

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

6. februar 2014 (*)

»Direktiv 79/1072/EØF – det fælles merværdiafgiftssystem – afgiftspligtige personer, der har hjemsted i en anden medlemsstat – foranstaltninger til tilbagebetaling af moms – afgiftspligtige personer, som har udpeget en fiskal repræsentant i medfør af bestemmelser i national ret, som var gældende inden tiltrædelsen af Unionen – ikke omfattet – begrebet »afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet« – betingelse om manglende forretningssted – betingelse om manglende levering af goder eller ydelser – levering af elektricitet til en afgiftspligtig videreforhandler – direktiv 2006/112/EF – artikel 171«

I sag C-323/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Curtea de Apel Bucureşti (Rumænien) ved afgørelse af 26. april 2011, indgået til Domstolen den 5. juli 2012, i sagen:

E.ON Global Commodities SE, tidligere E.On Energy Trading SE,

mod

Agenţia Naţională de Administrare Fiscală – Direcţia Generală de Soluţionare a Contestaţiilor,

Direcţia Generală a Finanţelor Publice a Municipiului Bucureşti – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenţi,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling)

sammensat af dommerne A. Rosas, som fungerende formand for Tiende Afdeling, D. Šváby og C. Vajda (refererende dommer),

generaladvokat: N. Wahl

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 16. maj 2013,

efter at der er afgivet indlæg af:

- E.ON Global Commodities SE, tidligere E.On Energy Trading SE, ved advokat A. Duncea og A. Ionişoarei
- den rumænske regering ved R.H. Radu, A.-L. Crişan, R.-M. Giurescu og E. Gane, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved L. Keppenne, L. Lozano Palacios og G.-D. Balan, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af bestemmelserne i Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 11, herefter »ottende direktiv«).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem E.ON Global Commodities SE, tidligere E.ON Energy Trading SE (herefter »E.ON«), et selskab med hjemsted i Tyskland, og Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (det nationale agentur for skatteforvaltning) og Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți (generaldirektoratet for offentlige finanser i Bukarest kommune – forvaltningsservice for ikke-hjemmehørende afgiftspligtige personer) (herefter samlet »skattemyndighederne«) vedrørende tilbagebetaling af indgående merværdiafgift (herefter »moms«), som E.ON har betalt i forbindelse med sine aktiviteter i Rumænien.

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 2006/112/EF

3 Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2007/75/EF af 20. december 2007 (EUT L 346, s. 13, herefter »momsdirektivet«), trådte i kraft den 1. januar 2007.

– Bestemmelser vedrørende elektricitet

4 I henhold til momsdirektivets artikel 15, stk. 1, sidestilles elektricitet med materielle goder i momsmæssig henseende.

5 Momsdirektivets artikel 38 har følgende ordlyd:

»1. I tilfælde, hvor der leveres gas gennem distributionssystemet for naturgas, eller hvor der leveres elektricitet til en afgiftspligtig videreforhandler, anses leveringsstedet for at være det sted, hvor den afgiftspligtige videreforhandler har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, for hvilket gassen eller elektriciteten leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

2. Ved anvendelsen af stk. 1 forstås ved »afgiftspligtig videreforhandler« en afgiftspligtig person, hvis hovedbeskæftigelse i forbindelse med køb af gas eller elektricitet er at videresælge disse produkter, og hvis eget forbrug af disse produkter er ubetydeligt.«

6 Dette direktivs artikel 39 bestemmer:

»I tilfælde, hvor der leveres gas gennem distributionssystemet for naturgas, eller hvor der leveres elektricitet, og hvor en sådan levering ikke er omfattet af artikel 38, anses leveringsstedet for at være det sted, hvor kunden rent faktisk anvender og forbruger varen.

Hvis al eller en del af gassen eller elektriciteten faktisk ikke forbruges af kunden, anses disse ikke-forbrugte varer for at være anvendt og forbrugt det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, for hvilket varen er leveret. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted anses han for at have anvendt og forbrugt varen det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

– Bestemmelser om, hvornår momsen forfalder

7 Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder i henhold til momsdirektivets artikel 63 på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.

