Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (deveti senat)

z dne 11. junija 2020*

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 17(2)(g) – Prenos premičnin v Evropski uniji zaradi opravljanja storitev – Člena 170 in 171 – Pravica do vračila DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila – Direktiva 2008/9/ES – Pojem ‚davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici vračila' – Davčni zavezanec, ki ni identificiran za DDV v državi članici vračila"

V zadevi C-242/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunalul București (višje sodišče v Bukarešti, Romunija) z odločbo z dne 18. januarja 2019, ki je na Sodišče prispela 20. marca 2019, v postopku

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,

SODIŠČE (deveti senat),

v sestavi S. Rodin, predsednik senata, K. Jürimäe (poročevalka), sodnica, in N. Piçarra, sodnik,

generalni pravobranilec: G. Hogan,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za CHEP Equipment Pooling NV E. Băncilă, avocat,

– za romunsko vlado, ki so jo sprva zastopali E. Gane, L. Lițu in C.-R. Canțăr, agenti, nato E. Gane in L. Lițu, agentki,

– za Evropsko komisijo A. Armenia in L. Lozano Palacios, agentki,

* Jezik postopka: romunščina.

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 17(2) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 (UL 2008, L 44, str. 11) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV), ter člena 2, točka 1, in člena 3 Direktive Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vračilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici (UL 2008, L 44, str. 23).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med CHEP Equipment Pooling NV (v nadaljevanju: CHEP), družbo s sedežem v Belgiji, ter Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (nacionalna agencija za davčno upravo – generalna regionalna direkcija za javne finance v Bukarešti – urad za pritožbe, Romunija) in Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (nacionalna agencija za davčno upravo – generalna regionalna direkcija za javne finance v Bukarešti – davčna uprava za zavezance nerezidente) (v nadaljevanju skupaj: romunska davčna organa), ker sta ta organa tej družbi zavrnila vračilo davka na dodano vrednost (DDV), plačanega v Romuniji.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

3 Člen 17 Direktive o DDV določa:

„1. Za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, se šteje prenos blaga, ki ga opravi davčni zavezanec iz svojega podjetja v drugo državo članico.

Za ‚prenos v drugo državo članico' se šteje vsako pošiljanje ali prevoz premičnine, ki ga opravi davčni zavezanec ali druga oseba za njegov račun, v kraj zunaj ozemlja države članice, v kateri se blago nahaja, vendar v [Evropski uniji], za potrebe svojega podjetja

2. Za prenos v drugo državo članico se ne šteje pošiljanje ali prevoz blaga za potrebe ene od naslednjih transakcij:

[…]

(g) začasne rabe tega blaga na ozemlju države članice, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, za namene storitev, ki jih opravi davčni zavezanec s sedežem v državi članici, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga začne;

[…]

3. Kadar eden od pogojev, pod katerimi se lahko uveljavlja ugodnost iz odstavka 2, ni več izpolnjen, se šteje, da je bilo blago preneseno v drugo državo članico. V tem primeru se prenos opravi v trenutku, ko ta pogoj ni več izpolnjen.“

4 Člen 21 te direktive določa:

„Pridobitev blaga znotraj Skupnosti, opravljena za plačilo, vključuje blago, ki ga davčni zavezanec rabi za potrebe svojega podjetja, ki ga odpošlje ali odpelje ta davčni zavezanec ali druga oseba za njegov račun iz druge države članice, v kateri je bilo blago proizvedeno, črpano, predelano, kupljeno ali pridobljeno, kot je opredeljeno v členu 2(1)(b), ali ga je davčni zavezanec uvozil v okviru opravljanja dejavnosti v to drugo državo članico.“

5 Člen 44 navedene direktive določa:

„Kraj opravljanja storitev je za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene v stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

6 Člen 170 te direktive določa:

„Vsi davčni zavezanci, ki v smislu […] člena 2, točka 1, in člena 3 Direktive [2008/9] ter člena 171 te direktive, nimajo sedeža v državi članici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, obdavčeno z DDV, imajo pravico do vračila DDV pod pogojem, da se blago in storitve uporabljajo za:

(a) transakcije iz člena 169;

(b) transakcije, za katere davek plača izključno prejemnik v skladu s členi 194, 195, 196, 197 in 199.“

7 Člen 171(1) Direktive o DDV določa:

„Vračilo DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, obdavčeno z DDV, imajo pa sedež v drugi državi članici, se opravi v skladu s podrobnimi izvedbenimi pravili iz Direktive [2008/9].“

8 Člen 171a Direktive o DDV določa:

