Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

11. lipnja 2020.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 17. stavak 2. točka (g) – Prijenos pokretnina unutar Europske unije radi pružanja usluga – Članci 170. i 171. – Pravo na povrat PDV-a poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata – Direktiva 2008/9/EZ – Pojam ‚porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici povrata' – Porezni obveznik koji nije identificiran u svrhu PDV-a u državi članici povrata"

U predmetu C-242/19,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunalul București (Viši sud u Bukureštu, Rumunjska), odlukom od 18. siječnja 2019., koju je Sud zaprimio 20. ožujka 2019., u postupku

CHEP Equipment Pooling NV

protiv

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,

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: S. Rodin, predsjednik vijeća, K. Jürimäe (izvjestiteljica) i N. Piçarra, suci,

nezavisni odvjetnik: G. Hogan,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

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

– za rumunjsku vladu, u početku E. Gane, L. Lițu i C.-R. Canțăr, a zatim E. Gane i L. Lițu, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, A. Armenia i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: rumunjski

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 17. stavka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. (SL 2008., L 44, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 263.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), kao i članka 2. točke 1. i članka 3. Direktive Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici (SL 2008., L 44, str. 23.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 275.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između CHEP Equipment Pooling NV (u daljnjem tekstu: CHEP), društva sa sjedištem u Belgiji, s jedne strane, i Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (Nacionalna agencija za poreznu upravu – Glavna uprava za javne financije u Bukureštu – Služba za rješavanje pritužbi, Rumunjska) i Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (Nacionalna agencija za poreznu upravu – Glavna uprava za javne financije u Bukureštu – Porezna uprava za porezne obveznike nerezidente, Rumunjska) (u daljnjem tekstu, zajedno: rumunjska porezna tijela), s druge strane, u vezi s odbijanjem tih tijela da tom društvu odobre povrat poreza na dodanu vrijednost (PDV) plaćenog u Rumunjskoj.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o PDV-u

3 Članak 17. Direktive o PDV-u propisuje:

„1. Prijenos robe, koji provodi porezni obveznik, a koja čini dio njegove poslovne imovine, u drugu državu članicu smatra se isporukom robe uz naknadu.

‚Prijenos u drugu državu članicu' znači otprema ili prijevoz pokretne materijalne imovine koje izvršava porezni obveznik ili se oni izvršavaju u njegovo ime, u svrhu njegovog poslovanja, na odredište izvan teritorija države članice na kojem je imovina smještena, ali unutar [Europske unije].

2. Otprema ili prijevoz robe u svrhu neke od niže navedenih transakcija ne smatra se prijenosom u drugu državu članicu:

[…]

(g) privremeno korištenje robe unutar teritorija države članice u kojoj otprema ili prijevoz robe završava, u svrhu isporuke usluga od strane poreznog obveznika s poslovnim nastanom u državi članici u kojoj je otprema ili prijevoz robe počeo;

[…]

3. Ako se više ne ispunjava jedan od uvjeta kojim se osigurava prikladnost u skladu sa stavkom 2., roba se smatra prenesenom u drugu državu članicu. U takvim slučajevima se smatra da se prijenos odvija u vrijeme kad taj uvjet više nije zadovoljen."

4 Članak 21. te direktive propisuje:

„Korištenje od strane poreznog obveznika za vlastito poslovanje robe koju je otpremio ili prevezao taj porezni obveznik, ili netko drugi u njegovo ime, iz druge države članice u kojoj je roba proizvedena, izvađena, prerađena, kupljena ili stečena u smislu članka 2. stavka 1. točke (b), ili u koju ju je taj porezni obveznik uvezao za svoje poslovanje, smatra se stjecanjem robe uz naknadu unutar Zajednice."

5 U skladu s člankom 44. te direktive:

„Mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav je mjesto gdje ta osoba ima sjedište svojeg poslovanja. Međutim ako su te usluge pružene na stalni poslovni nastan poreznog obveznika smješten na drugom mjestu koje nije isto kao i sjedište njegova poslovanja, mjesto pružanja tih usluga je mjesto gdje se nalazi stalni poslovni nastan. U nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje osoba koja prima usluge ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište."

6 Članak 170. te direktive propisuje:

„Svi porezni obveznici koji u okviru značenja […] članka 2. stavka 1. i članka 3. Direktive [2008/9] i članka 171. ove Direktive nemaju poslovni nastan u državi članici u kojoj kupuju robu i usluge ili uvoze robu koja podliježe PDV-u imaju pravo na povrat tog PDV-a ako se roba i usluge koriste u sljedeće svrhe:

(a) transakcije iz članka 169.;

(b) transakcije za koje porez plaća samo kupac u skladu s člancima od 194. do 197. ili člankom 199."