8 I henhold til direktivets artikel 193 påhviler momsen den afgiftspligtige person, som foretager en afgiftspligtig levering af varer eller ydelser, bortset fra de tilfælde, hvor afgiften påhviler en anden person i medfør af direktivets artikel 194-199 og artikel 202.

9 Momsdirektivets artikel 195 bestemmer:

»Momsen påhviler personer, der er momsregistreret i den medlemsstat, hvor momsen skal betales, og til hvem der leveres varer på betingelserne i artikel 38 eller 39, hvis leverancerne foretages af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i denne medlemsstat.«

– Bestemmelser vedrørende fradrag for eller tilbagebetaling af indgående moms

10 Momsdirektivets artikel 168, litra a), bestemmer, at i det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har han i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.

11 Det tilføjes i momsdirektivets artikel 169, litra a), at foruden det i artikel 168 omhandlede fradrag har den afgiftspligtige person ret til at fradrage den i nævnte artikel omhandlede moms, såfremt varerne og ydelserne anvendes til hans transaktioner i forbindelse med økonomisk virksomhed, som udføres uden for den medlemsstat, hvor afgiften skal betales eller er betalt, når de ville give ret til fradrag, såfremt de blev udført inden for denne medlemsstat.

12 Momsdirektivets artikel 170 har følgende ordlyd:

»Enhver afgiftspligtig person, der ifølge [ottende direktivs] artikel 1 [...] og artikel 171 i nærværende direktiv ikke er etableret i den medlemsstat, hvor han køber varer og ydelser eller indfører momspligtige varer, har ret til at få denne moms tilbagebetalt, såfremt varerne og ydelserne anvendes til følgende formål:

a) de i artikel 169 omhandlede transaktioner

b) transaktioner, for hvilke momsen udelukkende påhviler kunden i henhold til artikel 194-197 og 199.«

13 Momsdirektivets artikel 171, stk. 1, er affattet således:

»Tilbagebetaling af momsen til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor de køber varer og ydelser eller indfører momspligtige varer, men i en anden medlemsstat, foretages i henhold til de gennemførelsesbestemmelser, der er fastsat i [ottende direktiv].

De i [ottende direktivs] artikel 1 [...] omhandlede afgiftspligtige personer, der i den medlemsstat, hvor de køber varer og ydelser eller indfører momspligtige varer, kun har foretaget leveringer af varer eller ydelser, for hvilke modtageren af disse transaktioner er udpeget som betalingspligtig for momsen i overensstemmelse med artikel 194-197 og 199, skal ligeledes ved anvendelsen af nævnte direktiv betragtes som afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i denne medlemsstat.«

Ottende direktiv

14 Ottende direktiv blev med virkning fra den 1. januar 2010 ophævet af Rådets direktiv 2008/9/EF af 12. februar 2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112 til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat (EUT L 44, s. 23). Henset til tidspunktet for de i hovedsagen omhandlede transaktioner, er det alene ottende direktiv, som var i kraft frem til den 31. december 2009, der finder anvendelse i denne sag.

15 Ottende direktivs artikel 1 bestemmer:

»Som afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, anses ved anvendelsen af dette direktiv enhver [...] afgiftspligtig, som [...] i det pågældende land hverken har haft hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet, eller, i mangel af et sådant hjemsted eller fast forretningssted, sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, og som [...] ikke har leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, der må betragtes som foregået i det pågældende land [med undtagelse af visse transportydelser og visse andre tjenesteydelser].«

16 I henhold til ottende direktivs artikel 2 tilbagebetaler hver enkelt medlemsstat på de i ottende direktiv fastsatte vilkår til enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet, men som er etableret i en anden medlemsstat, den moms, som er blevet opkrævet for tjenesteydelser eller løsøre, der er leveret ham i indlandet af en anden afgiftspligtig i det omfang, hvor disse goder og disse tjenesteydelser anvendes til brug ved bl.a. de i momsdirektivet artikel 169, litra a), omhandlede transaktioner.

17 Ottende direktivs artikel 3 og 4 opregner en række betingelser, som en afgiftspligtig person, der ønsker at modtage tilbagebetaling af betalt moms, skal opfylde.

