

Začasna izdaja

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 premij in 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

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

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

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. Bencil, avocat,
- za romunsko vlado, ki so jo sprva zastopali E. Gane, L. Lițu in C. R. Canțar, agenti, nato E. Gane in L. Lițu, agentki,
- za Evropsko komisijo A. Armenia in L. Lozano Palacios, agentki,

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), plačnega 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 premišnine, 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 dav?ni zavezanec ali druga oseba za njegov ra?un iz druge države ?lanice, v kateri je bilo blago proizvedeno, ?rpano, predelano, kupljeno ali pridobljeno, kot je opredeljeno v ?lenu 2(1)(b), ali ga je dav?ni zavezanec uvozil v okviru opravljanja dejavnosti v to drugo državo ?lanico.“

5 ?len 44 navedene direktive dolo?a:

„Kraj opravljanja storitev je za dav?nega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. ?e so te storitve opravljene v stalni poslovni enoti dav?nega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. ?e takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima dav?ni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališ?e ali kjer obi?ajno prebiva.“

6 ?len 170 te direktive dolo?a:

„Vsi dav?ni zavezanci, ki v smislu [...] ?lena 2, to?ka 1, in ?lena 3 Direktive [2008/9] ter ?lena 171 te direktive, nimajo sedeža v državi ?lanici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, obdav?eno z DDV, imajo pravico do vra?ila DDV pod pogojem, da se blago in storitve uporabljajo za:

(a) transakcije iz ?lena 169;

(b) transakcije, za katere davek pla?a izklju?no prejemnik v skladu s ?leni 194, 195, 196, 197 in 199.“

7 ?len 171(1) Direktive o DDV dolo?a:

„Vra?ilo DDV dav?nim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi ?lanici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, obdav?eno z DDV, imajo pa sedež v drugi državi ?lanici, se opravi v skladu s podrobnimi izvedbenimi pravili iz Direktive [2008/9].“

8 ?len 171a Direktive o DDV dolo?a:

„Države ?lanice lahko namesto odobritve vra?ila DDV v skladu z [Direktivo 2008/9] za dobave blaga ali opravljanje storitev za dav?nega zavezanca, za katere je ta dav?ni zavezanec dolžan pla?ati davek v skladu s ?leni 194 do 197 ali ?lenom 199, dovolijo odbitek tega davka po postopku iz ?lena 168. [...]

V ta namen lahko države ?lanice tega dav?nega zavezanca, ki mora pla?ati davek, izklju?ijo iz postopka vra?ila v skladu z Direktivo 2008/9.“

9 ?len 196 Direktive o DDV dolo?a:

„DDV je dolžan pla?ati vsak dav?ni zavezanec ali pravna oseba, ki ni dav?ni zavezanec, identificirana za namene DDV, kateremu/kateri se opravijo storitve iz ?lena 44, ?e te storitve opravi dav?ni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju zadevne države ?lanice.“

10 ?len 214(1)(a) in (b) te direktive dolo?a:

„Države ?lanice sprejmejo potrebne ukrepe, da zagotovijo, da so naslednje osebe identificirane s posami?no številko:

(a) vsak dav?ni zavezanec, razen dav?nih zavezancev iz ?lena 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, zahtevke 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 davnem zakoniku) v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: davni 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 davni 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 premišnine iz Romunije v drugo državo članico, ki ga opravi davni 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 davni 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 davni 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 davni zavezanec v Romuniji rabi za potrebe svojega podjetja, ki ga odpošlje ali odpelje ta davni zavezanec ali druga oseba za njegov račun iz druge države članice, v kateri je bilo blago proizvedeno, rpano, predelano, kupljeno, pridobljeno ali ga je davni 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 plačnega [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 plačnega 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 vložijo 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. Paleta, 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 zavrnil. 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 paleta, ki jih je kupila v drugih državah članicah in jih je pripeljala v Romunijo zato, da jih bo oddala. Paleta, 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 București (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 paleta, 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 poslovne 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 București (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 Člen 17(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 izrpen 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, prvi?, uporaba – v državi ?lanici, v katero je bilo blago namenjeno – blaga, ki je bilo poslano ali pripeljana za to, da bo zadevni dav?ni zavezanec opravil storitve, za?asna, in drugi?, da mora biti blago poslano ali pripeljana iz države ?lanice, v kateri ima ta dav?ni zavezanec sedež.

