

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (desátého senátu)

6. února 2014(*)

„Směrnice 79/1072/EHS – Společný systém daně z přidané hodnoty – Osoby povinné k dani se sídlem v jiném členském státě – Podmínky vrácení DPH – Osoby povinné k dani, které si ustavily daňového zástupce v souladu s vnitrostátními právními předpisy platnými před přistoupením k Unii – Vyloučení – Pojem ‚osoba povinná k dani neusazená v tuzemsku‘ – Podmínka nepřítomnosti provozovny – Podmínka absence dodávek zboží či poskytování služeb – Dodávky elektřiny obchodníkem povinným k dani – Směrnice 2006/112/ES – Článek 171“

Ve věci C-323/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Curtea de Apel București (Rumunsko) ze dne 26. dubna 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 5. července 2012, v řízení

E.ON Global Commodities SE, dříve E.ON Energy Trading SE,

proti

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți,

SOUDNÍ DVŮR (desátého senátu),

ve složení A. Rosas, vykonávající funkci předsedy desátého senátu, D. Šváby a C. Vajda (zpravodaj), soudci,

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 16. května 2013,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za E.ON Global Commodities SE, dříve E.ON Energy Trading SE, A. Duncea a A. Ionișoarei, avokați,

– za rumunskou vládu R. H. Raduem, jakož i A.-L. Crișan, R.-M. Giurescu a E. Gane, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi L. Keppenne a L. Lozano Palacios jakož i G.-D. Balanem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu ustanovení osmé směrnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Úprava vrácení daní z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (Úř. věst. L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79, dále jen „osmá směrnice“).

2 Tato žádost byla položena v rámci sporu mezi společnostmi E.ON Global Commodities SE, dříve E.ON Energy Trading SE (dále jen „E.ON“), usazenou v Německu a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Národní agenturou pro daňovou správu) a Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți (Generální ředitelství veřejných financí v Bukurešti – oddělení pro plátce nerezidenty) (dále společně jen „daňové orgány“), v otázce vrácení daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterou společnost E.ON zaplatila na vstupu v rámci transakcí v Rumunsku.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2006/112/ES

3 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2007/75/ES ze dne 20. prosince 2007 (Úř. věst. L 346, s. 13, dále jen „směrnice o DPH“) vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007.

– Ustanovení týkající se elektřiny

4 Podle čl. 15 odst. 1 směrnice o DPH se elektřina považuje pro účely DPH za hmotný majetek.

5 Článek 38 směrnice o DPH stanoví:

„1. V případě dodání plynu prostřednictvím distribuční soustavy zemního plynu nebo v případě dodání elektřiny obchodníku povinnému k dani se za místo dodání považuje místo, kde má tento obchodník povinný k dani sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, pro niž se zboží dodává, nebo nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

2. Obchodníkem povinným k dani se pro účely odstavce 1 rozumí osoba povinná k dani, jejíž hlavní činností v souvislosti s nákupem plynu nebo elektřiny je následný prodej těchto produktů a jejíž vlastní spotřeba těchto produktů je zanedbatelná.“

6 Článek 39 této směrnice stanoví:

„V případě dodání plynu prostřednictvím distribuční soustavy zemního plynu nebo v případě dodání elektřiny, na která se nevztahuje článek 38, se za místo dodání považuje místo, kde pořízovatel skutečně zboží využívá a spotřebovává.

Pokud pořízovatel skutečně nespotřebovuje veškerý plyn nebo veškerou elektřinu nebo jejich část, považuje se nespotřebované zboží za využitě a spotřebované v místě, kde má pořízovatel sídlo

ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, pro niž se zboží dodává. Nemá-li pořizovatel takové sídlo či provozovnu, má se za to, že zboží využil a spotřeboval v místě, kde má bydliště, nebo v místě, kde se obvykle zdržuje.“

– Ustanovení týkající se povinnosti k DPH

7 Podle článku 63 směrnice o DPH je zdanitelné plnění uskutečneno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služeb.

8 Podle článku 193 směrnice je povinna odvést DPH osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202 uvedené směrnice.