18 I henhold til ottende direktivs artikel 6 kan medlemsstaterne ud over de i direktivets artikel 3 og 4 omhandlede forpligtelser ikke pålægge de i artikel 2 omhandlede afgiftspligtige personer andre forpligtelser, end at de i særlige tilfælde skal tilvejebringe de nødvendige oplysninger til vurdering af, hvorvidt ansøgningen om tilbagebetaling er berettiget.

Rumænsk ret

19 Lov nr. 571/2003 om skat (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 927 af 23.12.2003, herefter »skatteloven«) tilsigter at gennemføre momsdirektivet og ottende direktiv i rumænsk ret.

20 Skattelovens artikel 132, stk. 1, litra e), hvis ordlyd i det væsentlige er identisk med momsdirektivets artikel 38, bestemmer, at ved levering af elektricitet til en afgiftspligtig videreforhandler anses leveringsstedet for at være den afgiftspligtige videreforhandlers hjemsted.

21 Skattelovens artikel 150, stk. 1, litra d), tilsigter at gennemføre momsdirektivets artikel 195 i rumænsk ret og bestemmer i det væsentlige, at ved levering af elektricitet til en afgiftspligtig videreforhandler, der er momsregistreret i Rumænien, af en afgiftspligtig, der ikke har hjemsted i Rumænien, selv hvis sidstnævnte er momsregistreret i Rumænien, er det den afgiftspligtige videreforhandler, der skal betale momsen.

22 Skattelovens artikel 147b med overskriften »Tilbagebetaling af afgift for afgiftspligtige, der ikke er momsregistreret i Rumænien« bestemmer i stk. 1, litra a), at »en afgiftspligtig person, der ikke er indehaver af et momsregistreringsnummer, som ikke er forpligtet til at lade sig momsregistrere i Rumænien, og som er etableret i en anden medlemsstat«, kan anmode om tilbagebetaling af den betalte afgift i henhold til de betingelser, der er fastsat i gennemførelsesbestemmelserne.

23 Punkt 49, stk. 3, i det rumænske regeringsdekret nr. 44 af 22. januar 2004 om godkendelse af de metodologiske regler for gennemførelse af skatteloven (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 112 af 6.2.2004), i den version, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, fastsætter gennemførelsesbestemmelserne for skatteloven på følgende måde:

»En afgiftspligtig person som omhandlet i skattelovens artikel 147b, stk. 1, litra a), er en afgiftspligtig person, som i den i stk. 1 anførte periode ikke er indehaver af et registreringsnummer og ikke er forpligtet til at lade sig momsregistrere i Rumænien, [...] ikke er etableret og ikke har et fast forretningssted i Rumænien, hvorfra der udøves økonomisk virksomhed, og som i samme periode ikke har leveret goder eller tjenesteydelser i Rumænien, med undtagelse af følgende:

[...]

b) levering af goder og/eller tjenesteydelser i tilfælde, hvor den indgående afgift betales af personer, til hvem goderne og/eller tjenesteydelserne er blevet leveret, i overensstemmelse med skattelovens artikel 150, stk. 1, litra [...] d) [...]«

24 I henhold til skattelovens artikel 151, stk. 3, som var i kraft indtil den 31. december 2006, var personer, der var etableret i en anden stat end Rumænien, som foretog levering af afgiftspligtige goder i Rumænien, forpligtede til at udpege en fiskal repræsentant i Rumænien. Denne bestemmelse blev ophævet med Rumæniens tiltrædelse af Den Europæiske Union.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

25 E.ON, som har været til stede på det rumænske marked siden oktober 2005, driver kommerciel virksomhed inden for energisektoren.

26 For at leve op til kravene for afgiftspligtige personer etableret i en anden stat end Rumænien i henhold til skatteloven i den version, der var gældende indtil Rumæniens tiltrædelse af Unionen den 1. januar 2007, udpegede E.ON SC Haarman Hemmelraht & Partner Management Consulting SRL, nu RSM Hemmelrath Consulting SRL (herefter »Haarmann«), som fiskal repræsentant i Rumænien. Haarmann er en juridisk person efter rumænsk ret, med hjemsted i Bukarest og momsregistreret i Rumænien.

