslu čl. 2 bodu 1 této směrnice nárok na vrácení odvedené DPH za dvou podmínek. Zaprvé podle čl. 3 písm. a) uvedené směrnice nesmí mít osoba povinná k dani během období pro vrácení daně na území členského státu vrácení daně sídlo ekonomické činnosti ani stálou provozovnu, ani bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje. Zadruhé podle čl. 3 písm. b) též směrnice nesmí osoba povinná k dani během tohoto období dodávat zboží nebo poskytovat služby, které se považují za dodané nebo poskytnuté v členském státě vrácení daně, s výjimkou některých plnění, která jsou uvedena v bodech i) a ii) tohoto ustanovení. Tyto podmínky jsou kumulativní (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. února 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, bod 42, a ze dne 21. září 2017, SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, bod 43).

56 Naproti tomu ani článek 170 směrnice o DPH, ani článek 3 směrnice 2008/9, ani žádné jiné ustanovení těchto směrnic nepodmiňuje nárok osoby povinné k dani usazené v jiném členském státě na vrácení DPH jakoukoli formální podmínkou neexistence identifikace pro účely DPH nebo neexistence povinnosti identifikovat se pro účely DPH v členském státě vrácení daně.

57 Z toho vyplývá, že členský stát nemůže na základě svého vnitrostátního práva odmítnout nárok osoby povinné k dani usazené v jiném členském státě na vrácení DPH pouze z tohoto důvodu, že tato osoba povinná k dani je nebo měla být identifikována pro účely DPH v prvním členském státě, přestože tato osoba povinná k dani splňuje kumulativní podmínky stanovené v článku 3 směrnice 2008/9.

58 Tento výklad je podpořen účelem směrnice 2008/9, kterým je umožnit osobě povinné k dani usazené v jiném členském státě dosáhnout vrácení DPH odvedené na vstupu, kdyby v případě, že nedochází ke zdanitelným plněním v členském státě vrácení, nemohla odejít tuto DPH odvedenou na vstupu od DPH splatné na výstupu (rozsudek ze dne 25. října 2012, Daimler a Widex, C-318/11 a C-319/11, EU:C:2012:666, bod 40). Skutečnost, že osoba povinná k dani je v případě identifikována pro účely DPH v členském státě vrácení daně, totiž nemůže být vnitrostátním právním řádem považována za prokázání toho, že tato osoba povinná k dani skutečně uskutečnila takováto plnění v tomto členském státě (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. února 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, bod 53).

59 To platí tím spíše, že identifikace pro účely DPH stanovená v článku 214 směrnice o DPH představuje pouze formální požadavek pro účely kontroly. Z ustálené judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že formální požadavky nemohou zpochybnit zejména nárok na odpůet, jestliže jsou splněny hmotněprávní podmínky, které zakládají tento nárok (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, bod 50, a ze dne 14. března 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, bod 32). Z toho rovněž s ohledem na bod 52

tohoto rozsudku vyplývá, že osoba povinná k dani usazená v jiném členském státě nemůže být, pokud jsou splněny hmotněprávní podmínky, které zakládají nárok na vrácení, bráněno uplatnit tento nárok s odvodněním, že je nebo měla být identifikována pro účely DPH v členském státě vrácení daně.

60 V důsledku toho, na rozdíl od názoru, který zastává rumunská vláda, nemůže členský stát osobu povinnou k dani usazenou v jiném členském státě zbavit nároku na vrácení DPH pouze z toho důvodu, že tato osoba povinná k dani je nebo měla být identifikována pro účely DPH v prvním členském státě.

61 Kromě toho je třeba dodat, že pouze článek 171a směrnice o DPH umožňuje členským státům povolit osobě povinné k dani usazené v jiném členském státě odpočet daně pro specifická plnění, na která se vztahuje, tím, že ji vyjme z postupu vrácení daně podle směrnice 2008/9. Nicméně, vedle toho, že se rumunská vláda nikterak neodvolala na to, že by tuto možnost provedla do rumunského právního řádu, úelem tohoto ustanovení není v žádném případě rozlišovat podle toho, zda v členském státě vrácení daně došlo či nedošlo k identifikaci pro účely DPH.

62 V projednávaném případě na straně jedné ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že společnost CHEP jakožto osoba povinná k dani usazená v jiném členském státě nesplňuje žádné z kritérií uvedených v čl. 3 písm. a) směrnice 2008/9 pro vazbu na rumunské území. Na straně druhé, pokud jde o podmínku uvedenou v čl. 3 písm. b) této směrnice, ze spisu vyplývá, že společnost CHEP pronajímáním dotčených palet společnosti CHEP Rumunsko sice poskytuje služby, za jejichž místo poskytnutí se podle čl. 44 směrnice o DPH považuje Rumunsko, nicméně osobou povinnou odvést DPH je podle čl. 196 směrnice o DPH v rámci mechanismu přesunutí daňové povinnosti společnost CHEP Rumunsko. Za těchto okolností a s výhradou ověření předkládajícím soudem se jeví, že taková společnost, jako je společnost CHEP, splňuje kumulativní podmínky uvedené v čl. 3 směrnice 2008/9, a má proto nárok na vrácení DPH.

63 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na druhou až čtvrtou otázku odpovědět, že ustanovení směrnice 2008/9 musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát odmítl nárok na vrácení DPH osobě povinné k dani usazené na území jiného členského státu pouze z toho důvodu, že tato osoba povinná k dani je nebo měla být identifikována pro účely DPH v členském státě vrácení daně.

K nákladům řízení

64 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 účastníky řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (devátý senát) rozhodl takto:

1) **článek 17 odst. 2 písm. g) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, musí být vykládán v tom smyslu, že přemístění zboží z jednoho členského státu do členského státu vrácení daně provedené osobou povinnou k dani za účelem poskytnutí služby pronájmu tohoto zboží touto osobou povinnou k dani v tomto posledně uvedeném členském státě, nelze považovat za dodání uvnitř Společenství, pokud je použití uvedeného zboží pro potřeby takového poskytnutí služeb dočasné a pokud toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno z členského státu, v němž je uvedená osoba povinná k**

dani usazena.

2) Ustanovení směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daní z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daní, ale v jiném členském státě, musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát odmítl nárok na vrácení daní z přidané hodnoty osobě povinné k dani usazené na území jiného členského státu pouze z toho důvodu, že tato osoba povinná k dani je nebo měla být identifikována pro účely daní z přidané hodnoty v členském státě vrácení daní.

Podpisy.

* Jednací jazyk: rumunština.