9 Článek 195 směrnice o DPH stanoví:

„Daň je povinna odvést osoba identifikovaná pro účely DPH v členském státě, ve kterém je daň splatná, již je dodáno zboží za podmínek stanovených v článcích 38 a 39, pokud dodání uskutečňuje osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státě.“

– Ustanovení týkající se odpadu a vrácení DPH zaplacené na vstupu

10 Článek 168 písm. a) směrnice o DPH stanoví, že jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok v členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpovízt od daně, kterou je povinna odvést, DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani.

11 Článek 169 písm. a) směrnice o DPH dodává, že kromě odpadu podle článku 168 má osoba povinná k dani nárok na odpadu DPH podle uvedeného článku, jsou-li zboží a služby použity za účelem plnění spotřebovávajících v hospodářských činnostech uskutečňovaných mimo členský stát, v němž je daná daň splatná nebo byla odvedena, u kterých by jí vznikl nárok na odpadu daně, kdyby byla uskutečněna v tomto členském státě.

12 Článek 170 směrnice o DPH zní takto:

„Každá osoba povinná k dani, která je ve smyslu článku 1 [osmé směrnice] a článku 171 této směrnice neusazená v členském státě, ve kterém uskutečňuje nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jež jsou předmětem DPH, má nárok na vrácení této daně, pokud jsou dané zboží nebo dané služby použity pro tyto účely:

a) plnění podle článku 169;

b) plnění, z nichž je daň povinen odvést výlučně pořizovatel nebo příjemce v souladu s články 194 až 197 a článkem 199.“

13 Ustanovení čl. 171 odst. 1 směrnice o DPH zní následovně:

„Osobám povinným k dani neusazeným v členském státě, ve kterém uskutečňují nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jež jsou předmětem DPH, ale usazeným v jiném členském státě se daň vrací v souladu s prováděcími pravidly stanovenými [osmou směrnicí].

Osoby povinné k dani uvedené v článku 1 [osmé směrnice] se rovněž považují pro účely použití uvedené směrnice za osoby povinné k dani neusazené v členském státě, ve kterém uskutečňují nákup zboží a služeb nebo dovoz zboží, jež jsou předmětem DPH, jestliže v tomto členském státě

uskutečňovaly pouze taková dodání zboží a poskytnutí služeb, u nichž byl v souladu s články 194 až 197 a článkem 199 za osobu povinnou odvést daň určen pořízovatel nebo příjemce.“

Osmá směrnice

14 Osmá směrnice byla s účinností od 1. ledna 2010 zrušena směrnicí Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112 osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě (Úř. věst. L 44, s. 23). Vzhledem k datu uskutečnění plnění dotčených ve věci v původním řízení, se na ně použije pouze osmá směrnice, která platila do 31. prosince 2009.

15 Článek 1 osmé směrnice stanoví:

„Pro účely této směrnice se osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku rozumí osoba povinná k dani [...], která [...] nemá v dotyčném státě ani sídlo své hospodářské činnosti, ani stálou provozovnu, z níž uskutečňuje obchodní operace, ani, neexistuje-li toto sídlo nebo provozovna, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, a která [...] nedodala zboží ani neposkytla služby v tuzemsku, [s výjimkou určitých veřejných služeb a některých dalších služeb].“

16 Podle článku 2 osmé směrnice každý členský stát vrátí osobě povinné k dani neusazené v tuzemsku, avšak usazené v jiném členském státě, za podmínek stanovených osmou směrnicí DPH, která byla vybrána buď u služeb poskytnutých či movitých věcí dodaných jinými osobami povinnými k dani v tuzemsku, nebo u dovozu zboží do tuzemska, pokud jsou toto zboží a tyto služby použity pro plnění uvedená v článku 169 písm. a) směrnice o DPH.

17 Články 3 a 4 osmé směrnice stanoví podmínky, které musí splnit osoba povinná k dani, která si přejí mít nárok na vrácení zaplacené DPH.