7 U skladu s člankom 171. stavkom 1. Direktive o PDV-u:

„PDV se vraća poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici u kojoj kupuju robu i usluge ili uvoze robu podložnu PDV-u ali koji imaju poslovni nastan u drugoj državi članici, u skladu s detaljnim pravilima propisanim u Direktivi [2008/9]."

8 Članak 171.a Direktive o PDV-u propisuje:

„Države članice mogu, umjesto odobravanja povrata PDV-a u skladu s [Direktivom 2008/9] na one isporuke robe ili usluga poreznom obvezniku za koje je porezni obveznik dužan platiti porez u skladu s člancima od 194. do 197. ili člankom 199., dozvoliti odbijanje tog poreza prema postupku propisanom u članku 168. […]

S tim ciljem države članice mogu isključiti poreznog obveznika koji je obvezan plaćati porez iz postupka povrata u skladu s [Direktivom 2008/9]."

9 Članak 196. Direktive o PDV-u propisuje:

„PDV je dužan platiti svaki porezni obveznik, ili pravna osoba koja nije porezni obveznik ali je identificirana za potrebe PDV-a, kojem se pružaju usluge navedene u članku 44., ako usluge pruža porezni obveznik koji nema poslovni nastan na području države članice.”

10 U skladu s člankom 214. stavkom 1. točkama (a) i (b) te direktive:

„Države članice poduzimaju potrebne mjere kako bi osigurale identifikaciju sljedećih osoba putem jedinstvenog broja:

(a) svakog poreznog obveznika, osim onih iz članka 9. stavka 2. koji na svojem području isporučuju robu i usluge vezano uz koje je moguć odbitak PDV-a, osim isporuke robe i usluga vezano uz koje PDV može platiti isključivo kupac ili osoba kojoj su roba i usluge namijenjene sukladno člancima 194. do 197. i članku 199.;

(b) svakog poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik koja unutar Zajednice stječe robu na koju se obračunava PDV sukladno članku 2. stavku 1. točki (b) i svakog poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, koja iskoristi mogućnost iz članka 3. stavka 3. vezano uz stjecanja unutar Zajednice na koja se obračunava PDV.”

Direktiva 2008/9

11 Članak 1. Direktive 2008/9 navodi da se njome „utvrđuju detaljna pravila za povrat [PDV-a] kako je propisano u članku 170. Direktive [o PDV-u] poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, a koji zadovoljavaju uvjete utvrđene u članku 3.”.

12 Članak 1. točke 1. i 2. Direktive 2008/9 sadržava, za potrebe te direktive, sljedeće definicije:

„1, ‚porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici povrata’ znači porezni obveznik u okviru značenja članka 9. stavka 1. Direktive [o PDV-u] koji nema poslovni nastan u državi članici povrata već je nastanjen na području druge države članice;

2. ‚država članica povrata’ znači država članica u kojoj je PDV naplaćen poreznom obvezniku koji nema nastan u državi članici povrata za robu i usluge koje mu je isporučio drugi porezni obveznik u toj državi članici ili za uvoz robe i tu državu članicu.”

13 U skladu s člankom 3. Direktive 2008/9:

„Ova se Direktiva primjenjuje na svakog poreznog obveznika koji nema nastan u državi članici povrata i koji zadovoljava sljedeće kriterije:

(a) tijekom razdoblja za povrat u državi članici povrata nije imao sjedište svoje gospodarske djelatnosti ni stalni poslovni nastan iz kojega bi obavljao svoje poslovne transakcije ili, ako nije postojalo takvo sjedište ili nastan, nije imao poreznu rezidentnost ni uobičajeno boravište;

(b) tijekom roka za povrat nije isporučivao nikakvu robu ni usluge za koje se smatra da su bile isporučene u državu članicu povrata, osim sljedećih transakcija:
   i. isporuka transportnih usluga i njima srodnih usluga, izuzetih prema člancima 144., 146., 148., 149., 151., 153., 159. ili 160. Direktive [o PDV-u];
   ii. isporuka robe i usluga osobi koja je obvezna plaćati PDV u skladu s člancima od 194. do 197. i članku 199. Direktive [o PDV-u].”

14 Članak 5. Direktive 2008/9 glasi:

„Svaka država članica vraća svakom poreznom obvezniku koji nema poslovni nastan u državi članici povrata PDV naplaćen za robu i usluge koje su mu isporučili drugi porezni obveznici u toj državi članici ili za uvoz robe u tu državu članicu ako se ta roba i usluge koriste u svrhu sljedećih transakcija:

(a) transakcije navedene u članku 169. stavcima (a) i (b) Direktive [o PDV-u];

(b) transakcije osobi koja je obvezna plaćati PDV u skladu s člancima 194. do 197. i članku 199. Direktive [o PDV-u] kako se primjenjuje u državi članici povrata.