40 Prvi?, tako iz navedene dolo?be izhaja, da v skladu s cilji prehodne ureditve DDV, ki se uporablja v trgovini znotraj Skupnosti, prenosa blaga v drugo državo ?lanico, ?e se ta prenos ne opravi za kon?no potrošnjo tega blaga v tej državi ?lanici, ampak za za?asno uporabo tega blaga v tej državi ?lanici, ni mogo?e šteti za dobavo znotraj Skupnosti, ?eprav 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, to?ka 30).

41 Nasprotno bi bilo v nasprotju z besedilom ?lena 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, ?e bi se uporaba te dolo?be razširila na primere uporabe za nedolo?en ali daljši ?as ali celo uporabe, ki vodi k uni?enju zadevnega blaga.

42 Drugi?, navesti je treba, da iz ?lena 17(2)(g) Direktive o DDV, v skladu s katerim mora biti zadevno blago poslano ali prepeljana iz države ?lanice, v kateri ima zadevni dav?ni zavezanec sedež, izhaja, da se ta dolo?ba ne uporablja za položaje, v katerih je zadevno blago dav?ni zavezanec poslal ali pripeljal iz drugih držav razen tiste, v kateri ima ta dav?ni zavezanec sedež.

43 V obravnavanem primeru iz elementov iz spisa pri Sodiš?u 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 sodiš?e mora na eni strani na podlagi splošne presoje vseh okoliš?in postopka v glavni stvari ugotoviti, ali je uporaba teh palet v okviru storitev, ki jih je opravila družba CHEP, za?asna. Pri tem bo lahko upoštevalo zlasti dolo?be 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 Sodiš?e, izhaja, da je družba CHEP palete nabavila v razli?nih državah ?lanicah Unije, se mora to sodiš?e prepri?ati, da so bile zadevne palete poslane ali pripeljane v Romunijo iz Belgije, ki je država ?lanica, v kateri ima družba CHEP sedež.

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

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

48 Glede na zgoraj navedene preudarke je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 17(2)(g) Direktive o DDV razlagati tako, da prenosa blaga, ki ga opravi dav?ni zavezanec, iz ene države ?lanice v državo ?lanico vra?ila zato, da bo ta dav?ni zavezanec v tej zadnji državi ?lanici opravil storitev oddajanja tega blaga v najem, ni mogo?e šteti za dobavo znotraj Skupnosti, ?e je uporaba navedenega blaga za potrebe te storitve za?asna in ?e je bilo poslano ali pripeljana iz države ?lanice, v kateri ima navedeni dav?ni zavezanec sedež.

Drugo, tretje in ?etrto vprašanje

49 Z drugim, tretjim in ?etrtem vprašanjem, ki jih je treba preu?iti skupaj, ?eli predložitveno sodiš?e v bistvu izvedeti, ali je treba dolo?be Direktive 2008/9 razlagati tako, da nasprotujejo temu, da država ?lanica zavrne pravico do vra?ila DDV dav?nemu zavezancu s sede?em na ozemlju druge države ?lanice le zato, ker je ta dav?ni zavezanec identificiran ali bi moral biti identificiran za DDV v državi ?lanici vra?ila.

50 V skladu s ?lenom 1 Direktive 2008/9 je namen te direktive dolo?iti podrobna pravila za vra?ilo DDV v skladu s ?lenom 170 Direktive o DDV dav?nim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi ?lanici vra?ila in ki izpolnjujejo pogoje iz ?lena 3 Direktive 2008/9.

51 Cilj Direktive 2008/9 pa ni niti dolo?itev pogojev za izvajanje niti dolo?itev obsega pravice do vra?ila. ?len 5, drugi odstavek, te direktive namre? dolo?a, da se brez poseganja v ?len 6 te direktive v smislu zadnje direktive zahtevkov za upravi?enost do vra?ila pla?anega vstopnega DDV dolo?i v skladu z Direktivo o DDV, kakor se uporablja v državi ?lanici vra?ila (sodba z dne 21. marca 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, to?ka 35).