18 Podle článku 6 osmé směrnice členské státy nesmí uložit osobám povinným k dani podle článku 2 žádné jiné povinnosti než povinnosti uvedené v článcích 3 a 4, s výjimkou povinnosti ve zvláštních případech doložit, že žádost o vrácení daně je oprávněná.

Rumunská právní úprava

19 Zákon č. 571/2003 o daňovém kodexu (*Monitorul Oficial al României* část I č. 927 ze dne 23. prosince 2003, dále jen „daňový kodex“) provádí směrnici o DPH a osmou směrnicí do rumunského práva.

20 Článek 132 odst. 1 písm. e) daňového kodexu stanoví v podstatě totožně jako článek 38 směrnice o DPH, že v případě dodání elektřiny obchodníku povinnému k dani se za místo dodání považuje místo jeho sídla.

21 Článek 150 odst. 1 písm. d) daňového kodexu provádí článek 195 směrnice o DPH do rumunského práva a v podstatě stanoví, že v případě, kdy obchodník, který není rezidentem v Rumunsku, přestože je v Rumunsku identifikován pro účely DPH, dodá elektřinu obchodníkovi povinnému k dani identifikovanému pro účely DPH v Rumunsku, je DPH povinen odvést poslední uvedený obchodník povinný k dani.

22 Článek 147b daňového kodexu, nazvaný „Vrácení daně osobám povinným k dani, které nejsou identifikovány pro účely DPH v Rumunsku“, stanoví v odst. 1 písm. a), že v souladu s podmínkami stanovenými v prováděcích předpisech může „osoba povinná k dani usazená v jiném členském státě, která není a nemusí být identifikována pro účely DPH v Rumunsku“, požádat o

vrácení zaplacené dan?.

23 ?lánek 49 odst. 3 na?ízení rumunské vlády ?. 44 ze dne 22. ledna 2004 o schválení provád?cích pravidel k da?ovému kodexu (*Monitorul Oficial al României* ?ást I ?. 112 ze dne 6. února 2004) ve zn?ní, které se uplatní z hlediska skutkového stavu v p?vodním ?ízení, stanoví následující provád?cí pravidla k da?ovému kodexu:

„Za osobu povinnou k dani podle ?l. 147b odst. 1 písm. a) da?ového kodexu se považuje osoba, která v období uvedeném v odstavci 1 není a nemusí být identifikována pro ú?ely dan? v Rumunsku [...], není v Rumunsku usazená a nemá zde stálou provozovnu, jejímž prost?ednictvím by vykonávala hospodá?skou ?innost, a která v tomto období v Rumunsku nedodala zboží ?i neposkytla služby s výjimkou:

[...]

b) dodání zboží a/nebo poskytnutí služeb, pokud p?íslušnou da? zaplatili p?íjemci uvedeného zboží nebo služeb v souladu s ?l. 150 odst. 1 písm. [...] d) [...] da?ového kodexu.“

24 Podle ?l. 151 odst. 3 da?ového kodexu ve zn?ní platném do 31. prosince 2006 mají osoby, které jsou usazeny v jiném stát? než v Rumunsku a dodají zboží zdanitelné v Rumunsku, povinnost ustavit si v Rumunsku da?ového zástupce. Toto ustanovení bylo zrušeno po p?istoupení Rumunska k Evropské unii.

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

25 Spole?nost E.ON, která p?sobí rumunském trhu od ?íjna 2005, podniká v oblasti energetiky.

26 S cílem splnit povinnosti, které osobám povinným k dani usazeným v jiném stát? než v Rumunsku ukládal da?ový kodex, ve zn?ní platném do p?istoupení Rumunska k Evropské unii dne 1. ledna 2007, ustavila si spole?nost E.ON jako svého da?ového zástupce v Rumunsku spole?nost SC Haarmann Hemmelrath & Partner Management Consulting SRL, nyní RSM Hemmelrath Consulting SRL (dále jen „Haarmann“). Spole?nost Haarmann je právnickou osobou založenou podle rumunského práva, má sídlo v Bukurešti a je v Rumunsku identifikována pro ú?ely DPH.