Ne dovodeći u pitanje članak 6., za potrebe ove Direktive pravo na [povrat ulaznog] poreza određuje se prema Direktivi [o PDV-u] kako se primjenjuje u državi članici povrata."

Rumunjsko pravo

15 Članak 128. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku), u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik), propisuje:

„1. ‚Isporuka robe' znači prijenos prava raspolaganja imovinom kao vlasnik.

[…]

9. Isporuka unutar Zajednice isporuka je robe u smislu stavka 1. koju dobavljač, subjekt u čije ime se isporuka obavlja ili drugi subjekt u svoje ime otprema ili prevozi iz jedne u drugu državu članicu.

10. Prijenos robe koji provodi porezni obveznik, a koja čini dio njegove poslovne imovine, iz Rumunjske u drugu državu članicu smatra se isporukom robe uz naknadu unutar Zajednice, osim u slučajevima predviđenima stavkom 12., u kojima ne postoji prijenos.

11. Prijenos u skladu sa stavkom 10. znači otprema ili prijevoz pokretne materijalne imovine koje iz Rumunjske u drugu državu članicu izvršava porezni obveznik ili se oni izvršavaju u njegovo ime, u svrhu njegova poslovanja.

12. Za potrebe ove glave prijenos ne znači otprema ili prijevoz robe koje u svrhu neke od niže navedenih transakcija iz Rumunjske u drugu državu članicu izvršava porezni obveznik ili se oni izvršavaju u njegovo ime:

[…]

(g) privremeno korištenje te robe unutar područja države članice u koju se roba otprema ili prevozi u svrhu isporuke usluga poreznog obveznika s poslovnim nastanom u državi članici odredišta;

[…]

13. Ako se više ne ispunjava jedan od uvjeta iz stavka 12., otprema ili prijevoz te robe smatra se prijenosom iz Rumunjske u drugu državu članicu. U tom se slučaju smatra da je prijenos izvršen u vrijeme kad taj uvjet više nije ispunjen."

16 U skladu s člankom 130.a stavkom 2. točkom (a) tog zakonika:

„Sljedeće transakcije smatraju se stjecanjem robe uz naknadu unutar Zajednice:

(a) korištenje za vlastito poslovanje poreznog obveznika u Rumunjskoj robe koju je otpremio ili prevezao taj porezni obveznik ili netko drugi u njegovo ime iz druge države članice u kojoj je roba proizvedena, izvađena, prerađena, kupljena ili stečena ili u koju ju je taj porezni obveznik uvezao za svoje poslovanje ako se prijevoz ili otprema te robe iz Rumunjske u drugu državu članicu smatra u skladu s odredbama članka 128. stavaka 10. i 11. prijenosom robe u drugu državu članicu; […]”

17 Članak 147.b stavak 1. točka (a) tog zakonika propisuje:

„Pod uvjetima propisanima regulatornim propisima:

(a) porezni obveznik koji nema poslovni nastan u Rumunjskoj, a ima poslovni nastan u drugoj državi članici te nije identificiran i nije dužan identificirati se u svrhu PDV-a u Rumunjskoj, može imati pravo na povrat [PDV-a] plaćenog za uvoz i nabavu robe/usluga u Rumunjskoj; […]”

18 Članak 49. stavak 1. Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Odredbe o primjeni Poreznog zakonika) propisuje:

„Na temelju članka 147.b stavka 1. točke (a) Poreznog zakonika, svaki porezni obveznik koji nema poslovni nastan u Rumunjskoj, nego u drugoj državi članici, može imati pravo na povrat PDV-a plaćenog za uvoz i nabavu robe/usluga u Rumunjskoj. Rumunjska vraća [PDV] ako dotični porezni obveznik ispunjava sljedeće uvjete:

(a) tijekom razdoblja za povrat u Rumunjskoj nije imao sjedište svoje gospodarske djelatnosti ni stalni poslovni nastan iz kojega bi obavljao svoje poslovne transakcije ili, ako nije postojalo takvo sjedište ili nastan, nije imao poreznu rezidentnost ni uobičajeno boravište;

(b) tijekom razdoblja za povrat nije identificiran i nije dužan identificirati se u svrhu PDV-a u Rumunjskoj u skladu s člankom 153. Poreznog zakonika;

(c) tijekom roka za povrat nije isporučivao nikakvu robu ni usluge za koje se smatra da su bile isporučene na rumunjskom području, osim sljedećih transakcija:
   1. isporuka transportnih usluga i njima srodnih usluga, izuzetih u skladu s člankom 143. stavkom 1. točkama (c) do (m), člankom 144. stavkom 1. točkom (c) i člankom 144.a Poreznog zakonika;
   2. isporuka robe i usluga osobi koja je obvezna plaćati PDV u skladu s člankom 150. stavcima 2. do 6. Poreznog zakonika.”