„Države članice lahko namesto odobritve vračila DDV v skladu z [Direktivo 2008/9] za dobave blaga ali opravljanje storitev za davčnega zavezanca, za katere je ta davčni zavezanec dolžan plačati davek v skladu s členi 194 do 197 ali členom 199, dovolijo odbitek tega davka po postopku iz člena 168. […]

V ta namen lahko države članice tega davčnega zavezanca, ki mora plačati davek, izključijo iz postopka vračila v skladu z Direktivo 2008/9].“

9 Člen 196 Direktive o DDV določa:

„DDV je dolžan plačati vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, identificirana za namene DDV, kateremu/kateri se opravijo storitve iz člena 44, če te storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju zadevne države članice.“

10 Člen 214(1)(a) in (b) te direktive določa:

„Države članice sprejmejo potrebne ukrepe, da zagotovijo, da so naslednje osebe identificirane s posamično številko:

(a) vsak davčni zavezanec, razen davčnih zavezancev iz člena 9(2), ki na njihovem ozemlju dobavlja blago ali opravlja storitve, v zvezi s katerimi ima pravico do odbitka DDV, razen dobav blaga ali opravljanja storitev, za katere DDV plača izključno prejemnik storitev ali oseba v skladu s členi 194 do 197 in členom 199;

(b) vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec in ki v skladu s členom 2(1)(b) opravi pridobitev blaga znotraj Skupnosti, ki je predmet DDV, ali izkoristi možnost iz člena 3(3) da za svoje pridobitve znotraj Skupnosti obračuna DDV“.

Direktiva 2008/9

11 Člen 1 Direktive 2008/9 določa, da „ta direktiva določa podrobna pravila za vračilo davka na dodano vrednost [DDV] v skladu s členom 170 Direktive [o DDV] davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila in izpolnjujejo pogoje iz člena 3“.

12 V členu 2, točki 1 in 2, Direktive 2008/9 so za namene te direktive opredeljeni ti pojmi:

„1. ‚davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici vračila‘ je vsak davčni zavezanec v smislu člena 9(1) Direktive [o DDV], ki nima sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici;

2. ‚država članica vračila‘ je država članica, v kateri je bil davčnemu zavezancu, ki nima sedeža v državi članici vračila, zaračunan DDV za blago, ki so mu ga dobavili, ali za storitve, ki so jih zanj opravili drugi davčni zavezanci v tej državi članici ali za uvoz blaga v to državo članico“.

13 Člen 3 Direktive 2008/9 določa:

„Ta direktiva se uporablja za vsakega davčnega zavezanca, ki nima sedeža v državi članici vračila in izpolnjuje naslednje pogoje:

(a) v obdobju vračila v državi članici vračila ni imel sedeža svoje ekonomske dejavnosti ali stalne poslovne enote, iz katere so se opravljale poslovne transakcije, ali, če ni imel takšnega sedeža ali poslovne enote, svojega bivališča ali običajnega kraja bivanja;

(b) v obdobju vračila ni dobavil nobenega blaga ali opravil storitev, za katere bi se lahko štelo, da je bilo dobavljeno ali so bile opravljene v državi članici vračila, z izjemo naslednjih transakcij:
   (i) opravljanje prevoznih storitev in s tem povezanih pomožnih storitev, ki so oproščene v skladu s členi 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 ali 161 Direktive [o DDV];
   (ii) dobave blaga in opravljanje storitev prejemniku, ki je v skladu s členi 194 do 197 in členom 199 Direktive [o DDV] dolžan plačati davek.“

14 Člen 5 Direktive 2008/9 določa:

„Vsaka država članica davčnemu zavezancu, ki nima sedeža v državi članici vračila, povrne DDV, ki je bil zaračunan za blago, ki so mu ga dobavili, ali za storitve, ki so jih zanj opravili drugi davčni zavezanci v tej državi članici, ali za uvoz blaga v to državo članico, če se takšno blago in storitve uporabijo za naslednje transakcije:

(a) transakcije iz člena 169(a) in (b) Direktive [o DDV];

(b) transakcije, katerih prejemnik je v skladu s členi 194 do 197 in členom 199 Direktive [o DDV], kakor se uporablja v državi članici vračila, dolžan plačati DDV.

Brez poseganja v člen 6 se, za namene te direktive, zahtevek za upravičenost do vračila določi v skladu z Direktivo [o DDV], kakor se uporablja v državi članici vračila.“

Romunsko pravo

15 Člen 128 de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o davčnem zakoniku) v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: davčni zakonik), določa:

„1. Za ‚dobavo blaga‘ se šteje prenos pravice razpolaganja z blagom kot lastnik.