27 Jakožto da?ový zástupce spole?nosti E.ON uzavírala spole?nost Haarmann smlouvy s rumunskými právnickými osobami. Od 15. ?íjna 2005 do 31. prosince 2006 jednala spole?nost Haarmann jménem E.ON jakožto její da?ový zástupce v souvislosti s dodávkami elekt?iny a p?eú?továním dopravních služeb, za které vystavila faktury pro ú?ely dan?.

28 Povinnost ustavit si da?ového zástupce byla zrušena poté, co se Rumunsko stalo ?lenem Unie, a spole?nost Haarmann proto od 1. ledna 2007 p?estala vydávat faktury pro ú?ely dan? jménem spole?nosti E.ON. Spole?nost Haarmann však nadále zastupovala spole?nost E.ON v Rumunsku zejména p?ed da?ovými orgány.

29 V období od 1. ledna do 31. srpna 2007 se E.ON snažila ode?íst DPH ve výši 5 118 071 rumunských lei (RON), kterou zaplatila na základ? faktur vystavených svými obchodními partnery, rumunskými právnickými osobami a poskytovateli služeb. Tato ?ástka zahrnuje:

– 2 466 611 RON jakožto DPH ze služeb spo?ívajících ve zpracování energeticky využitelného uhlí v rumunské tepelné elektrárn?;

- 2 612 888 RON jakožto DPH ze služeb spočívajících v železniční přepravě uhlí rumunskou přepravní společností;
- 97 RON jakožto DPH z celních služeb a
- 38 475 RON jakožto DPH ze služeb spočívajících ve vedení elektřiny poskytnutých společností spravující elektrickou síť.

30 Společnost Haarmann coby zástupce společnosti E.ON předložila daňovým orgánům v dubnu, kvěnci, srpnu a září 2007 tyto přiznání k DPH za březen, červen, červenec a srpen 2007 s cílem získat odpočet DPH v uvedené výši.

31 Po předložení těchto přiznání byla společnost Haarmann podrobena řádné daňové kontrole za období od 19. října 2005 do 31. srpna 2007.

32 Daňové orgány ve zprávě ze dne 21. května 2008 zamítly žádost o odpočet DPH ve výši 5 118 071 RON za transakce provedené od 1. ledna 2007. V podstatě tvrdily, že podle čl. 150 odst. 1 písm. d) daňového kodexu platného od 1. ledna 2007 již E.ON neměla v Rumunsku povinnost platit DPH za dodávky energie, a že tedy již v Rumunsku nefakturovala a nevybírala DPH za uvedená plnění, jelikož tuto povinnost má od tohoto data příjemce plnění. Jelikož v Rumunsku nevykonává žádnou činnost podléhající DPH, její daňový zástupce podle nich neměl od 1. ledna 2007 nárok na odpočet DPH z nákupů v souvislosti s dodávkou elektřiny. Od 1. ledna 2007 kromě toho zákon neumožňuje, aby měla v Rumunsku daňového zástupce a prováděla transakce jeho prostřednictvím.

33 Na základě zprávy o daňové kontrole vydaly daňové orgány v květnu 2008 daňový výměr na dodatečnou částku DPH.

První soudní řízení

34 Společnost E.ON se proti tomuto daňovému výměr odvolala. Poté, co daňové orgány její odvolání zamítly, podala E.ON žalobu k Curtea de Apel București, který jí vyhověl. Daňový výměr znějící na 5 118 071 RON zrušil a daňovým orgánům uložil, aby tuto částku vrátily zpět společnosti E.ON.

35 Na základě opravného prostředku daňových orgánů změnil Înalta Curte de Casație și Justiție rozsudek Curtea de Apel București v tom smyslu, že rozsudkem ze dne 8. února 2011 s konečnou platností zamítl žalobu společnosti E.ON v plném rozsahu. K datu podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nebylo od vydání tohoto rozsudku dosud známo.