19 Članak 153. stavak 5. točka (a) Poreznog zakonika glasi:

„Zahtjev za identifikaciju u svrhu PDV-a podnosi prije provođenja transakcija porezni obveznik koji nema poslovni nastan u Rumunjskoj i koji u svrhu PDV-a nije identificiran u Rumunjskoj, a koji namjerava:

(a) obaviti stjecanje robe unutar Zajednice za koju je dužan platiti porez u skladu s člankom 151.; […]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

20 CHEP, društvo sa sjedištem u Belgiji, obavlja djelatnost iznajmljivanja paleta u Europi. U tu svrhu CHEP kupuje palete u različitim državama članicama, koje zatim iznajmljuje drugim subjektima grupe CHEP s poslovnim nastanom u svakoj državi članici, koji ih podiznajmljuju klijentima u svojim državama članicama.

21 U razdoblju od 1. listopada do 31. prosinca 2014. CHEP je kupio palete od jednog rumunjskog dobavljača. Prodajna cijena koju je naplatio potonji uključivala je PDV. Predmetne palete prevezene su iz prostorija dobavljača u Rumunjskoj u drugo odredište koje se također nalazi u Rumunjskoj.

22 CHEP je zatim iznajmio društvu CHEP Pooling Services Romania SRL (u daljnjem tekstu: CHEP Rumunjska), sa sjedištem u Rumunjskoj, te palete kao i palete koje je kupio u drugim državama članicama Unije i prevezao radi iznajmljivanja u Rumunjskoj. CHEP Rumunjska je podiznajmila te različite palete rumunjskim klijentima koji su ih mogli otpremiti u Rumunjsku, druge države članice ili treće zemlje. Palete korištene za prijevoz robe deklarirane za izvoz zatim su vraćene u Rumunjsku društvu CHEP Rumunjska, koje ih je prijavilo prilikom uvoza te njihovu vrijednost i pripadajući PDV dalje obračunalo društvu CHEP.

23 U lipnju 2015. CHEP je od rumunjskih poreznih tijela zatražio povrat PDV-a koji je obračunao rumunjski dobavljač paleta i PDV-a koji je dalje obračunao CHEP Rumunjska.

24 Odlukom od 14. travnja 2016. Porezna uprava u Bukureštu za porezne obveznike nerezidente odbila je taj povrat. Odlukom od 11. listopada 2016. Služba za postupanje po pritužbama u Bukureštu odbila je pritužbu CHEP-a protiv tog odbijanja.

25 Te dvije odluke temelje se na tome da je CHEP bio dužan identificirati se u svrhu PDV-a u Rumunjskoj na temelju članka 153. stavka 5. Poreznog zakonika. Naime, rumunjska porezna tijela utvrdila su da je, uz palete kupljene u Rumunjskoj, CHEP iznajmio društvu CHEP Rumunjska palete koje je kupio u drugim državama članicama i prevezao u Rumunjsku radi tog iznajmljivanja. Palete kupljene u drugim državama članicama stoga su bile predmet prijenosa koji je izjednačen sa stjecanjem unutar Zajednice u Rumunjskoj, tako da se CHEP trebao identificirati u svrhu PDV-a u Rumunjskoj.

26 CHEP je 3. travnja 2017. pred Tribunalul Bucureşti (Viši sud u Bukureštu, Rumunjska) podnio tužbu za poništenje odluka od 14. travnja i 11. listopada 2016. i za povrat PDV-a koji zahtijeva.

27 Pred tim sudom CHEP ističe, kao prvo, da, u skladu s Direktivom 2008/9, kao društvo sa sjedištem u Belgiji, on ima pravo na povrat PDV-a neovisno o mogućoj obvezi identifikacije u svrhu PDV-a u Rumunjskoj, kao drugo, da nije dužan identificirati se u svrhu PDV-a u Rumunjskoj jer se prijevoz paleta ne može izjednačiti sa stjecanjem unutar Zajednice i, kao treće, da ispunjava zakonske uvjete za ostvarenje prava na povrat PDV-a. CHEP nadalje ističe da je Direktiva 2008/9 pogrešno prenesena u rumunjsko pravo jer se njime povrat PDV-a podvrgava uvjetu koji nije predviđen tom direktivom, a koji se odnosi na nepostojanje identifikacije u svrhu PDV-a u Rumunjskoj.