[…]

9. Dobava blaga znotraj Skupnosti je dobava blaga v smislu odstavka (1), ki ga je iz ene države članice v drugo državo članico odposlal ali pripeljal dobavitelj ali subjekt, ki mu je izvedena dobava, ali drug subjekt za njun račun.

10. Za dobavo blaga znotraj Skupnosti, opravljeno za plačilo, se šteje prenos blaga, ki ga davčni zavezanec opravi iz svojega podjetja v Romuniji v drugo državo članico, razen v primerih neprenosa, določenih v odstavku (12).

11. Za prenos v smislu odstavka (10) se šteje vsako pošiljanje ali prevoz premičnine iz Romunije v drugo državo članico, ki ga opravi davčni zavezanec za potrebe svojega podjetja ali druga oseba za njegov račun.

12. V smislu tega naslova se za prenos ne šteje pošiljanje ali prevoz blaga iz Romunije v drugo državo članico, ki ga opravi davčni zavezanec ali so opravljene v njegovem imenu za eno od teh transakcij:

[…]

(g) začasna raba tega odposlanega ali pripeljanega blaga na ozemlju namembne države članice, zato da lahko davčni zavezanec s sedežem v Romuniji opravlja storitve v namembni državi članici;

[…]

13. Če eden od pogojev iz odstavka 12 ni več izpolnjen, se pošiljanje ali prevoz takega blaga šteje za prenos iz Romunije v drugo državo članico. V tem primeru se šteje, da je prenos opravljen v trenutku, ko ta pogoj ni več izpolnjen.“

16 Člen 130a(2)(a) tega zakona določa:

„Za pridobitev blaga znotraj Skupnosti, opravljeno za plačilo, se štejejo te transakcije:

(a) blago, ki ga davčni zavezanec v Romuniji rabi za potrebe svojega podjetja, ki ga odpošlje ali odpelje ta davčni zavezanec ali druga oseba za njegov račun iz druge države članice, v kateri je bilo blago proizvedeno, črpano, predelano, kupljeno, pridobljeno ali ga je davčni zavezanec uvozil v okviru opravljanja dejavnosti, če se prevoz ali odpošiljanje tega blaga, kadar je opravljeno iz Romunije v drugo državo članico, šteje za prenos blaga v drugo državo članico v skladu z določbami člena 128(10) in (11); […]“

17 Člen 147b(1)(a) navedenega zakonika določa:

„Pod pogoji, določenimi z zakonom:

(a) je davčni zavezanec, ki nima sedeža v Romuniji in ima sedež v drugi državi članici ter ki ni identificiran in se mu ni treba identificirati za DDV v Romuniji, lahko upravičen do vračila plačanega [DDV] za uvoz in za pridobitev blaga ali storitev v Romuniji; […]“

18 Točka 49(1) Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (podrobna pravila za izvajanje davčnega zakonika) določa:

„V skladu s členom 147b(l)(a) davčnega zakonika je davčni zavezanec, ki nima sedeža v Romuniji, ima pa sedež v drugi državi članici, lahko upravičen do vračila plačanega DDV za uvoz in za pridobitve blaga ali storitev v Romuniji. [DDV] se vrne v Romuniji, če zadevni davčni zavezanec izpolnjuje te pogoje:

(a) v obdobju, na katero se nanaša zahtevek za vračilo, v Romuniji ni imel sedeža gospodarske dejavnosti ali stalne poslovne enote, iz katere so se opravljale poslovne transakcije, ali, če ni imel takšnega sedeža ali poslovne enote, stalnega ali običajnega prebivališča;

(b) v obdobju, na katero se nanaša zahtevek za vračilo, v Romuniji ni identificiran za DDV niti se mu ni treba identificirati v skladu s členom 153 davčnega zakonika;

(c) v obdobju vračila ni dobavil nobenega blaga ali opravil storitev, za katere bi se lahko štelo, da je bilo dobavljeno ali so bile opravljene v Romuniji, razen teh transakcij:
1. opravljanje prevoznih storitev in s tem povezanih pomožnih storitev, ki so oproščene v skladu s členom 143(1), od (c) do (m), členom 144(1)(c) in členom 144a davčnega zakonika;
2. dobave blaga in opravljanje storitev prejemniku, ki je v skladu s členom 150, od (2) do (6), davčnega zakonika dolžan plačati DDV.“

19 Člen 153(5)(a) davčnega zakonika določa:

„Vlogo za identifikacijo za DDV pred izvedbo transakcije vloži davčni zavezanec, ki v Romuniji nima niti sedeža niti ni identificiran za DDV in ki želi:

(a) znotraj Skupnosti pridobiti blago, za katero mora plačati davek v skladu s členom 151; […]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

20 CHEP, družba s sedežem v Belgiji, opravlja dejavnost oddajanja palet v najem v Evropi. Za to družba CHEP kupuje palete v različnih državah članicah, ki jih nato oddaja drugim subjektom skupine CHEP, ki imajo sedež v vsaki državi članici in ki jih naprej oddajo strankam svoje države članice.