Druhé soudní řízení

36 Jelikož daňové orgány neuznaly nárok společnosti E.ON na odpočet, podala tato dne 30. června 2008 žádost o vrácení 5 118 071 RON z titulu DPH za kalendářní rok 2007 na základě osmé směrnice, jakož i čl. 147b odst. 1 písm. a) daňového kodexu, který ji provádí do rumunského práva.

37 Rozhodnutím ze dne 29. ledna 2009 daňové orgány tuto žádost zamítly s tím, že po sporné období od ledna do srpna 2007 E.ON nesplňovala podmínky stanovené v čl. 147b odst. 1 písm. a) daňového kodexu, jelikož vrácení daně na základě tohoto ustanovení se vztahuje na osoby povinné k dani, jež nejsou a nemusí být v Rumunsku identifikovány pro účely DPH, zatímco E.ON měla v Rumunsku nadále daňového zástupce společnost Haarmann, takže z tohoto titulu byla v Rumunsku identifikována pro účely DPH.

38 Správní odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítly daňové orgány s tím, že ustanovení osmé směrnice jsou bezpodmínečná ve vztahu k nerezidentům identifikovaným k DPH, kteří mají nárok na odpot DPH z uskutečněných transakcí.

39 Společnost E.ON podala proti rozhodnutí ze dne 29. ledna 2009 žalobu k Curtea de Apel București, v níž v podstatě tvrdila – na rozdíl od toho, co tvrdily daňové orgány – že osmá směrnice nestanoví, že osoba povinná k dani nesmí být identifikována pro účely DPH v Rumunsku, aby měla nárok na odpotet zaplacené DPH. Daňové orgány nepředložily k předkládajícímu soudu žádné vyjádření.

40 Za těchto podmínek se Curtea de Apel București rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je možné osobu povinnou k dani, jejíž hlavní sídlo se nachází v některém jiném členském státě [...] Unie než v Rumunsku a která si ustanovila daňového zástupce identifikovaného pro účely DPH v Rumunsku na základě ustanovení vnitrostátních právních předpisů platných před přistoupením Rumunska k [...] Unii, považovat za ‚osobu povinnou k dani neusazenou v tuzemsku‘ ve smyslu článku 1 [osmé směrnice]?

2) Představuje požadavek, aby právnická osoba nebyla identifikovaná pro účely DPH, stanovený v čl. 147b odst. 1 písm. a) daňového kodexu, který provádí ustanovení [osmé] směrnice, dodatečnou podmínku k těm, které jsou výslovně uvedeny v člincích 3 a 4 osmé směrnice, a je v případě kladné odpovědi tato dodatečná podmínka dovolená s ohledem na ustanovení článku 6 [osmé] směrnice?

3) Mohou mít ustanovení článku 3 a 4 osmé směrnice přímý účinek, tj. opravuje splnění podmínek výslovně uvedených v těchto ustanoveních právnickou osobu neusazenou na území Rumunska ve smyslu článku 1 k vrácení DPH bez ohledu na způsob, jakým byla tato ustanovení provedena do vnitrostátních právních předpisů?“

K předběžným otázkám

41 Podstatou této otázky předkládajícího soudu, které je třeba posoudit společně, je, zda musí být ustanovení osmé směrnice vykládána v tom smyslu, že se osoba povinná k dani usazená v jednom členském státě, která dodávala elektřinu do druhého členského státu a ustavila si v tomto druhém státě daňového zástupce identifikovaného pro účely DPH, nemůže v tomto druhém státě dovolávat osmé směrnice, aby dosáhla vrácení DPH zaplacené na vstupu.

42 V tomto ohledu je třeba uvést, že článek 1 osmé směrnice v podstatě stanoví dvě kumulativní podmínky, které musí být splněny, aby mohla být osoba povinná k dani považována za neusazenou v tuzemsku, a tedy měla nárok na vrácení podle článku 2 této směrnice. Dotyčná osoba povinná k dani nesmí mít v členském státě, kde hodlá toto vrácení uplatnit, žádnou provozovnu. Dále nesmí v tomto členském státě dodávat zboží ani poskytovat služby s výjimkou určitých přesně vymezených služeb.