28 Porezna tijela pak tvrde da, u nedostatku dokaza da su predmetne palete, stečene u drugim državama članicama osim Rumunjske, vraćene u državu članicu iz koje su otpremljene ili prevezene u Rumunjsku, CHEP ne može tvrditi da je otprema paleta stečenih u drugim državama članicama u Rumunjsku obuhvaćena slučajem nepostojanja prijenosa u smislu članka 128. stavka 12. točaka (g) i (h) Poreznog zakonika.

29 S obzirom na te argumente, sud koji je uputio zahtjev smatra da je nužno dobiti pojašnjenja o slučajevima nepostojanja prijenosa u smislu članka 17. stavka 2. Direktive o PDV-u i o obvezi identifikacije nerezidentnog društva u svrhu PDV-a koje, iako u Rumunjskoj ne raspolaže tehničkim i

ljudskim resursima potrebnima za obavljanje oporezivih transakcija, pruža samo usluge čije se mjesto pružanja u svrhu PDV-a nalazi u Rumunjskoj. Također se pita može li se pravo na povrat PDV-a uvjetovati time da porezni obveznik nije identificiran u svrhu PDV-a u državi članici povrata niti je to dužan učiniti. U tom pogledu ističe da se čini da su odredbe rumunjskog prava u suprotnosti s Direktivom 2008/9, na temelju koje pravo na povrat ne podliježe takvom uvjetu.

30 U tim je okolnostima Tribunalul Bucureşti (Viši sud u Bukureštu) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Predstavlja li prijevoz paleta iz jedne države članice u drugu državu članicu radi njihova naknadnog iznajmljivanja u toj drugoj državi članici poreznom obvezniku koji ima poslovni nastan u Rumunjskoj te je ondje identificiran u svrhu PDV-a, nepostojanje prijenosa u smislu članka 17. stavka 2. Direktive o PDV-u?

2. Neovisno o odgovoru na prvo prethodno pitanje, je li porezni obveznik u smislu članka 2. točke 1. Direktive [2008/9] porezni obveznik u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u, koji poslovni nastan nema u državi članici povrata nego na području druge države članice, čak i ako je u svrhu PDV-a identificiran ili je dužan identificirati se u svrhu PDV-a u državi članici povrata?

3. S obzirom na odredbe Direktive [2008/9], predstavlja li uvjet da porezni obveznik nije u svrhu PDV-a identificiran u državi članici povrata dodatni uvjet u odnosu na one predviđene člankom 3. Direktive [2008/9] u pogledu poreznog obveznika s poslovnim nastanom u drugoj državi članici koji nema poslovni nastan u državi članici povrata kako bi u slučaju poput predmetnog imao pravo na povrat?

4. Treba li članak 3. Direktive [2008/9] tumačiti na način da mu se protivi praksa nacionalne porezne uprave prema kojoj odbija povrat PDV-a zbog neispunjavanja uvjeta propisanog isključivo nacionalnim pravom?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

31 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati treba li članak 17. stavak 2. točku (g) Direktive o PDV-u tumačiti na način da se prijenos, koji provodi porezni obveznik, robe podrijetlom iz države članice u državu članicu povrata radi njegova pružanja usluga iznajmljivanja te robe u potonjoj državi članici ne smije izjednačiti s isporukom unutar Zajednice.

32 Uvodno treba podsjetiti na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, prilikom tumačenja odredbe prava Unije valja uzeti u obzir ne samo njezin tekst već i njezin kontekst te ciljeve propisa kojeg je dio (presuda od 19. travnja 2018., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, t. 33. i navedena sudska praksa).

33 Člankom 17. stavkom 1. Direktive o PDV-u određeni su prijenosi robe, tj. prijenosi robe u drugu državu članicu, izjednačeni s isporukama unutar Zajednice.

34 Članak 17. stavak 2. te direktive nabraja niz slučajeva koji se ne mogu kvalificirati kao prijenos u drugu državu članicu iz njezina članka 17. stavka 1.

35 Budući da članak 17. stavak 2. Direktive o PDV-u utvrđuje iscrpan popis slučajeva odstupanja, treba ga tumačiti usko (vidjeti u tom smislu presudu od 6. ožujka 2014., Dresser-Rand, C-606/12 i C-607/12, EU:C:2014:125, t. 27.).

36 Osim toga, tu odredbu treba tumačiti s obzirom na cilj koji se želi postići prijelaznim sustavom PDV-a koji se primjenjuje na trgovinu unutar Zajednice, uspostavljenim Direktivom o PDV-u, a kojim se porezni prihod želi prenijeti na državu članicu u kojoj se odvija krajnja potrošnja isporučene robe (vidjeti u tom smislu presudu od 6. ožujka 2014., Dresser-Rand, C-606/12 i C-607/12, EU:C:2014:125, t. 28.).