21 V obdobju med 1. oktobrom in 31. decembrom 2014 je družba CHEP od svojega romunskega dobavitelja kupila palete. Prodajna cena, ki jo je ta zaračunal, je vključevala DDV. Zadevne palete so bile pripeljane iz prostorov dobavitelja v Romuniji na drug kraj, ki je prav tako v Romuniji.

22 Nato je družba CHEP družbi CHEP Pooling Services Romania SRL (v nadaljevanju: CHEP Romunija), ki ima sedež v Romuniji, oddala v najem te palete, in palete, ki jih je kupila v drugih državah članicah Unije ter jih je pripeljala v Romunijo, da bodo dane v najem. Družba CHEP Romunija je te različne palete dalje oddala romunskim strankam, ki so jih lahko poslale v Romunijo, v druge države članice ali

v tretje države. Palete, ki so bile uporabljene za prevoz blaga, ki je bilo namenjeno za izvoz, so bile pozneje ponovno poslane v Romunijo k družbi CHEP Romunija, ki je prijavila njihov uvoz in je družbi CHEP naprej zaračunala njihovo vrednost in pripadajoči DDV.

23 Družba CHEP je junija 2015 od romunskih davčnih organov zahtevala vračilo DDV, ki ji ga je zaračunal romunski dobavitelj palet, in DDV, ki ga je ponovno zaračunala družba CHEP Romunija.

24 Davčni organi v Bukarešti so z odločbo z dne 14. aprila 2016 davčnim zavezancem, ki niso rezidenti, to vračilo zavrnili. Z odločbo z dne 11. oktobra 2016 je urad za pritožbe v Bukarešti zavrnil pritožbo, ki jo je družba CHEP vložila zoper to zavrnitev.

25 Ti odločbi sta utemeljeni s tem, da bi se morala družba CHEP identificirati za DDV v Romuniji na podlagi člena 153(5) davčnega zakonika. Romunski davčni organi so namreč ugotovili, da je družba CHEP družbi CHEP Romunija poleg palet, ki jih je kupila v Romuniji, oddala palete, ki jih je kupila v drugih državah članicah in jih je pripeljala v Romunijo zato, da jih bo oddala. Palete, ki jih je kupila v drugih državah članicah, naj bi bile predmet prenosa, ki se šteje za pridobitev znotraj Skupnosti v Romuniji, zato bi se morala družba CHEP identificirati za DDV v Romuniji.

26 Družba CHEP je 3. aprila 2017 pri Tribunalul Bucureşti (višje sodišče v Bukarešti, Romunija) vložila tožbo za odpravo odločb z dne 14. aprila in z dne 11. oktobra 2016 ter za vračilo DDV, ki je predmet njenega zahtevka za vračilo.

27 Družba CHEP pred tem sodiščem trdi, prvič, da ima v skladu z Direktivo 2008/9, kot družba s sedežem v Belgiji, pravico do vračila DDV ne glede na morebitno obveznost identifikacije za DDV v Romuniji, drugič, da se ji ni bilo treba identificirati za DDV v Romuniji, ker prenosa palet ni bilo mogoče šteti za pridobitev znotraj Skupnosti, in tretjič, da je izpolnjevala zakonske pogoje za upravičenost do vračila DDV. Družba CHEP poleg tega navaja, da je bila Direktiva 2008/9 nepravilno prenesena v romunsko pravo, saj za vračilo DDV določa pogoj, ki ga ta direktiva ne določa, v zvezi z neobstojem identifikacije za DDV v Romuniji.

28 Davčni organi trdijo, da ob neobstoju kakršnega koli dokaza, da so bile zadevne palete, ki so bile kupljene v drugih državah članicah in ne v Romuniji, ponovno poslane v državo članico, iz katere so bile poslane ali prepeljane v Romunijo, družba CHEP ne more trditi, da pošiljanje palet, kupljenih v drugih državah članicah, v Romunijo, pomeni, da ni bilo prenosa v smislu člena 128(12)(g) in (h) davčnega zakonika.

