

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (desiata komora)

zo 6. februára 2014 (*)

„Smernica 79/1072/EHS – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Platitelia dane so sídlom v inom členskom štáte – Úprava vrátenia DPH – Platitelia dane, ktorí vymenovali daňového zástupcu v súlade s vnútroštátnymi právnymi predpismi platnými pred pristúpením k Únii – Vylúčenie – Pojem ‚platiteľ dane, ktorý nemá sídlo na území štátu‘ – Podmienka neexistencie sídla – Podmienka nedodávania tovaru alebo neposkytovania služieb – Dodávka elektriny zdaniteľným obchodníkom – Smernica 2006/112/ES – článok 171“

Vo veci C-323/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Curtea de Apel București (Rumunsko) z 26. apríla 2011 a doručený Súdnemu dvoru 5. júla 2012, ktorý súvisí s konaním:

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

proti

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

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

SÚDNY DVOR (desiata komora),

v zložení: sudcovia A. Rosas, vykonávajúci funkciu predsedu desiatej komory, D. Šváby a C. Vajda (spravodajca),

generálny advokát: N. Wahl,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 16. mája 2013,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- E.ON Global Commodities SE, predtým E.On Energy Trading SE, v zastúpení: A. Duncea a A. Ionișoarei, avokáti,
- rumunská vláda, v zastúpení: R. H. Radu, A. L. Crișan, R. M. Giurescu a E. Gane, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Keppenne, L. Lozano Palacios a G. D. Balan, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ustanovení ôsmej smernice Rady 79/1072/EHS zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu (Ú. v. ES L 331, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 79, ďalej len „ôsma smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou E.ON Global Commodities SE, predtým E.ON Energy Trading SE (ďalej len „E.ON“), spoločnosťou so sídlom v Nemecku, a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (národná agentúra pre daňovú správu) a Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți (Generálne riaditeľstvo verejných financií mesta Bukurešť – služba pre správu platiteľov dane so sídlom mimo územia štátu) (ďalej spolu len „daňové orgány“), vo veci vrátenia dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej spoločnosťou E.ON na vstupe v rámci jej transakcií v Rumunsku.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 2006/112/ES

3 Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), zmenená a doplnená smernicou Rady 2007/75/ES z 20. decembra 2007 (Ú. v. EÚ L 346, s. 13, ďalej len „smernica o DPH“) nadobudla účinnosť 1. januára 2007.

– Ustanovenia o elektrine

4 Podľa článku 15 ods. 1 smernice o DPH sa elektrina na účely DPH považuje za hmotný majetok.

5 Článok 38 smernice o DPH stanovuje:

„1. V prípade dodania plynu prostredníctvom rozvodnej siete zemného plynu alebo dodania elektriny zdaniteľnému obchodníkovi sa za miesto dodania považuje miesto, kde má zdaniteľný obchodník zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň, pre ktoré sa tento tovar dodáva alebo, ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.

2. Na účely odseku 1 „zdaniteľný obchodník“ je zdaniteľná osoba, ktorej hlavnou činnosťou, čo sa týka nákupu plynu alebo elektriny, je opakovaný predaj týchto komodít a ktorej vlastná spotreba týchto komodít je zanedbateľná.“

6 Podľa článku 39 tejto smernice:

„V prípade dodania plynu prostredníctvom rozvodnej siete zemného plynu alebo dodania elektriny, na ktoré sa nevzťahuje článok 38, sa za miesto dodania považuje miesto, kde spotrebiteľ skutočne tovar využíva a spotrebúva.