37 S obzirom na ta razmatranja valja tumačiti članak 17. stavak 2. točku (g) Direktive o PDV-u, koji je posebno predmet pitanja suda koji je uputio zahtjev.

38 U skladu s tom odredbom, prijenosom u drugu državu članicu ne smatra se otprema ili prijevoz robe radi privremenog korištenja na državnom području države članice u kojoj otprema ili prijevoz robe završava, u svrhu isporuke usluga poreznog obveznika s poslovnim nastanom u državi članici u kojoj otprema ili prijevoz robe započinje.

39 Iz samog teksta te odredbe proizlazi da njezina primjena izričito podliježe kumulativnim uvjetima prema kojima, s jedne strane, korištenje u državi članici odredišta robe otpremljene ili prevezene radi pružanja usluga dotičnog poreznog obveznika mora biti privremeno i, s druge strane, roba mora biti otpremljena ili prevezena iz države članice u kojoj taj porezni obveznik ima poslovni nastan.

40 Kao prvo, iz navedene odredbe tako proizlazi da, u skladu s ciljevima prijelaznog sustava PDV-a primjenjivog na trgovinu unutar Zajednice, samo prijenos robe u drugu državu članicu koji se ne provodi radi krajnje potrošnje te robe, nego njezina privremenog korištenja u toj državi članici ne treba smatrati isporukom unutar Zajednice ako su ispunjeni drugi uvjeti (vidjeti u tom smislu presudu od 6. ožujka 2014., Dresser-Rand, C-606/12 i C-607/12, EU:C:2014:125, t. 30.).

41 Suprotno tomu, bilo bi protivno tekstu članka 17. stavka 2. točke (g) Direktive o PDV-u kao i zahtjevu uskog tumačenja i ciljevima prijelaznog sustava PDV-a koji se primjenjuje na trgovinu unutar Zajednice proširiti primjenu te odredbe na slučajeve korištenja na neodređeno ili dulje vrijeme ili pak korištenja koje dovodi do uništenja dotične robe.

42 Kao drugo, valja primijetiti da iz samog teksta članka 17. stavka 2. točke (g) Direktive o PDV-u, prema kojem predmetna roba treba biti otpremljena ili prevezena iz države članice u kojoj predmetni porezni obveznik ima poslovni nastan, proizlazi da se ta odredba ne primjenjuje na situacije u kojima je predmetna roba otpremljena ili prevezena od strane poreznog obveznika iz država članica različitih od one u kojoj taj porezni obveznik ima poslovni nastan.

43 U ovom slučaju iz elemenata spisa pred Sudom proizlazi da je CHEP, sa sjedištem u Belgiji, otpremao ili prevozio palete u Rumunjsku te ih je upotrebljavao u okviru pružanja usluga koje je isporučivao društvu CHEP Rumunjska.

44 Na sudu koji je uputio zahtjev je da, s jedne strane, utvrdi, na temelju ukupne ocjene svih okolnosti glavnog postupka, je li korištenje tih paleta u okviru pružanja usluga od strane CHEP-a privremene naravi. U tu svrhu može, među ostalim, uzeti u obzir uvjete ugovora o iznajmljivanju sklopljenih između društava CHEP i CHEP Rumunjska kao i obilježja predmetne robe.

45 S druge strane, budući da iz elemenata spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da je CHEP stekao palete u različitim državama članicama Unije, na tom je sudu da se uvjeri da su predmetne palete poslane ili prevezene u Rumunjsku iz Belgije, države članice u kojoj CHEP ima sjedište.

46 Ako sud koji je uputio zahtjev smatra da su ta dva uvjeta ispunjena u glavnom postupku, on će morati iz toga zaključiti da se, u skladu s člankom 17. stavkom 2. točkom (g) Direktive o PDV-u, predmetni prijenosi paleta ne smiju izjednačiti s isporukama unutar Zajednice.

47 Nasuprot tomu, u slučaju da neki od tih uvjeta nije ispunjen u odnosu na sve ili na dio predmetnih prijenosa paleta, oni se moraju, na temelju članka 17. stavka 1. Direktive o PDV-u i pod uvjetom provjere drugih slučajeva odstupanja iz stavka 2. te odredbe, izjednačiti s isporukama unutar Zajednice.

48 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 17. stavak 2. točku (g) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se prijenos, koji provodi porezni obveznik, robe podrijetlom iz države članice u državu članicu povrata radi njegova pružanja usluga iznajmljivanja te robe u potonjoj državi članici ne smije izjednačiti s isporukom unutar Zajednice ako je korištenje tom robom za potrebe tog pružanja usluge privremeno i ako je roba otpremljena ili prevezena iz države članice u kojoj porezni obveznik ima poslovni nastan.

