

EUROOPA KOHTU OTSUS (kümnes koda)

6. veebruar 2014(*)

Direktiiv 79/1072/EMÜ – Ühine käibemaksusüsteem – Teises liikmesriigis elavad maksukohustuslased – Käibemaksu tagastamise kord – Maksukohustuslased, kes on määranud maksuesindaja enne Euroopa Liiduga ühinemist kehtinud siseriiklike sätete kohaselt – Välistamine – Mõiste „välismaal asuv maksukohustuslane” – Püsiva tegevuskoha puudumise tingimus – Kaubatarnete või teenuste osutamise puudumise tingimus – Elektrienergia tarnimine maksukohustuslasest edasimüüjale – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 171

Kohtuasjas C-323/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Curtea de Apel Bucureşti (Rumeenia) 26. aprilli 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. juulil 2012, menetluses

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

versus

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,

EUROOPA KOHUS (kümnes koda),

koosseisus: kohtunik A. Rosas kümnenda koja presidendi ülesannetes, kohtunikud D. Šváby ja C. Vajda (ettekandja),

kohtujurist: N. Wahl,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 16. mai 2013. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- E.ON Global Commodities SE, varem E.On Energy Trading SE, esindajad: advokaadid A. Duncea ja A. Ionişoarei,
- Rumeenia valitsus, esindajad: R. H. Radu, A. L. Crişan, R. M. Giurescu ja E. Gane,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Keppenne ja L. Lozano Palacios ning G. D. Balan,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksanda direktiivi 79/1072/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord (EÜT L 331, lk 11; ELT eriväljaanne 09/01, lk 79; edaspidi „kaheksas direktiiv”) sätete tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille üks pool on Saksamaal asutatud äriühing E.ON Global Commodities SE, varem E.On Energy Trading SE, (edaspidi „E.ON”) ja teine pool Agenzia Nazionale de Administrare Fiscal – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Rumeenia riigi maksuhaldur) ning Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți (Bukaresti maksukeskuse mitteresidendist maksukohustuslaste osakond) (edaspidi ühiselt „maksuhaldur”), ja mis puudutab Rumeenias tehtud E.ON tehingutelt tasutud sisendkäibemaksu tagastamist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 2006/112/EÜ

3 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1) (muudetud nõukogu 20. detsembri 2007. aasta direktiiviga 2007/75/EÜ (ELT L 346, lk 13, edaspidi „käibemaksudirektiiv”), jõustus 1. jaanuaril 2007.

– Elektrienergiat käsitlevad sätted

4 Käibemaksudirektiivi artikli 15 lõike 1 kohaselt loetakse elektrienergia käibemaksuga maksustamise mõttes materiaalseks varaks.

5 Käibemaksudirektiivi artikkel 38 sätestab:

„1. Maagaasi jaotusvõrgu kaudu toimuva gaasi tarne puhul või elektrienergia tarne puhul maksukohustuslasest edasimüüjale loetakse kaubatarne kohaks koht, kus on maksukohustuslasest edasimüüja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, kuhu kaupu tarnitakse, nimetatud asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel aga tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.

2. Lõike 1 kohaldamisel käsitatakse „maksukohustuslasest edasimüüjana” maksukohustuslast, kelle põhitegevus on hangitava gaasi ja elektrienergia edasimüümine ja kelle omatarbimine nende toodete osas on tühine.”

6 Selle direktiivi artikkel 39 sätestab:

„Maagaasi jaotusvõrgu kaudu toimuva gaasi tarne puhul või elektrienergia tarne puhul, kui sellist tarnet ei reguleerita artikliga 38, loetakse tarnekohaks koht, kus soetaja kaupu tegelikult kasutab ja tarbib.

Kui soetaja jätab tarbimata kogu gaasi ja elektrienergia või osa neist, loetakse tarbimata kaubad kasutatuks ja tarbituks kohas, kus on soetaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, kuhu kaupu tarnitakse. Sellise asukoha või püsiva tegevuskoha puudumisel on nimetatud kaupade kasutamise ja tarbimise kohaks soetaja alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.”

– Käibemaksu sissenõutavust käsitlevad sätted

7 Käibemaksudirektiivi artikli 63 kohaselt tekib maksustatav teokoosseis ja maks muutub sissenõutavaks pärast kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist.