Ak spotrebiteľ skutočne nespotrebuje celý alebo čiastočný objem plynu alebo elektriny, tento nespotrebovaný tovar sa považuje za použitý a spotrebovaný v mieste, kde má spotrebiteľ

zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkare?, pre ktoré sa tento tovar dodáva. Ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkare? neexistujú, tovar sa považuje za použitý a spotrebovaný v mieste, kde má spotrebiteľ trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

– Ustanovenia o splatnosti DPH

7 Podľa článku 63 smernice o DPH zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.

8 Táto smernica vo svojom článku 193 stanovuje, že DPH platí zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje zdaniteľné dodanie tovaru alebo zdaniteľné poskytovanie služieb okrem prípadov, keď daň platí iná osoba v prípadoch uvedených v článkoch 194 až 199 a článku 202 uvedenej smernice.

9 Článok 195 smernice o DPH stanovuje:

„DPH platí každá osoba, ktorá je identifikovaná pre DPH v členskom štáte, kde je daň splatná, a ktorej sa dodáva tovar v súlade s podmienkami stanovenými v článkoch 38 alebo 39, ak dodanie uskutočňuje zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená na území tohto členského štátu.“

– Ustanovenia o odpočítaní a vrátení DPH zaplatenej na vstupe

10 Článok 168 písm. a) smernice o DPH stanovuje, že pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, tá má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný inou zdaniteľnou osobou, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté inou zdaniteľnou osobou.

11 Článok 169 písm. a) smernice o DPH dodáva, že okrem odpočítania dane uvedeného v článku 168 má zdaniteľná osoba právo na odpočítanie DPH podľa článku 168 v prípade tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely transakcií súvisiacich s ekonomickými činnosťami uskutočnenými mimo členského štátu, v ktorom je táto daň splatná alebo zaplatená, pri ktorých by vzniklo právo odpočítať DPH, ak by boli uskutočnené na území tohto členského štátu.

12 Článok 170 smernice o DPH znie:

„Každá zdaniteľná osoba, ktorá v zmysle článku 1 [ôsmej] smernice a článku 171 tejto smernice nie je usadená v členskom štáte, v ktorom nakupuje tovar a služby alebo do ktorého dováža tovar podliehajúci DPH, má právo na vrátenie DPH, pokiaľ sú tovar a služby použité na tieto účely:

a) transakcie uvedené v článku 169,

b) transakcie, pri ktorých platí daň výhradne odberateľ v súlade s článkami 194, 195, 196, 197 a 199.“

13 Článok 171 ods. 1 smernice o DPH znie takto:

„DPH sa vracia zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte, v ktorom nakupujú tovar a služby alebo do ktorého dovážajú tovar podliehajúci DPH, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte, v súlade s podrobnými vykonávacími predpismi ustanovenými v [ôsmej smernici].

Zdaniteľné osoby uvedené v článku 1 [ôsmej smernice], ktoré v členskom štáte, v ktorom nakupujú tovar a služby alebo do ktorého dovážajú tovar podliehajúci DPH, iba dodávali tovar

alebo poskytovali služby osobe, ktorá bola určená za osobu povinnú platiť DPH v súlade s článkami 194 až 197 a 199, sa na účely uplatňovania uvedenej smernice tiež považujú za osoby povinné platiť DPH, ktoré nie sú usadené v tomto členskom štáte.“

Ôsma smernica

14 Ôsma smernica bola s účinnosťou od 1. januára 2010 zrušená smernicou Rady 2008/9/ES z 12. februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112 zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte (Ú. v. EÚ L 44, s. 23). S ohľadom na čas uskutočnenia sporných transakcií vo veci samej sa v tejto veci uplatní len ôsma smernica v znení platnom a účinnom do 31. decembra 2009.