43 Je třeba dodat, že v souladu s článkem 6 osmé směrnice členské státy nesmí uložit osobám povinným k dani podle článku 2 této směrnice žádné jiné povinnosti než povinnosti uvedené v článcích 3 a 4, s výjimkou povinnosti ve zvláštních případech doložit, že žádost o vrácení daní je oprávněná.

44 Je třeba posoudit obě podmínky popsané v bodě 42 tohoto rozsudku.

K podmínce týkající se nepřítomnosti provozovny v dotčeném členském státě

45 Je třeba konstatovat, což uvedli i všichni zúčastnění ve vyjádřeních předložených k Soudnímu dvoru, že skutečnost, že osoba povinná k dani usazená v jednom členském státě má daňového zástupce identifikovaného pro účely DPH v jiném členském státě, nelze považovat za to, že má v tomto členském státě provozovnu ve smyslu článku 1 osmé směrnice.

46 Z ustálené judikatury totiž vyplývá, že k tomu, aby mohla být provozovna považována za místo dodání zboží nebo poskytování služeb osoby povinné k dani, je nezbytné, aby tato provozovna vykazovala dostatečný stupeň stálosti a strukturu z hlediska personální a technické vybavenosti způsobilou samostatně umožnit poskytování uvažovaných plnění (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. července 1997, ARO Lease, C-190/95, Recueil, s. I-4383, bod 16, a ze dne 7. května 1998, Lease Plan, C-390/96, Recueil, s. I-2553, bod 24).

47 Pouhé ustanovení daňového zástupce přitom nestačí k tomu, aby byla dotčená osoba povinná k dani považována za osobu disponující strukturou, která vykazuje dostatečný stupeň stálosti, a personálem pověřeným správou její hospodářské činnosti.

48 Z toho vyplývá, že vnitrostátní právní úprava, která přítomnost daňového zástupce ztotožňuje s přítomností provozovny na území státu ve smyslu článku 1 osmé směrnice, je s uvedeným ustanovením v rozporu.

K podmínce, podle níž v dotčeném členském státě nesmí být dodáváno zboží a nemají být poskytovány služby

49 Ze znění článku 1 osmé směrnice uvedeného v bodě 42 tohoto rozsudku vyplývá, že vznik nároku na vrácení daní ve prospěch osoby povinné k dani podle této směrnice, je rovněž podmíněn tím, že žadatel o vrácení uvedené DPH v dotčeném období nedodal zboží či neposkytl služby považované za dodané či poskytnuté v tomto státě.

50 Pro účely posouzení, zda taková situace, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, splňuje takovou podmínku, je třeba nejprve uvést, že podle čl. 38 odst. 1 směrnice o DPH v případě dodání elektřiny „obchodníku povinnému k dani“ ve smyslu odstavce 2 tohoto článku se za místo dodání považuje místo, kde má tento obchodník povinný k dani sídlo hospodářské činnosti.

51 Elektřina je dále na základě čl. 15 odst. 1 směrnice o DPH považována pro účely DPH za hmotný majetek, takže se neuplatní žádná z výjimek pro určité služby podle článku 1 osmé směrnice.

52 Konečně, na základě čl. 171 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH se osoby povinné k dani uvedené v článku 1 osmé směrnice rovněž považují pro účely použití osmé směrnice za osoby povinné k dani neusazené v tomto členském státě, jestliže v dotčeném členském státě uskutečňovaly pouze taková dodání zboží, u nichž byl v souladu s článkem 195 směrnice o DPH za osobu povinnou odvést daň určen pořízovatel. Tento článek 195 se přitom konkrétně použije na dodávky elektřiny obchodníkem povinným k dani identifikovaným pro účely

DPH v ?lenském stát?, v n?mž je da? splatná, jimž bylo zboží dodáno za podmínek stanovených v ?látku 38 sm?rnice o DPH.