29 Glede na te trditve predložitveno sodišče meni, da je treba pridobiti pojasnila o primerih neobstoja prenosa v smislu člena 17(2) Direktive o DDV in o obveznosti identifikacije za DDV družbe nerezidentke, ki, ne da bi imela v Romuniji tehnične in človeške vire, ki se zahtevajo za izvedbo obdavčljivih transakcij, opravlja le storitve, katerih kraj opravljanja za namene DDV, je v Romuniji. Sprašuje se tudi glede tega, ali je pravico do vračila DDV mogoče pogojevati s tem, da davčni zavezanec ni identificiran za DDV v državi članici vračila niti se mu ni treba identificirati. V zvezi z zadnjenavedenim navaja, da kaže, da so določbe romunskega prava v nasprotju z Direktivo 2008/9, na podlagi katere se za pravico do vračila ta pogoj ne določa.

30 V teh okoliščinah je Tribunalul Bucureşti (višje sodišče v Bukarešti) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali se za prevoz palet iz ene države članice v drugo državo članico, zato da se jih v tej zadnjenavedeni pozneje odda v najem davčnemu zavezancu s sedežem v Romuniji, ki je tam tudi identificiran za DDV, šteje, da ne gre za prenos v smislu člena 17(2) Direktive o DDV?

2. Ne glede na odgovor na prvo vprašanje, ali se šteje, da je davčni zavezanec v smislu člena 9(1) Direktive o DDV, ki nima sedeža v državi članici vračila, ampak na ozemlju druge države članice, čeprav je identificiran za DDV ali bi moral biti identificiran za DDV v državi članici vračila, davčni zavezanec v smislu člena 2(1) Direktive [2008/9]?

3. Ali glede na določbe Direktive [2008/9] pogoj, da davčni zavezanec ni identificiran za DDV v državi članici vračila, pomeni dodaten pogoj poleg tistih, ki so določeni v členu 3 Direktive [2008/9], da lahko ima davčni zavezanec s sedežem v drugi državi članici, ki nima sedeža v državi članici vračila, pravico do vračila v okoliščinah, kakršne so v obravnavani zadevi?

4. Ali je treba člen 3 Direktive [2008/9] razlagati tako, da nasprotuje praksi nacionalne uprave, ki zavrne vračilo DDV zaradi neizpolnjevanja pogoja, določenega izključno v nacionalni zakonodaji?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

31 S prvim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 17(2)(g) Direktive o DDV razlagati tako, da prenosa blaga, ki ga opravi davčni zavezanec, iz države članice v državo članico vračila za opravljanje storitve oddajanja tega blaga v najem od istega davčnega zavezanca v tej zadnji državi članici ni mogoče šteti za dobavo znotraj Skupnosti.

32 Uvodoma je treba opozoriti, da je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča za razlago določbe prava Unije upoštevati ne le njeno besedilo, ampak tudi njeno sobesedilo in cilje, ki se želijo doseči z ureditvijo, katere del je (sodba z dne 19. aprila 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, točka 33 in navedena sodna praksa).

33 Člen17(1) Direktive o DDV nekatere prenose blaga, in sicer prenos blaga v drugo državo članico, šteje za dobave znotraj Skupnosti.

34 Člen 17(2) te direktive našteva več primerov, ki ne spadajo v opredelitev prenosa v drugo državo članico, ki je določena v členu 17(1) navedene direktive.

35 Ker člen 17(2) Direktive o DDV določa izčrpen seznam teh izjem, ga je treba razlagati ozko (glej v tem smislu sodbo z dne 6. marca 2014, Dresser-Rand, C-606/12 in C-607/12, EU:C:2014:125, točka 27).

36 Poleg tega je treba to določbo razlagati glede na cilj, ki mu sledi prehodna ureditev DDV, ki velja za trgovino znotraj Unije in ki je vzpostavljena s to direktivo, in sicer prenos davčnih prihodkov na državo članico končne potrošnje dobavljenega blaga (glej v tem smislu sodbo z dne 6. marca 2014, Dresser-Rand, C-606/12 in C-607/12, EU:C:2014:125, točka 28).

37 Člen 17(2)(g) Direktive o DDV, glede katerega se predložitveno sodišče posebej sprašuje, je treba razlagati glede na ta opozorila.

38 V skladu s to določbo se kot prenos v drugo državo članico ne šteje pošiljanje ali prevoz blaga za potrebe začasne uporabe tega blaga na območju države članice, v kateri se odpošiljanje ali prevoz blaga konča, za potrebe opravljanja storitev, ki jih opravi davčni zavezanec, ki ima sedež v državi članici, v kateri se pošiljanje ali prevoz blaga začne.