15 Článok 1 ôsmej smernice stanovuje:

„Na účel tejto smernice ‚platiteľom dane, ktorý nemá sídlo na území štátu‘ je osoba..., ktorá... nemá v tomto štáte ani sídlo svojej hospodárskej činnosti [ekonomickej činnosti – *neoficiálny preklad*] ani stálu pobočku [stálu prevádzkareň – *neoficiálny preklad*], cez ktorú by vykonávala obchodný styk, a ani, v prípade, že takéto sídlo alebo pobočka [stála prevádzkareň – *neoficiálny preklad*] neexistujú, svoje bydlisko alebo svoje bežné sídlo, a ktorá... nedodala žiadne tovary ani služby považované za dodané v danom štáte, s výnimkou [niektorých prepravných služieb a niektorých iných služieb].“

16 Podľa článku 2 ôsmej smernice vráti každý členský štát platiteľovi dane, ktorý nemá sídlo na jeho území, ale má sídlo v niektorom inom členskom štáte za podmienok stanovených v ôsmej smernici, DPH úctovanú v súvislosti so službami alebo hnuteľným majetkom, ktoré mu dodal iný platiteľ dane na území daného štátu, pokiaľ sa tieto tovary a služby použijú na účel obrátov uvedených v článku 169 písm. a) smernice o DPH.

17 Články 3 a 4 ôsmej smernice vymenúvajú zoznam podmienok, ktoré musí platiteľ dane splniť, aby mal právo na vrátenie zaplatenej DPH.

18 Podľa článku 6 ôsmej smernice členské štáty nesmú platiteľom dane uvedeným v článku 2 tejto smernice uložiť iné povinnosti popri tých, ktoré sú uvedené v článku 3 a 4 tejto smernice, okrem povinnosti v osobitných prípadoch poskytnúť informácie potrebné na rozhodnutie, či je žiadosť o vrátenie dane oprávnená.

Rumunské právo

19 Zákon č. 571/2003 o daňovom zákonníku (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 927 z 23. decembra 2003, ďalej len „daňový zákonník“), preberá do rumunského práva smernicu o DPH, ako aj ôsmu smernicu.

20 Článok 132 ods. 1 písm. e) daňového zákonníka stanovuje, v podstate v rovnakom znení, ako je znenie článku 38 smernice o DPH, že za miesto dodania elektriny zdaniteľnému obchodníkovi sa považuje miesto, kde má tento zdaniteľný obchodník zriadené sídlo.

21 Článok 150 ods. 1 písm. d) daňového zákonníka preberá do rumunského práva článok 195 smernice o DPH a v podstate stanovuje, že v prípade, ak zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v Rumunsku, hoci je v Rumunsku identifikovaná pre DPH, dodá elektrinu zdaniteľnému obchodníkovi, ktorý je identifikovaný pre DPH v Rumunsku, osobou povinnou odviesť DPH je zdaniteľný obchodník.

22 Článok 147b daňového zákonníka s názvom „Vrátenie dane platiteľom dane, ktorí v

Rumunsku nie sú identifikovaní na účely DPH“ v odseku 1 písm. a) stanovuje, že o vrátenie zaplatenej dane za podmienok stanovených nariadením môže požiadať „platiteľ dane, ktorý nemá pridelené identifikačné číslo, ktorý nemá povinnosť identifikovať sa na účely DPH v Rumunsku a ktorý je usadený v inom členskom štáte“.

23 § 49 ods. 3 nariadenia rumunskej vlády č. 44 z 22. januára 2004 o schválení metodologických vykonávacích pravidiel k daňovému zákonníku (*Monitorul Oficial al României*, časť I, č. 112 zo 6. februára 2004), v znení, ktoré sa uplatní na skutkové okolnosti vo veci samej, stanovuje vykonávacie pravidlá k daňovému zákonníku v tomto znení:

„Za platiteľa dane, ktorý je uvedený v § 147b ods. 1 písm. a) daňového zákonníka sa považuje platiteľ dane, ktorý počas obdobia uvedeného v odseku 1 nemá pridelené identifikačné číslo a nemá ani povinnosť sa identifikovať na účely DPH v Rumunsku..., ktorý nie je v Rumunsku usadený a nemá tu ani stálu prevádzkareň, prostredníctvom ktorej vykonáva ekonomické činnosti, a ktorý počas tohto obdobia v Rumunsku nedodal tovary ani neposkytol služby okrem:

...