Drugo, treće i četvrto pitanje

49 Svojim drugim, trećim i četvrtim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati treba li odredbe Direktive 2008/9 tumačiti na način da im se protivi to da država članica odbije pravo na povrat PDV-a poreznom obvezniku s poslovnim nastanom na području druge države članice samo zato što je taj porezni obveznik identificiran u svrhu PDV-a u državi članici povrata ili je to morao biti.

50 U skladu s člankom 1. Direktive 2008/9, njezin je cilj utvrditi pravila za povrat PDV-a, kako je predviđen člankom 170. Direktive o PDV-u, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, a koji zadovoljavaju uvjete navedene u članku 3. Direktive 2008/9.

51 Međutim, cilj Direktive 2008/9 nije utvrđivanje uvjeta ostvarivanja ni obujma prava na povrat. Naime, članak 5. drugi stavak te direktive predviđa, ne dovodeći u pitanje njezin članak 6. i za potrebe te direktive, da se pravo na povrat ulaznog PDV-a određuje na temelju Direktive o PDV-u, kako se primjenjuje u državi članici povrata (presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 35.).

52 Stoga pravo poreznog obveznika s poslovnim nastanom u državi članici na povrat PDV-a plaćenog u drugoj državi članici, kako je uređeno Direktivom 2008/9, ovisi o pravu, koje je u njegovu korist propisano Direktivom o PDV-u, da odbije ulazni PDV plaćen u vlastitoj državi članici (presuda od 21. ožujka 2018., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, t. 36.; vidjeti u tom smislu osobito presudu od 28. lipnja 2007., Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, t. 35.).

53 Usto, Sud je pojasnio da, isto kao i pravo na odbitak, pravo na povrat predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a uspostavljenog zakonodavstvom Unije, čiji je cilj u potpunosti osloboditi poduzetnika tereta PDV-a, dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Dakle, zajednički sustav PDV-a osigurava neutralnost u odnosu na porezno opterećenje svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da su same spomenute aktivnosti načelno podvrgnute PDV-u (presuda od 2. svibnja 2019., Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, t. 35.).

54 Način povrata PDV-a, bilo kroz odbitak ili povratom, ovisi o mjestu poslovnog nastana poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu presudu od 16. srpnja 2009., Komisija/Italija, C-244/08, neobjavljenu, EU:C:2009:478, t. 25. i 35.). Tako članak 170. Direktive o PDV-u, pod uvjetima koje propisuje, navodi da pravo na povrat PDV-a imaju „[s]vi porezni obveznici koji u okviru značenja […] članka 2. stavka 1. i članka 3. Direktive [2008/9] nemaju poslovni nastan u državi članici u kojoj kupuju robu i usluge ili uvoze robu koja podliježe PDV-u”.

55 U tom pogledu, u skladu s člankom 3. Direktive 2008/9, porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici povrata, u smislu članka 2. točke 1. te direktive, ima pravo na povrat plaćenog PDV-a pod dvama uvjetima. Kao prvo, u skladu s člankom 3. točkom (a) te direktive, u razdoblju na koje se odnosi zahtjev za povrat porezni obveznik nije smio imati ni sjedište poslovne aktivnosti, ni stalnu poslovnu jedinicu, ni prebivalište ili uobičajeno boravište u državi članici povrata. Kao drugo, u skladu s člankom 3. točkom (b) te direktive, tijekom tog razdoblja nije smio obaviti nikakvu isporuku robe ili usluga za koju se smatra da su se odvile u toj državi članici, osim određenih transakcija navedenih u podtočkama i. i ii. te odredbe. Ti su uvjeti kumulativni (vidjeti u tom smislu presude od 6. veljače 2014., E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, t. 42. i od 21. rujna 2017., SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, t. 43.).

56 Nasuprot tomu, ni članak 170. Direktive o PDV-u, ni članak 3. Direktive 2008/9 ni bilo koja druga odredba tih direktiva ne uvjetuju pravo poreznog obveznika s poslovnim nastanom u drugoj državi članici na povrat PDV-a ikakvim formalnim uvjetom nepostojanja identifikacije u svrhu PDV-a ili nepostojanja obveze identifikacije u svrhu PDV-a u državi članici povrata.

57 Iz toga slijedi da država članica ne može na temelju svojeg nacionalnog prava poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u drugoj državi članici odbiti pravo na povrat PDV-a samo zato što je taj porezni obveznik identificiran u svrhu PDV-a u prvoj državi članici ili je morao to biti, čak i ako taj porezni obveznik ispunjava kumulativne uvjete iz članka 3. Direktive 2008/9.