52 Pravica dav?nega zavezanca, ki ima sedež v neki državi ?lanici, do vra?ila DDV, pla?anega v drugi državi ?lanici, kot jo ureja Direktiva 2008/9, tako ustreza pravici, da odbije vstopni DDV, ki ga je pla?al v svoji državi ?lanici, 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, to?ka 36; glej med drugim v tem smislu sodbo z dne 28. junija 2007, Planzer Luxembourg, C?73/06, EU:C:2007:397, to?ka 35).

53 Poleg tega je Sodiš?e pojasnilo, da tako kot pravica do odbitka tudi pravica do vra?ila pomeni temeljno na?elo skupnega sistema DDV, ki ga je dolo?ila zakonodaja Unije in katerega namen je podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali pla?anega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV torej zagotavlja, da se vse gospodarske dejavnosti, ne glede na njihov namen ali izid, obdav?ijo popolnoma nevtrarno, ?e se zanje na?eloma pla?uje DDV (sodba z dne 2. maja 2019, Sea Chefs Cruise Services, C?133/18, EU:C:2019:354, to?ka 35).

54 Na?in vra?ila DDV bodisi z odbitkom bodisi s povra?ilom se dolo?i glede na kraj, v katerem ima dav?ni zavezanec sedež (glej v tem smislu sodbo z dne 16. julija 2009, Komisija/Italija, C?244/08, neobjavljena, EU:C:2009:478, to?ki 25 in 35). Tako ?len 170 Direktive o DDV v okoliš?inah, ki jih dolo?a, podeljuje „vsem dav?nim zavezancem, ki v smislu [...] ?lena 2, to?ka 1, in ?lena 3, Direktive [2008/9] nimajo sedeža v državi ?lanici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uva?ajo blago, obdav?eno z DDV“, pravico do vra?ila DDV.

55 V zvezi s tem ima v skladu s ?lenom 3 Direktive 2008/9 dav?ni zavezanec, ki nima sedeža v državi ?lanici vra?ila v smislu ?lena 2, to?ka 1, te direktive, pravico do vra?ila pla?anega DDV pod dvema pogojema. Prvi?, ?e v skladu s ?lenom 3(a) navedene direktive ta dav?ni zavezanec v obdobju, na katero se nanaša vra?ilo, v državi ?lanici vra?ila ni imel niti sedeža svoje gospodarske dejavnosti, niti stalne poslovne enote, niti svojega bivališ?a ali obi?ajnega kraja bivanja. Drugi?, ?e v skladu s ?lenom 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 ?lanici vra?ila, razen nekaterih transakcij, ki so dolo?ene v to?kah (i) in (ii) te dolo?be. 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, to?ka 42, in z dne 21. septembra 2017, SMS group, C?441/16, EU:C:2017:712, to?ka 43).

56 Nasprotno niti ?len 170 Direktive o DDV, niti ?len 3 Direktive 2008/9, niti nobena druga dolo?ba teh direktiv za pravico do vra?ila dav?nemu zavezancu, ki ima sedež v drugi državi ?lanici, ne dolo?a 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

žalanci vražila.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodiš?e (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 davžni zavezanec, iz ene države žalnice v državo žalnico vražila zato, da bo ta davžni zavezanec v tej zadnji državi žalnici opravil storitev oddajanja tega blaga v najem, ni mogoče šteti za dobavo znotraj Skupnosti, e je uporaba navedenega blaga za potrebe te storitve zaasna in e je bilo poslano ali pripeljano iz države žalnice, v kateri ima navedeni davžni zavezanec sedež.

2. Določbe Direktive Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vražilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, davžnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi žalnici vražila, ampak v drugi državi žalnici, je treba razlagati tako, da nasprotujejo temu, da država žalnica zavrne pravico do vražila davka na dodano vrednost davžnemu zavezancu s sedežem na območju druge države žalnice le zato, ker je ta davžni zavezanec identificiran ali bi moral biti identificiran za davek na dodano vrednost v državi žalnici vražila.

Podpisi

* Jezik postopka: romunšina.