b) dodania tovarov a/alebo poskytnutia služieb ak príslušnú daň zaplatili osoby, ktorým boli tieto tovary dodané a/alebo služby poskytnuté v súlade s § 150 ods. 1 písm.... d)... daňového zákonníka.“

24 Podľa § 151 ods. 3 daňového zákonníka v znení platnom a účinnom do 31. decembra 2006, ak osoby so sídlom v inom štáte ako v Rumunsku dodajú tovar zdaniteľný v Rumunsku, sú povinné vymenovať v Rumunsku daňového zástupcu. Toto ustanovenie bolo zrušené spolu s pristúpením Rumunska k Európskej únii.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

25 E.ON pôsobiaca na rumunskom trhu od októbra 2005 vykonáva podnikateľskú činnosť v oblasti energetiky.

26 S cieľom splniť podmienky vyplývajúce platiteľom dane, ktorí majú sídlo v inom štáte ako v Rumunsku, z daňového zákonníka v znení platnom a účinnom do pristúpenia Rumunska k Únii 1. januára 2007, vymenovala E.ON spoločnosť SC Haarmann Hemmelrath & Partner Management Consulting SRL, neskôr RSM Hemmelrath Consulting SRL (ďalej len „Haarmann“), ako daňového zástupcu v Rumunsku. Haarmann je právnickou osobou založenou podľa rumunského práva so sídlom v Bukurešti a je identifikovaná na účely DPH v Rumunsku.

27 Haarmann ako daňový zástupca spoločnosti E.ON uzavrela zmluvy s rumunskými právnickými osobami. Od 15. októbra 2005 do 31. decembra 2006 Haarmann, ako daňový zástupca, konala v mene spoločnosti E.ON v súvislosti s dodávkou elektriny a preúčtovaním dopravných služieb, za ktoré vystavila faktúry na účely dane.

28 Keďže bola povinnosť vymenovať daňového zástupcu zrušená, keď sa Rumunsko stalo členom Únie, Haarmann prestala od 1. januára 2007 vystavovať faktúry na účely dane v mene spoločnosti E.ON. Haarmann však spoločnosť E.ON v Rumunsku aj naďalej zastupovala, najmä pred daňovými úradmi.

29 V období od 1. januára do 31. augusta 2007 sa E.ON snažila odpočítať DPH, ktorú zaplatila vo výške 5 118 071 rumunských lei (RON) na základe faktúr vydaných jej obchodnými partnermi, rumunskými právnickými osobami, ktoré boli poskytovateľmi služieb. Táto suma zahŕňa:

- 2 466 611 RON ako príslušnú DPH za služby spočívajúce v premene energeticky využiteľného uhlia v rumunskom ústredí termoelektriky,
- 2 612 888 RON ako príslušnú DPH za služby železničnej prepravy uhlia rumunskou prepravnou spoločnosťou,
- 97 RON ako príslušnú DPH za colné služby a
- 38 475 RON ako príslušnú DPH za služby prepravy elektriny prostredníctvom spoločnosti spravujúcej elektrickú sieť.

30 Haarmann ako zástupca spoločnosti E.ON predložila daňovým orgánom štyri daňové priznania pre DPH za mesiace apríl, júl, august a september 2007, ktoré zahŕňali mesiace marec, jún, júl a august 2007 s cieľom odpočítať DPH zodpovedajúcu uvedenej sume.

31 Po podaní týchto daňových priznaní sa Haarmann podrobila riadnej daňovej kontrole za obdobie od 19. októbra 2005 do 31. augusta 2007.