39 Iz te določbe izhaja, da so za njeno uporabo izrecno določeni kumulativni pogoji, v skladu s katerimi mora biti, prvič, uporaba – v državi članici, v katero je bilo blago namenjeno – blaga, ki je bilo poslano ali pripeljano za to, da bo zadevni davčni zavezanec opravil storitve, začasna, in drugič, da mora biti blago poslano ali pripeljano iz države članice, v kateri ima ta davčni zavezanec sedež.

40 Prvič, tako iz navedene določbe izhaja, da v skladu s cilji prehodne ureditve DDV, ki se uporablja v trgovini znotraj Skupnosti, prenosa blaga v drugo državo članico, če se ta prenos ne opravi za končno potrošnjo tega blaga v tej državi članici, ampak za začasno uporabo tega blaga v tej državi članici, ni mogoče šteti za dobavo znotraj Skupnosti, čeprav so drugi pogoji izpolnjeni (glej v tem smislu sodbo z dne 6. marca 2014, Dresser-Rand, C-606/12 in C-607/12, EU:C:2014:125, točka 30).

41 Nasprotno bi bilo v nasprotju z besedilom člena 17(2)(g) Direktive o DDV in z zahtevo po strogi razlagi in cilji prehodne ureditve o DDV, ki se uporablja za trgovino znotraj Skupnosti, če bi se uporaba te določbe razširila na primere uporabe za nedoločen ali daljši čas ali celo uporabe, ki vodi k uničenju zadevnega blaga.

42 Drugič, navesti je treba, da iz člena 17(2)(g) Direktive o DDV, v skladu s katerim mora biti zadevno blago poslano ali prepeljano iz države članice, v kateri ima zadevni davčni zavezanec sedež, izhaja, da se ta določba ne uporablja za položaje, v katerih je zadevno blago davčni zavezanec poslal ali pripeljal iz drugih držav razen tiste, v kateri ima ta davčni zavezanec sedež.

43 V obravnavanem primeru iz elementov iz spisa pri Sodišču izhaja, da je družba CHEP, ki ima sedež v Belgiji, poslala oziroma pripeljala palete v Romunijo in jih je uporabila v okviru storitev, ki jih je opravila za družbo CHEP Romunija.

44 Predložitveno sodišče mora na eni strani na podlagi splošne presoje vseh okoliščin postopka v glavni stvari ugotoviti, ali je uporaba teh palet v okviru storitev, ki jih je opravila družba CHEP, začasna. Pri tem bo lahko upoštevalo zlasti določbe najemnih pogodb, sklenjenih med družbama CHEP in CHEP Romunija, ter lastnosti zadevnega blaga.

45 Ker na drugi strani iz elementov iz spisa, ki ga ima Sodišče, izhaja, da je družba CHEP palete nabavila v različnih državah članicah Unije, se mora to sodišče prepričati, da so bile zadevne palete poslane ali pripeljane v Romunijo iz Belgije, ki je država članica, v kateri ima družba CHEP sedež.

46 Če predložitveno sodišče meni, da sta ta dva pogoja v postopku v glavni stvari izpolnjena, bo moralo ugotoviti, da se prevoz zadevnih palet v skladu s členom 17(2)(g) Direktive o DDV ne more šteti za dobavo znotraj Skupnosti.

47 Nasprotno, če eden od teh pogojev za celoten ali za del prenosa zadevnih palet ni izpolnjen, ga je treba na podlagi člena 17(1) Direktive o DDV in ob preverjanju drugih primerov odstopanja iz odstavka 2 te določbe šteti za dobavo znotraj Skupnosti.

48 Glede na zgoraj navedene preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 17(2)(g) Direktive o DDV razlagati tako, da prenosa blaga, ki ga opravi davčni zavezanec, iz ene države članice v državo članico vračila zato, da bo ta davčni zavezanec v tej zadnji državi članici opravil storitev oddajanja tega blaga v najem, ni mogoče šteti za dobavo znotraj Skupnosti, če je uporaba navedenega blaga za potrebe te storitve začasna in če je bilo poslano ali pripeljano iz države članice, v kateri ima navedeni davčni zavezanec sedež.

Drugo, tretje in četrto vprašanje

49 Z drugim, tretjim in četrtim vprašanjem, ki jih je treba preučiti skupaj, želi predložitveno sodišče v bistvu izvedeti, ali je treba določbe Direktive 2008/9 razlagati tako, da nasprotujejo temu, da država članica zavrne pravico do vračila DDV davčnemu zavezancu s sedežem na ozemlju druge države članice le zato, ker je ta davčni zavezanec identificiran ali bi moral biti identificiran za DDV v državi članici vračila.