53 Na rozdíl od toho, co tvrdí rumunská vláda, vnitrostátní právní řád nemůže považovat identifikaci takové společnosti, jako je E.ON, pro účely DPH v Rumunsku prostřednictvím daňového zástupce, za důkaz o tom, že taková společnost v tomto ?lenském stát? skutečně dodala zboží a poskytla služby ve smyslu ?látku 1 osmé sm?rnice. Ze znění tohoto ?látku a ?látku 171 sm?rnice o DPH totiž jasně vyplývá, že k tomu, aby byl vyloučen nárok na vrácení daní v rámci osmé sm?rnice, je nutné konstatovat uskutečnění zdanitelných plnění stálou provozovnou ve stát?, v n?mž byla předložena žádost o vrácení, a nikoli jen pouhou způsobilost k jejich uskutečnění.

54 Vzhledem k výše uvedenému je v?cí předkládajícího soudu, aby ověřil, zda lze mít v situaci, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, skutečně za to, že společnost E.ON nedodala zboží ani neposkytla služby považované za dodané a poskytnuté v Rumunsku ve smyslu ?látku 1 osmé sm?rnice.

55 Pokud jde dále o tezi zastávanou rumunskou vládou na jednání, podle níž společnost E.ON vytvořila právní vakuum, když si ponechala svého daňového zástupce, a pozbyla tím možnost získat zpět DPH, je třeba připomenout, že i když dotyčné dodávky elektřiny vyloučí uplatnění osmé sm?rnice, odpout DPH na vstupu v zásadě musí být přiznán, jestliže jsou splněny hmotné právní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhovují určitým formálním požadavkům. Zásada daňové neutrality totiž brání sankci spočívající v odepření nároku na vrácení nebo na odpout (viz rozsudek ze dne 12. července 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, body 71 a 77; rovněž obdobně viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Collée, C-146/05, Sb. rozh. s. I-7861, bod 31).

56 Pokud jde konečně o dotaz, který předkládající soud vznesl v rámci této otázky, je třeba uvést, že podle ustálené judikatury Soudního dvora jsou jednotlivci oprávněni se jich dovolávat ve všech případech, kdy se ustanovení sm?rnice z hlediska svého obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, před vnitrostátními soudy v?i státu, a to v případě, že stát sm?rnici neprovedl do vnitrostátního práva včas, i v případě, že ji provedl nesprávně (viz rozsudek ze dne 19. prosince 2012, Orfey Bulgaria, C-549/11, bod 51 a citovaná judikatura). Je třeba konstatovat, že výše posuzovaná ustanovení, a sice ?lásky 1, 3 a 4 osmé sm?rnice, jakož i ?lánek 171 a 195 sm?rnice o DPH uvedené podmínky splňují.

57 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položené otázky odpovědět tak, že ustanovení osmé sm?rnice ve spojení s ?lásky 38, 171 a 195 sm?rnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že osoba povinná k dani usazená v jednom ?lenském stát?, která dodala elektřinu obchodníkům povinným k dani usazeným v jiném ?lenském stát?, je oprávněna dovolávat se v tomto druhém ?lenském stát? osmé sm?rnice pro účely vrácení DPH zaplacené na vstupu. Toto právo nezaniká ze samotného důvodu, že si ustavila daňového zástupce identifikovaného pro účely DPH v tomto druhém stát?.

K nákladům řízení

58 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (desátého senátu) rozhodl takto:

Ustanovení osmé sm?rnice Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů ?lenských států týkajících se daní z obrátu – Úprava vrácení daní z

přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku ve spojení s články 38, 171 a 195 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2007/75/ES ze dne 20. prosince 2007, musí být vykládána v tom smyslu, že osoba povinná k dani usazená v jednom členském státě, která dodala elektřinu obchodníkům povinným k dani usazeným v jiném členském státě, je oprávněna dovolávat se v tomto druhém členském státě osmé směrnice 79/1072 pro účely vrácení daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu. Toto právo nezaniká ze samotného důvodu, že si ustavila daňového zástupce identifikovaného pro účely daně z přidané hodnoty v tomto druhém státě.

Podpisy.

* Jednací jazyk: rumunština.