32 Daňové orgány vo svojej správe z 21. mája 2008 neakceptovali odpočítanie dane vo výške 5 118 071 RON za transakcie vykonané od 1. januára 2007. V podstate sa domnievali, že podľa článku 150 ods. 1 písm. d) daňového zákonníka ústavného od 1. januára 2007 už E.ON nebola povinná zaplatiť v Rumunsku DPH za dodávky energie, a teda že v Rumunsku nefakturovala a nevyberala DPH za uvedené transakcie, pričom táto povinnosť prešla od tohto dátumu na príjemcu dodávky. Z toho vyplýva, že keďže táto spoločnosť v Rumunsku nevykonáva nijakú činnosť podliehajúcu DPH, jej daňový zástupca nemal nárok na odpočítanie DPH z nákupov uskutočnených v súvislosti s dodávkou elektriny po 1. januári 2007. Okrem toho od 1. januára 2007 už zákon neumožňuje ponechať si daňového zástupcu a vykonávať prostredníctvom neho transakcie.

33 Na základe správy z daňovej kontroly vydali daňové orgány v máji 2008 daňový výmer na dodatočné zdanenie DPH.

Prvé sporové konanie

34 E.ON napadla tento daňový výmer. Po zamietnutí jej sťažnosti daňovými orgánmi podala E.ON žalobu na Curtea de Apel București, ktorej súd vyhovel. Daňový výmer bol, pokiaľ ide o sumu 5 118 071 RON, zrušený a daňovým orgánom uložil súd povinnosť vrátiť túto sumu spoločnosti E.ON.

35 Na základe odvolania, ktoré podali daňové úrady, zmenil Înalta Curte de Casa și Justiție rozsudok Curtea de Apel București a s konečnou platnosťou rozsudkom z 8. februára 2011 zamietol žalobu spoločnosti E.ON v celom rozsahu. V rámci vyhotovenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania ešte nebolo známe odôvodnenie tohto rozsudku.

Druhé sporové konanie

36 Po tom, čo daňové orgány neuznali jej nárok na odpočítanie dane, podala E.ON 30. júna 2008 žiadosť o vrátenie sumy 5 118 071 RON zodpovedajúcej DPH na základe ôsmej smernice, ako aj článku 147b ods. 1 písm. a) daňového zákonníka, ktorým sa táto smernica preberá do

rumunského práva a ktorý platí pre kalendárny rok 2007.

37 Rozhodnutím z 29. januára 2009 daťové orgány zamietli túto žiadosť o vrátenie dane s odôvodnením, že počas sporného obdobia, ktoré zahŕňa mesiace január až august 2007 E.ON nesplnila požiadavky vyplývajúce z článku 147b ods. 1 písm. a) daťového zákonníka, pretože vrátenie dane na základe tohto ustanovenia sa uplatní na platiteľov dane, ktorí nemajú pridelené identifikačné číslo a ktorí nemajú povinnosť identifikovať sa na účely DPH v Rumunsku, pričom E.ON bola naopak v daťových záležitostiach v Rumunsku zastúpená spoločnosťou Haarmann, a teda E.ON v skutočnosti bola v Rumunsku identifikovaná na účely DPH.

38 Správny opravný prostriedok proti tomuto rozhodnutiu bol zamietnutý, keďže daťové orgány sa predovšetkým domnievali, že ustanovenia ôsmej smernice nie sú relevantné, keďže odpodatie DPH za vykonané transakcie by sa priznalo osobám, ktoré nemajú sídlo na území štátu a sú identifikované na účely DPH.

39 E.ON podala proti rozhodnutiu z 29. januára 2009 žalobu na Curtea de Apel București, v ktorej v podstate tvrdila, že na rozdiel od názoru daťových orgánov, ôsma smernica nestanovuje podmienku, v zmysle ktorej sa platiteľovi dane nemá prideliť identifikačné číslo a nemá ani povinnosť sa v Rumunsku identifikovať na účely DPH, aby mohol žiadať o vrátenie DPH, ktorú zaplatil. Daťové orgány pred vnútroštátnym súdom neodôvodnili svoje procesné stanovisko.