50 V skladu s členom 1 Direktive 2008/9 je namen te direktive določiti podrobna pravila za vračilo DDV v skladu s členom 170 Direktive o DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila in ki izpolnjujejo pogoje iz člena 3 Direktive 2008/9.

51 Cilj Direktive 2008/9 pa ni niti določitev pogojev za izvajanje niti določitev obsega pravice do vračila. Člen 5, drugi odstavek, te direktive namreč določa, da se brez poseganja v člen 6 te direktive v smislu zadnje direktive zahtevek za upravičenost do vračila plačanega vstopnega DDV določi v skladu z Direktivo o DDV, kakor se uporablja v državi članici vračila (sodba z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 35).

52 Pravica davčnega zavezanca, ki ima sedež v neki državi članici, do vračila DDV, plačanega v drugi državi članici, kot jo ureja Direktiva 2008/9, tako ustreza pravici, da odbije vstopni DDV, ki ga je plačal v svoji državi članici, ki je bila v njegovo korist uvedena z Direktivo o DDV (sodba z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, točka 36; glej med drugim v tem smislu sodbo z dne 28. junija 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, točka 35).

53 Poleg tega je Sodišče pojasnilo, da tako kot pravica do odbitka tudi pravica do vračila pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, ki ga je določila zakonodaja Unije in katerega namen je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV torej zagotavlja, da se vse gospodarske dejavnosti, ne glede na njihov namen ali izid, obdavčijo popolnoma nevtralno, če se zanje načeloma plačuje DDV (sodba z dne 2. maja 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, točka 35).

54 Način vračila DDV bodisi z odbitkom bodisi s povračilom se določi glede na kraj, v katerem ima davčni zavezanec sedež (glej v tem smislu sodbo z dne 16. julija 2009, Komisija/Italija, C-244/08, neobjavljena, EU:C:2009:478, točki 25 in 35). Tako člen 170 Direktive o DDV v okoliščinah, ki jih določa, podeljuje „vsem davčnim zavezancem, ki v smislu […] člena 2, točka 1, in člena 3, Direktive [2008/9] nimajo sedeža v državi članici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, obdavčeno z DDV“, pravico do vračila DDV.

55 V zvezi s tem ima v skladu s členom 3 Direktive 2008/9 davčni zavezanec, ki nima sedeža v državi članici vračila v smislu člena 2, točka 1, te direktive, pravico do vračila plačanega DDV pod dvema pogojema. Prvič, če v skladu s členom 3(a) navedene direktive ta davčni zavezanec v obdobju, na katero se nanaša vračilo, v državi članici vračila ni imel niti sedeža svoje gospodarske dejavnosti, niti stalne poslovne enote, niti svojega bivališča ali običajnega kraja bivanja. Drugič, če v skladu s členom 3(b) te direktive v istem obdobju ni dobavil nobenega blaga ali opravil storitev, za katere bi se lahko štelo, da je bilo dobavljeno ali so bile opravljene v državi članici vračila, razen nekaterih transakcij, ki so določene v točkah (i) in (ii) te določbe. Ta pogoja sta kumulativna (glej v tem smislu sodbi z dne 6. februarja 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, točka 42, in z dne 21. septembra 2017, SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, točka 43).

56 Nasprotno niti člen 170 Direktive o DDV, niti člen 3 Direktive 2008/9, niti nobena druga določba teh direktiv za pravico do vračila davčnemu zavezancu, ki ima sedež v drugi državi članici, ne določa nobenega formalnega pogoja neobstoja identifikacije za DDV ali neobstoja obveznosti identifikacije za DDV v državi članici vračila.

57 Iz tega izhaja, da država članica na podlagi svojega nacionalnega prava davčnemu zavezancu, ki ima sedež v drugi državi članici, ne more zavrniti pravice do vračila DDV le zato, ker je ta davčni zavezanec identificiran ali bi moral biti identificiran za DDV v prvi državi članici, čeprav ta davčni zavezanec izpolnjuje kumulativna pogoja, določena v členu 3 Direktive 2008/9.

58 Ta razlaga je podprta s ciljem Direktive 2008/9, ki je omogočiti davčnemu zavezancu, ki ima sedež v drugi državi članici, vračilo plačanega vstopnega DDV, kadar zaradi neobstoja aktivnih obdavčljivih transakcij v državi članici vračila tega plačanega vstopnega DDV ne bo mogel odbiti od DDV, dolgovanega nižje v verigi (sodba z dne 25. oktobra 2012, Daimler in Widex, C-318/11 in C-319/11, EU:C:2012:666, točka 40). Okoliščine, da je davčni zavezanec celo identificiran za DDV v državi članici vračila, namreč v nacionalnem pravnem redu ne bi bilo mogoče veljavno obravnavati, kot da pomeni, da je ta davčni zavezanec dejansko izvedel te transakcije v tej državi članici (glej v tem smislu sodbo z dne 6. februarja 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, točka 53).