27 Som fiskal repræsentant for E.ON indgik Haarmann kontrakter med rumænske juridiske personer. I perioden fra den 15. oktober 2005 til den 31. december 2006 udøvede Haarmann som fiskal repræsentant virksomhed i E.ON's navn, nærmere bestemt levering af elektricitet og viderefakturering af transporttjenesteydelser, for hvilke selskabet udstedte skattemæssige fakturaer.

28 Da forpligtelsen til at udpege en fiskal repræsentant blev ophævet med Rumæniens

tiltrædelse af Unionen, ophørte Haarmann med at udstede skattemæssige fakturaer i E.ON's navn fra den 1. januar 2007. Haarmann fortsatte imidlertid med at repræsentere E.ON i Rumænien bl.a. over for skattemyndighederne.

29 I perioden fra den 1. januar til den 31. august 2007 forsøgte E.ON at fradrage moms, som selskabet havde betalt for et beløb på 5 118 071 RON på grundlag af fakturaer udstedt af handelspartnerne, der var juridiske personer efter rumænsk ret, og som præsterede tjenesteydelser for selskabet. Beløbet består af følgende:

- 2 466 611 RON i moms på tjenesteydelser vedrørende omdannelse af energikul leveret af et rumænsk kraftvarmeværk
- 2 612 888 RON i moms på tjenesteydelser vedrørende jernbanetransport af stenkul leveret af et rumænsk transportselskab
- 97 RON i moms på toldydelser og
- 38 475 RON i moms på tjenesteydelser vedrørende transport af elektricitet leveret af et selskab til forvaltning af elnet.

30 Som repræsentant for E.ON indgav Haarmann fire momsangivelser i april, juli, august og september 2007, som dækkede henholdsvis månederne marts, juni, juli og august 2007, med henblik på at opnå fradrag for moms svarende til dette beløb.

31 Efter disse momsindberetninger blev Haarmann genstand for en skattekontrol vedrørende perioden fra den 19. oktober 2005 til den 31. august 2007.

32 Skattemyndighederne afviste i deres rapport af 21. maj 2008 at acceptere fradraget af beløbet på 5 118 071 RON vedrørende transaktioner foretaget fra den 1. januar 2007. De fandt i det væsentlige, at E.ON i henhold til skattelovens artikel 150, stk. 1, litra d), som havde været gældende fra den 1. januar 2007, ikke længere var momspligtigt i Rumænien for levering af energi, hvorfor selskabet ikke længere fakturerede og opkrævede moms for levering af energi i Rumænien, idet denne pligt fra denne dato påhviler modtageren. Da selskabet således ikke udøver nogen momspligtig virksomhed i Rumænien, har selskabets repræsentant ikke ret til at fradrage momsen for køb udført med henblik på levering af elektricitet efter den 1. januar 2007. Bibeholdelsen af den fiskale repræsentant i Rumænien og udførelsen af transaktioner gennem repræsentanten er i øvrigt ikke længere en lovmæssig mulighed efter den 1. januar 2007.

33 På grundlag af rapporten fra skattekontrollen udstedte skattemyndighederne en supplerende afgiftsansættelse i maj 2008.

Den første retssag

34 E.ON anfægtede denne afgiftsansættelse. Efter afvisning af selskabets klage herover ved skattemyndighederne anlagde E.ON sag ved Curtea de Apel Bucureşti (appellretten i Bukarest), som selskabet fik medhold i. Afgiftsansættelsen blev annulleret for så vidt angår beløbet på 5 118 071 RON, og skattemyndighederne blev pålagt at tilbagebetale dette beløb til E.ON.

35 Skattemyndighederne appellerede sagen til Înalta Curte de Casa şi Justiţie (kassations- og højesteret), som ophævede dommen afsagt af Curtea de Apel Bucureşti og ved endelig afgørelse af 8. februar 2011 forkastede E.ON's søgsmål i det hele. På tidspunktet for affattelsen af forelæggelsesafgørelsen var begrundelsen for denne dom stadig ukendt.

Den anden retssag

36 Efter den manglende anerkendelse fra skattemyndighedernes side af retten til at fradrage moms indgav E.ON den 30. juni 2008 en anmodning om tilbagebetaling af et beløb på 5 118 071 RON i moms vedrørende kalenderåret 2007 på grundlag af ottende direktiv og skattelovens artikel 147b, stk. 1, litra a), som tilsigter at gennemføre bestemmelsen i rumænsk ret.