40 Za týchto podmienok Curtea de Apel București rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Je možné platiť a dane, ktorého hlavné sídlo sa nachádza v inom členskom štáte... Únie ako v Rumunsku a ktorý vymenoval daťového zástupcu na účely DPH v Rumunsku na základe ustanovení vnútroštátnych právnych predpisov platných pred pristúpením Rumunska k... Únii, považovať za „platiť a dane, ktorý nemá sídlo na území štátu“ v zmysle článku 1 [ôsmej smernice]?

2. Predstavuje požiadavka stanovená v článku 147b ods. 1 písm. a) daťového zákonníka, ktorý preberá ustanovenia [ôsmej] smernice, aby právnická osoba nebola identifikovaná na účely DPH, dodatočnú podmienku popri tých, ktoré sú výslovne uvedené v článkoch 3 a 4 ôsmej smernice, a je v prípade kladnej odpovede táto dodatočná podmienka dovolená so zreteľom na článok 6 [ôsmej smernice]?

3. Môžu mať ustanovenia článkov 3 a 4 ôsmej smernice priamy účinok a zakladá splnenie podmienok výslovne uvedených v týchto ustanoveniach nárok právnickej osoby so sídlom mimo územia Rumunska na vrátenie DPH v súlade s článkom 1 bez ohľadu na formu prebratia do vnútroštátneho práva?“

O prejudiciálnych otázkach

41 Svojimi tromi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či ustanovenia ôsmej smernice treba vykladať v tom zmysle, že v prípade, ak platiť a dane, ktorý má sídlo v členskom štáte a ktorý dodával elektrinu do iného členského štátu vymenuje daťového zástupcu identifikovaného na účely DPH v tomto inom štáte, nemôže sa v tomto poslednom uvedenom členskom štáte odvolávať na ôsmu smernicu s cieľom získať vrátenie DPH, ktorú zaplatil na vstupe.

42 V tomto ohľade treba pripomenúť, že článok 1 ôsmej smernice v podstate stanovuje dve podmienky, ktoré musia byť splnené kumulatívne, aby platiť a dane bolo možné považovať za osobu, ktorá nemá sídlo na území štátu, a teda aby si mohol uplatniť právo na vrátenie dane

podľa článku 2 tejto smernice. Na jednej strane predmetný platiteľ dane nesmie mať v členskom štáte, v ktorom žiada o vrátenie dane, nijakú prevádzkarňu. Na druhej strane nesmel platiteľ dodať nijaké tovary ani poskytnúť služby, ktoré sa považujú za dodané v tomto členskom štáte okrem niektorých osobitných služieb.

43 Treba tiež dodať, že v súlade s článkom 6 ôsmej smernice nesmú členské štáty platiťom dane uvedeným v článku 2 tejto smernice uložiť iné povinnosti popri tých, ktoré sú uvedené v článku 3 uvedenej smernice, okrem povinnosti v osobitných prípadoch poskytnúť informácie potrebné na rozhodnutie, či je žiadosť o vrátenie dane oprávnená.

44 Treba preskúmať dve podmienky uvedené v bode 42 tohto rozsudku.

O podmienke týkajúcej sa neexistencie prevádzkarne v dotknutom členskom štáte

45 Podobne, ako uviedli všetky dotknuté osoby vo svojich pripomienkach predložených Súdnemu dvoru, treba konštatovať, že skutočnosť, že platiteľ dane so sídlom v jednom členskom štáte má daňového zástupcu identifikovaného na účely DPH v druhom členskom štáte, nemožno považovať za založenie prevádzkarne v tomto členskom štáte v zmysle článku 1 ôsmej smernice.

46 Z ustálenej judikatúry pritom vyplýva, že na to, aby mohla byť určitá prevádzkarňa skutočne považovaná za miesto dodávania tovarov alebo poskytovania služieb platiteľ a dane, je nevyhnutné, aby táto prevádzkarňa vykazovala dostatočný stupeň stálosti a štruktúru, ktorá je pokiaľ ide o ľudské a technické vybavenie spôsobilá samostatne umožniť uskutočnenie posudzovaných transakcií (v tomto zmysle pozri rozsudky zo 17. júla 1997, ARO Lease, C-190/95, Zb. s. I-4383, bod 16, a zo 7. mája 1998, Lease Plan, C-390/96, Zb. s. I-2553, bod 24).