58 To tumačenje potkrijepljeno je ciljem Direktive 2008/9, a taj je omogućavanje poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u drugoj državi članici da dobije povrat ulaznog PDV-a ako u nedostatku oporezivih aktivnih transakcija u državi članici povrata ne bi mogao odbiti taj ulazni PDV od dugovanog izlaznog PDV-a (presuda od 25. listopada 2012., Daimler i Widex, C-318/11 i C-319/11, EU:C:2012:666, t. 40.). Naime, okolnost da je porezni obveznik eventualno identificiran u svrhu PDV-a u državi članici povrata ne može se u nacionalnom pravnom poretku valjano smatrati dokazom da je taj porezni obveznik stvarno obavljao takve transakcije u toj državi članici (vidjeti u tom smislu presudu od 6. veljače 2014., E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, t. 53.).

59 To vrijedi tim više što je identifikacija u svrhu PDV-a, predviđena člankom 214. Direktive o PDV-u, samo formalan zahtjev u svrhu nadzora. Međutim, iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da formalni zahtjevi ne mogu dovesti u pitanje, među ostalim, pravo na odbitak ako su ispunjeni materijalni uvjeti za nastanak tog prava (vidjeti u tom smislu presude od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, t. 50. i od 14. ožujka 2013., Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, t. 32.). Iz toga također slijedi, s obzirom na točku 52. ove presude, da se poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, ako su ispunjeni materijalni uvjeti za stjecanje prava na povrat, ne može spriječiti ostvarivanje tog prava zato što je u državi članici povrata identificiran ili morao biti identificiran u svrhu PDV-a.

60 Slijedom toga, suprotno stajalištu koje zagovara rumunjska vlada, država članica ne može isključiti poreznog obveznika s poslovnim nastanom u drugoj državi članici iz prava na povrat PDV-a samo zato što je taj porezni obveznik identificiran ili morao biti identificiran u svrhu PDV-a u prvoj državi članici.

61 Osim toga, valja dodati i da samo članak 171.a Direktive o PDV-u za posebne transakcije na koje se odnosi dopušta državama članicama da poreznom obvezniku s poslovnim nastanom u drugoj državi članici dodijele pravo na odbitak, isključujući ga iz postupka povrata na temelju Direktive 2008/9. Međutim, osim činjenice da se rumunjska vlada uopće nije pozvala na prenošenje te mogućnosti u rumunjski pravni poredak, ta odredba ni u kojem slučaju nema za cilj razlikovanje s obzirom na to postoji li ili ne postoji identifikacija u svrhu PDV-a u državi članici povrata.

62 U ovom slučaju, s jedne strane, iz elemenata spisa kojima Sud raspolaže proizlazi da CHEP, kao porezni obveznik s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, ne ispunjava nijedan kriterij povezanosti s rumunjskim područjem iz članka 3. točke (a) Direktive 2008/9. S druge strane, što se tiče uvjeta navedenog u članku 3. točki (b) te direktive, iz elemenata spisa proizlazi da, iako, iznajmljivanjem paleta CHEP-u Rumunjska, CHEP pruža uslugu za koju se smatra da je smještena u Rumunjskoj u skladu s člankom 196. Direktive o PDV-u, CHEP Rumunjska je taj koji je porezni obveznik PDV-a u okviru mehanizma prijenosa porezne obveze. U tim okolnostima, i pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, vidljivo je da društvo kao što je CHEP ispunjava kumulativne uvjete iz članka 3. Direktive 2008/9 i da stoga ima pravo na povrat PDV-a.

63 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na drugo, treće i četvrto pitanje valja odgovoriti tako da odredbe Direktive 2008/9 treba tumačiti na način da im se protivi to da država članica odbije pravo na povrat PDV-a poreznom obvezniku s poslovnim nastanom na području druge države članice samo zato što je taj porezni obveznik identificiran u svrhu PDV-a u državi članici povrata ili je to morao biti.

Troškovi

64 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

1. **Članak 17. stavak 2. točku (g) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008., treba tumačiti na način da se prijenos, koji provodi porezni obveznik, robe podrijetlom iz države članice u državu članicu povrata radi njegova pružanja usluga iznajmljivanja te robe u potonjoj državi članici ne smije izjednačiti s isporukom unutar Zajednice ako je korištenje tom robom za potrebe tog pružanja usluge privremeno i ako je roba otpremljena ili prevezena iz države članice u kojoj porezni obveznik ima poslovni nastan.**

2. **Odredbe Direktive Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata već u drugoj državi članici treba tumačiti na način da im se protivi to da država članica odbije pravo na povrat poreza na dodanu vrijednost poreznom obvezniku s poslovnim nastanom na području druge države članice samo zato što je taj porezni obveznik identificiran u svrhu poreza na dodanu vrijednost u državi članici povrata ili je to morao biti.**

Potpisi