37 Ved afgørelse af 29. januar 2009 afviste skattemyndighederne denne anmodning om tilbagebetaling, idet de fandt, at E.ON i perioden fra januar til august 2007 ikke havde overholdt de krav, der følger af skattelovens artikel 147b, stk. 1, litra a), henset til, at retten til tilbagebetaling efter denne bestemmelse kun gælder for afgiftspligtige personer, der ikke er momsregistrerede og ikke er forpligtede til at være momsregistrerede i Rumænien, mens E.ON fortsatte med at benytte sig af en fiskal repræsentant, Haarmann, i Rumænien, og følgelig var E.ON reelt momsregistreret i Rumænien.

38 Selskabet fik ikke medhold i dets administrative klage over denne afgørelse, idet skattemyndighederne særligt fandt, at anvendelsen af bestemmelserne i ottende direktiv ville være uden formål for så vidt angår momsregistrerede personer, der ikke har hjemsted i landet, og som drager fordel af momsfradraget for de gennemførte transaktioner.

39 E.ON anlagde sag til prøvelse af afgørelsen af 29. januar 2009 ved Curtea de Apel Bucureşti, idet selskabet i det væsentlige gjorde gældende, at ottende direktiv, i modsætning til hvad skattemyndighederne har anført, ikke fastsætter nogen betingelse om, at den afgiftspligtige person ikke må være momsregistreret eller være forpligtet til at lade sig momsregistrere i Rumænien, for at kunne drage fordel af tilbagebetalingen af den betalte moms. Skattemyndighederne har ikke redegjort for deres holdning over for den forelæggende ret.

40 Under disse omstændigheder har Curtea de Apel Bucureşti besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan en afgiftspligtig person med hovedsæde i en anden EU-medlemsstat end Rumænien, som med henblik på moms har udpeget en fiskal repræsentant i Rumænien i medfør af bestemmelser i national ret, som var gældende inden Rumæniens tiltrædelse af [Unionen], anses for en »afgiftspligtig person, der ikke er etableret i indlandet« som omhandlet i [ottende direktivs] artikel 1 [...]?

2) Udgør kravet om, at den juridiske person ikke er momsregistreret, jf. [skattelovens] artikel 147b, stk. 1, litra a), [...] som gennemfører [ottende direktivs] bestemmelser, en yderligere betingelse ud over dem, der udtrykkeligt er foreskrevet i [ottende direktivs] artikel 3 og 4, og i bekræftende fald, er en sådan yderligere betingelse tilladt i lyset af [ottende direktivs] artikel 6?

3) Har bestemmelserne i [ottende direktivs] artikel 3 og artikel 4 direkte virkning, eller udtrykt på en anden måde har en juridisk person, der ikke er etableret i Rumænien, jf. artikel 1, ret til tilbagebetaling af moms, hvis de betingelser, som udtrykkeligt fremgår af disse bestemmelser er opfyldt, uanset hvorledes de er gennemført i national ret?»

Om de præjudicielle spørgsmål

41 Med de tre spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om bestemmelserne i ottende direktiv skal fortolkes således, at den omstændighed, at en afgiftspligtig person, der er etableret i en medlemsstat og har foretaget levering af elektricitet i en anden medlemsstat, udpeger en fiskal repræsentant, der er

momsregistreret i denne anden stat, medfører, at den afgiftspligtige person ikke kan påberåbe sig ottende direktiv i sidstnævnte medlemsstat for at opnå tilbagebetaling af betalt indgående moms.

42 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at ottende direktivs artikel 1 i det væsentlige fastsætter to kumulative betingelser, der skal være opfyldt, for at en afgiftspligtig person kan betragtes som ikke at være etableret i indlandet, og således drage fordel af retten til tilbagebetaling i henhold til direktivets artikel 2. For det første må den omhandlede afgiftspligtige person ikke have noget forretningssted i den medlemsstat, hvori han forsøger at opnå tilbagebetaling. For det andet må han ikke have leveret goder eller præsteret sådanne tjenesteydelser, der må betragtes som foregået i denne medlemsstat med undtagelse af visse opregnede tjenesteydelser.