47 Obyčajné vymenovanie daňového zástupcu teda nestačí na to, aby bolo dotknutého platiteľa dane možné považovať za platiteľa dane, ktorý má k dispozícii štruktúru vykazujúcu dostatočný stupeň stálosti a vlastný personál poverený vedením jeho ekonomických činností.

48 Z toho vyplýva, že vnútroštátna právna úprava, ktorá prirovnáva existenciu daňového zástupcu k prevádzkarni na území štátu v zmysle článku 1 ôsmej smernice je v rozpore s týmto ustanovením.

O podmienke týkajúcej sa neexistencie dodávok tovaru a poskytnutia služieb v dotknutom členskom štáte

49 Z názvu článku 1 ôsmej smernice uvedeného v bode 42 tohto rozsudku vyplýva, že právo na vrátenie dane, ktoré táto smernica priznáva platiťom dane, taktiež závisí od toho, že osoba, ktorá žiada o vrátenie uvedenej DPH v priebehu príslušného obdobia, nedodala tovary a neposkytla služby považujúce sa za dodané a poskytnuté v tomto štáte.

50 S cieľom posúdiť, či sú v situácii, o akú ide vo veci samej, splnené tieto požiadavky, treba v prvom rade zdôrazniť, že podľa článku 38 ods. 1 smernice o DPH sa v prípade dodania elektriny „zdaniteľnému obchodníkovi“ v zmysle odseku 2 tohto článku za miesto dodania považuje miesto, kde má zdaniteľný obchodník zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti.

51 Alej sa elektrina podľa článku 15 ods. 1 smernice o DPH považuje na účely DPH za hmotný majetok, a teda nemožno uplatniť žiadnu z výnimiek týkajúcich sa niektorých služieb stanovených v článku 1 ôsmej smernice.

52 Napokon na základe článku 171 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH zdaniteľné osoby uvedené v článku 1 ôsmej smernice, ktoré v dotknutom členskom štáte iba dodávali tovar, v

případe ktorého bol nadobúdate? tohto tovaru ur?ený za osobu povinnú zaplati? da? v súlade s ?lánkom 195 smernice o DPH, sa na ú?ely ôsmej smernice tiež považujú za osoby povinné plati? DPH, ktoré nie sú usadené v tomto ?lenskom štáte. ?lánok 195 sa pritom predovšetkým uplatní na dodania elektriny zdanite?ným obchodníkom identifikovaným na ú?ely DPH v ?lenskom štáte, v ktorom sa má da? zaplati? a ktorým boli dodané tovary za podmienok stanovených v ?lánku 38 smernice o DPH.

53 Na rozdiel od argumentácie uvádzanej rumunskou vládou nemožno identifikáciu spoločnosti, akou je E.ON, na ú?ely DPH v Rumunsku prostredníctvom da?ového zástupcu vo vnútroštátnom právnom poriadku platne považova? za usadenie spoločnosti, ibaže by táto spoločnosť skuto?ne dodala tovar alebo poskytla služby v tomto ?lenskom štáte v zmysle ?lánku 1 ôsmej smernice. Zo znenia tohto ?lánku, ako aj zo znenia ?lánku 171 smernice o DPH pritom jasne vyplýva, že právo na vrátenie dane v zmysle ôsmej smernice možno vylú?i? len v tom prípade, ak ide o skuto?né vykonávanie zdanite?ných transakcií v štáte, kde bola podaná žiados? o vrátenie dane, a nie len o oby?ajnú spôsobilos? vykonáva? takéto transakcie.

54 Vzh?adom na vyššie uvedené musí vnútroštátny súd preskúma?, či v situácii, o akú ide vo veci samej, možno konštatova?, že E.ON skuto?ne nedodala tovar ani neposkytla služby, ktoré sa považujú za dodané alebo poskytnuté v Rumunsku v zmysle ?lánku 1 ôsmej smernice.