59 Iz tega izhaja tudi, da je identifikacija za DDV, ki je določena v členu 214 Direktive o DDV, le formalna zahteva zaradi izvajanja nadzora. Iz ustaljene sodne prakse Sodišča pa izhaja, da na podlagi formalnih zahtev zlasti ni mogoče izpodbiti pravice do odbitka DDV, če so izpolnjeni materialni pogoji za nastanek te pravice (glej v tem smislu sodbi z dne 21. oktobra 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, točka 50, in z dne 14. marca 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, točka 32). Iz tega glede na točko 52 te sodbe izhaja tudi, da davčnemu zavezancu, ki ima sedež v drugi državi članici, ni mogoče preprečiti, da – če so materialni pogoji, na podlagi katerih nastane pravica do vračila, izpolnjeni – uresničuje to pravico, ker je ali bi moral biti identificiran za DDV v državi članici vračila.

60 Zato v nasprotju s stališčem, ki ga zagovarja romunska vlada, država članica davčnemu zavezancu, ki ima sedež v drugi državi članici, ne sme zavrniti pravice do vračila DDV le zato, ker je ta davčni zavezanec identificiran ali bi moral biti identificiran za DDV v prvi državi članici.

61 Poleg tega je treba navesti tudi, da edino člen 171a Direktive o DDV dopušča, da se za posebne transakcije, na katere se nanaša, državam članicam dopušča, da davčnemu zavezancu, ki ima sedež v drugi državi članici, odobrijo pravico do odbitka, tako da se izključi iz postopka vračila na podlagi Direktive 2008/9. Vendar poleg dejstva, da se romunska vlada sploh ni sklicevala na prenos te pravice v romunski pravni red, ta določba nikakor ne razlikuje glede na obstoj identifikacije za DDV v državi članici vračila.

62 V obravnavanem primeru na eni strani iz elementov spisa, ki ga ima Sodišče, izhaja, da družba CHEP, kot davčna zavezanka, ki ima sedež v drugi državi članici, ne izkazuje nobenih naveznih okoliščin z romunskim ozemljem, ki so navedene v členu 3(a) Direktive 2008/9. Na drugi strani glede pogoja, določenega v členu 3(b) te direktive, iz elementov spisa izhaja, da družba CHEP s tem, da zadevne palete daje v najem družbi CHEP Romunija, sicer opravlja storitve v Romuniji v skladu s členom 44 Direktive o DDV, vendar je družba CHEP Romunija tista, ki mora na podlagi člena 196 Direktive o DDV plačati DDV na podlagi mehanizma obrnjene davčne obveznosti. V teh okoliščinah in ob preveritvi predložitvenega sodišča, družba, kakršna je družba CHEP, izpolnjuje kumulativna pogoja, ki sta določena v členu 3 Direktive 2008/9, in je zato upravičena do vračila DDV.

63 Glede na zgoraj navedene preudarke je treba na drugo, tretje in četrto vprašanje odgovoriti, da je treba določbe Direktive 2008/9 razlagati tako, da nasprotujejo temu, da država članica zavrne pravico do vračila DDV davčnemu zavezancu s sedežem na območju druge države članice le zato, ker je ta davčni zavezanec identificiran ali bi moral biti identificiran za DDV v državi članici vračila.

Stroški

64 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deveti senat) razsodilo:

1. **Člen 17(2)(g) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008, je treba razlagati tako, da prenosa blaga, ki ga opravi davčni zavezanec, iz ene države članice v državo članico vračila zato, da bo ta davčni zavezanec v tej zadnji državi članici opravil storitev oddajanja tega blaga v najem, ni mogoče šteti za dobavo znotraj Skupnosti, če je uporaba navedenega blaga za potrebe te storitve začasna in če je bilo poslano ali pripeljano iz države članice, v kateri ima navedeni davčni zavezanec sedež.**

2. **Določbe Direktive Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vračilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici, je treba razlagati tako, da nasprotujejo temu, da država članica zavrne pravico do vračila davka na dodano vrednost davčnemu zavezancu s sedežem na območju druge države članice le zato, ker je ta davčni zavezanec identificiran ali bi moral biti identificiran za davek na dodano vrednost v državi članici vračila.**

Podpisi