43 Det skal tilføjes, at i henhold til ottende direktivs artikel 6 kan medlemsstaterne ud over de i direktivets artikel 3 og 4 omhandlede forpligtelser ikke pålægge de i artikel 2 omhandlede afgiftspligtige personer andre forpligtelser, end at de i særlige tilfælde skal tilvejebringe de nødvendige oplysninger til vurdering af, hvorvidt ansøgningen om tilbagebetaling er berettiget.

44 De to betingelser nævnt i denne doms præmis 42 skal hermed undersøges.

Betingelsen om manglende forretningssted i den pågældende medlemsstat

45 Det skal i lighed med alle de berørte parter, som har indgivet bemærkninger til Domstolen, bemærkes, at den omstændighed, at en afgiftspligtig person, der er etableret i en medlemsstat, har en fiskal repræsentant, der er momsregistreret i en anden medlemsstat, ikke kan sidestilles med erhvervelse af et forretningssted i denne anden medlemsstat i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i ottende direktivs artikel 1.

46 Det fremgår således af fast retspraksis, at for at kunne blive betragtet som et etableringssted, hvortil er knyttet den afgiftspligtiges levering af varer eller tjenesteydelser, kræves det, at dette etableringssted har en tilstrækkelig permanent karakter, og at det med hensyn til de menneskelige og tekniske ressourcer har en struktur, der kan gøre det muligt selvstændigt at foretage de omhandlede transaktioner (jf. i denne retning dom af 17.7.1997, sag C-190/95, ARO Lease, Sml. I, s. 4383, præmis 16, og af 7.5.1998, sag C-390/96, Lease Plan, Sml. I, s. 2553, præmis 24).

47 Udpegelsen af en fiskal repræsentant er imidlertid ikke i sig selv tilstrækkelig til, at den omhandlede afgiftspligtige person skal betragtes som havende opfyldt kravet om et etableringssted med en tilstrækkelig permanent karakter og eget personale med ansvar for forvaltningen af den økonomiske virksomhed.

48 Der følger heraf, at en national lovgivning, der sidestiller en fiskal repræsentant med etablering i indlandet i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i ottende direktivs artikel 1, er i strid med denne bestemmelse.

Betingelsen vedrørende manglende levering af goder og tjenesteydelser i den pågældende medlemsstat

49 Det fremgår af ordlyden af ottende direktivs artikel 1, gengivet i denne doms præmis 42, at den ret til tilbagebetaling, som afgiftspligtige personer har i henhold til dette direktiv, ligeledes er betinget af den omstændighed, at den person, der anmoder om tilbagebetaling af moms, ikke i den pågældende periode har leveret goder eller præsteret tjenesteydelser, der må betragtes som foregået i det pågældende land.

50 For at vurdere, om en situation som den i hovedsagen omhandlede opfylder et sådant krav, skal det først bemærkes, at det følger af momsdirektivets artikel 38, stk. 1, at i tilfælde, hvor der leveres elektricitet til en »afgiftspligtig videreforhandler« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i bestemmelsens stk. 2, anses leveringsstedet for at være det sted, hvor den afgiftspligtige videreforhandler har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

51 Endvidere sidestilles elektricitet i henhold til momsdirektivets artikel 15, stk. 1, med materielle goder i momsmæssig henseende, hvorfor ingen af undtagelserne vedrørende visse leveringer af tjenesteydelser i ottende direktivs artikel 1 finder anvendelse.

52 Endelig følger det af momsdirektivets artikel 171, stk. 1, andet afsnit, at de i ottende direktivs artikel 1 omhandlede afgiftspligtige personer, der i den omhandlede medlemsstat kun har foretaget leveringer af varer, for hvilke modtageren af disse transaktioner er udpeget som betalingspligtig for momsen i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 195, ligeledes ved anvendelsen af ottende direktiv skal betragtes som afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i denne medlemsstat. Denne artikel 195 finder imidlertid særligt anvendelse på leveringer af elektricitet til afgiftspligtige videreforhandlere, som er momspligtige i den medlemsstat, hvori momsen skyldes, og til hvem varerne er leveret under de i momsdirektivets artikel 38 anførte betingelser.