55 Okrem toho, pokia? ide o tvrdenie, ktoré rumunská vláda uviedla na pojednávaní, v zmysle ktorého E.ON tým, že si na?alej ponechala svojho da?ového zástupcu, vytvorila právnu medzeru, ktorá jej od?ala akúko?vek možnosť požiada? o vrátenie DPH, treba zdôrazni?, že pokia? predmetné dodávky elektriny vylú?ujú uplatnenie ôsmej smernice, odpo?ítanie DPH zaplatenej na vstupe sa v zásade musí prizna?, ak sú splnené základné požiadavky, hoci ur?ité formality boli zdanite?nými osobami opomenuté. Teda zásada da?ovej neutrality bráni sankcii v podobe odmietnutia práva na odpo?ítanie alebo zníženie dane (pozri rozsudok z 12. júla 2012, EMS?B?lgarija Transport, C?284/11, body 71 a 77; pozri analogicky takisto rozsudok z 27. septembra 2007, Collée, C?146/05, Zb. s. I?7861, bod 31).

56 Napokon, ?o sa týka nejasnosti uvedenej vnútroštátnym súdom v rámci tretej otázky, treba zdôrazni?, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora vo všetkých prípadoch, keď sa ustanovenia smernice javia z h?adiska ich obsahu ako bezpodmiene?né a dostato?ne presné, majú jednotlivci právo sa ich dovoláva? pred vnútroštátnymi súdmi vo?i štátu, pokia? štát neprebral smernicu do vnútroštátneho právneho poriadku v stanovenej lehote alebo ju neprebral správne (pozri rozsudok z 19. decembra 2012, Orfej B?lgarija, C?549/11, bod 51 a citovanú judikatúru). Treba konštatova?, že vyššie preskúmané ustanovenia, najmä ?lánky 1, 3 a 4 ôsmej smernice, ako aj ?lánky 171 a 195 smernice o DPH sp??ajú tieto podmienky.

57 S oh?adom na všetky tieto úvahy treba na položené otázky odpoveda? tak, že ustanovenia ôsmej smernice v spojení s ?lánkami 38, 171 a 195 smernice o DPH treba vyklada? v tom zmysle, že platite? dane, ktorý má sídlo v jednom ?lenskom štáte a ktorý dodával elektrinu zdanite?ným obchodníkom so sídlom v inom ?lenskom štáte, má právo sa v tomto druhom ?lenskom štáte odvoláva? na ôsmu smernicu s cie?om získa? vrátenie DPH, ktorú zaplatil na vstupe. Toto právo nezaniká len z toho dôvodu, že vymenoval da?ového zástupcu identifikovaného na ú?ely DPH v tomto poslednom uvedenom štáte.

O trovách

58 Vzh?adom na to, že konanie pred Súdnyim dvorom má vo vz?ahu k ú?astníkom konania vo veci samej inciden?ný charakter a bolo za?até v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnyim dvoru a nie sú trovami uvedených

účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (desiata komora) rozhodol takto:

Ustanovenia ôsmej smernice Rady zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu v spojení s článkami 38, 171 a 195 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2007/75/ES z 20. decembra 2007, treba vykladať v tom zmysle, že platiteľ dane, ktorý má sídlo v jednom členskom štáte a ktorý dodával elektrinu zdaniteľným obchodníkom so sídlom v inom členskom štáte, má právo sa v tomto druhom členskom štáte odvolávať na ôsmu smernicu 79/1072 s cieľom získať vrátenie dane z pridanej hodnoty, ktorú zaplatil na vstupe. Toto právo nezaniká len z toho dôvodu, že vymenoval daňového zástupcu identifikovaného na účely dane z pridanej hodnoty v tomto poslednom uvedenom štáte.

Podpisy

* Jazyk konania: rumunčina.