53 I modsætning til den rumænske regerings argumentation kan momsidentifikation af et selskab såsom E.ON i Rumænien gennem en fiskal repræsentant ikke retmæssigt behandles i den nationale retsorden som godtgørelse af, at et sådant selskab faktisk har foretaget levering af goder eller tjenesteydelser i denne medlemsstat i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i ottende direktivs artikel 1. Det fremgår således klart af ordlyden af denne bestemmelse og af momsdirektivets artikel 171, at det med henblik på udelukkelse af en ret til tilbagebetaling inden for rammerne af ottende direktiv er nødvendigt at fastslå, ikke blot at det er muligt at foretage de transaktioner, der er momspligtige i den medlemsstat, hvori anmodningen om tilbagebetaling indgives, men at sådanne transaktioner rent faktisk gennemføres.

54 Henset til det ovenstående tilkommer det den forelæggende ret at undersøge, om E.ON i den i hovedsagen omhandlede situation faktisk kan betragtes som ikke at have leveret goder eller præsteret tjenesteydelser, der må betragtes som foregået i Rumænien i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i ottende direktivs artikel 1.

55 Hvad i øvrigt angår det synspunkt, som den rumænske regering har fremført under retsmødet, hvorefter E.ON ved at bibeholde sin fiskale repræsentant skulle have skabt et retligt tomrum, som således fratog selskabet enhver mulighed for at opnå tilbagebetaling af moms, skal det bemærkes, at selv hvis de pågældende leveringer af elektricitet havde til følge, at ottende direktiv blev uanvendeligt, skal retten til fradrag af indgående moms i princippet indrømmes, hvis de materielle krav herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige personer ikke måtte have opfyldt visse formelle krav. Princippet om afgiftsneutralitet er således til hinder for en sanktion, der består i at nægte retten til tilbagebetaling eller til fradrag (jf. dom af 12.7.2012, sag C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, ECLI:EU:C:2012:458, præmis 71 og 77; jf. også analogt dom af 27.9.2007, sag C-146/05, Collée, Sml. I, s. 7861, præmis 31).

56 Hvad endelig angår det af den forelæggende ret rejste spørgsmål i forbindelse med tredje spørgsmål skal det bemærkes, at det følger af Domstolens faste retspraksis, at borgerne i alle tilfælde, hvor bestemmelser i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, ved de nationale domstole kan påberåbe sig disse bestemmelser over for staten, enten når denne ikke rettidigt har gennemført direktivet i national ret, eller når den ikke har gennemført det korrekt (jf. dom af 19.12.2012, sag C-549/11, Orfey Balgaria, ECLI:EU:C:2012:832, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis). Det skal således

fastslås, at de ovenfor undersøgte bestemmelser og særligt ottende direktivs artikel 1, 3 og 4 samt momsdirektivets artikel 171 og 195 opfylder de nævnte betingelser.

57 I lyset af alle disse betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at bestemmelserne i ottende direktiv, sammenholdt med momsdirektivets artikel 38, 171 og 195, skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, der er etableret i en medlemsstat, og som har foretaget levering af elektricitet til en afgiftspligtig videreforhandler etableret i en anden medlemsstat, kan påberåbe sig ottende direktiv i denne anden medlemsstat med henblik på at opnå tilbagebetaling af betalt indgående moms. Denne ret udelukkes ikke af den omstændighed i sig selv, at der er udpeget en fiskal repræsentant, som er momsregistreret i denne sidstnævnte stat.

Sagens omkostninger

58 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tiende Afdeling) for ret:

Bestemmelserne i Rådets ottende direktiv 79/1072/EØF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, sammenholdt med artikel 38, 171 og 195 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2007/75/EF af 20. december 2007, skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person, der er etableret i en medlemsstat, og som har foretaget levering af elektricitet til en afgiftspligtig videreforhandler etableret i en anden medlemsstat, kan påberåbe sig ottende direktiv 79/1072 i denne anden medlemsstat med henblik på at opnå tilbagebetaling af betalt indgående merværdiafgift. Denne ret udelukkes ikke af den omstændighed i sig selv, at der er udpeget en fiskal repræsentant, som er registreret med hensyn til merværdiafgift i denne sidstnævnte stat.

Underskrifter

* Processprog: rumænsk.