8 See direktiiv näeb artiklis 193 ette, et käibemaksu tasub maksukohustuslane, kelle kaubatarned või teenuste osutamine on maksustatav, välja arvatud juhtudel, kui vastavalt artiklitele 194–199 ja artiklile 202 tasub maksu teine isik.

9 Käibemaksudirektiivi artikkel 195 sätestab:

„Käibemaksu tasuvad isikud, kes on selle liikmesriigi territooriumil, kus käibemaks tasumisele kuulub, registreeritud käibemaksukohustuslasena ja kellele kaubad tarnitakse artiklis 38 või 39 esitatud tingimustel, juhul kui tarnijaks on maksukohustuslane, kelle asukoht ei ole kõnealuses liikmesriigis.”

– Sisendkäibemaksu mahaarvamist ja tagastamist käsitlevad sätted

10 Käibemaksudirektiivi 2006/112 artikli 168 punkt a sätestab, et juhul, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, maksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane.

11 Käibemaksudirektiivi artikli 169 punkt a lisab, et lisaks artiklis 168 nimetatud mahaarvamisele on maksukohustuslasel õigus artiklis 168 nimetatud käibemaks maha arvata, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse tehingute tarbeks seoses majandustegevusega väljaspool seda liikmesriiki, kus maks tasumisele kuulub või kus maks on tasutud, mille puhul võiks maksu maha arvata, kui need oleksid tehtud selles liikmesriigis.

12 Käibemaksudirektiivi artikkel 170 on sõnastatud järgmiselt:

„Iga maksukohustuslane, kes ei asu [kaheksanda direktiivi] artikli 1 ja käesoleva direktiivi artikli 171 tähenduses liikmesriigis, kus ta soetab kaupu ja saab teenuseid või impordib käibemaksuga maksustatavaid kaupu, võib taotleda käibemaksu tagastamist, kui kaupu ja teenuseid kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

a) artiklis 169 nimetatud tehingud;

b) tehingud, mille puhul käibemaksu tasub artiklite 194, 197 või 199 kohaselt üksnes soetaja või saaja.”

13 Käibemaksudirektiivi artikli 171 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksukohustuslastele, kes ei asu liikmesriigis, kus nad soetavad kaupu ja saavad teenuseid või impordivad käibemaksuga maksustatavaid kaupu, kuid asuvad teises liikmesriigis, tagastatakse käibemaks vastavalt [kaheksandas direktiivis] sätestatud rakenduskorrale.

[kaheksanda direktiivi] artiklis 1 nimetatud maksukohustuslasi käsitatakse kõnealuse direktiivi kohaldamisel samuti maksukohustuslastena, kelle registrijärgne asukoht on väljaspool asjaomast liikmesriiki, kui nad on liikmesriigis, kus nad soetavad kaupu ja saavad teenuseid või impordivad käibemaksuga maksustatavaid kaupu, tarninud kaupu ja osutanud teenuseid üksnes isikule, kes

vastavalt artiklitele 194–197 või artiklile 199 on määratud isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma.”

Kaheksas direktiiv

14 Kaheksas direktiiv tunnistati alates 1. jaanuarist 2010 kehtetuks nõukogu 12. veebruari 2008. aasta direktiiviga 2008/9/EÜ, millega sätestatakse üksikasjalikud eeskirjad käibemaksu tagastamiseks vastavalt direktiivile 2006/112 maksukohustuslastele, kelle asukoht ei ole tagastamisliikmesriigis, vaid teises liikmesriigis (ELT L 44, lk 23). Arvestades põhikohtuasjas vaidlusaluste tehingute kuupäeva, on kohaldatav üksnes kaheksas direktiiv, mis kehtis kuni 31. detsembrini 2009.

15 Kaheksanda direktiivi artikkel 1 sätestab:

„Käesoleva direktiivi kohaldamisel käsitatakse „väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasena” [...] isikut, kes [...] ei ole selles riigis omanud asukohta majandustegevuseks või püsiasukohta, kus äritehinguid teostatakse, või sellise majandustegevuse asukoha või püsiasukoha puudumise korral omanud seal alalist elu- või asukohta, ja kes ei ole [...] selles riigis tarninud kaupu või pakkunud teenuseid, mis oleks käsitatavad selles riigis tarnitute või pakututena [välja arvatud teatavate veoteenuste ja muude teenuste osutamine].”

16 Kaheksanda direktiivi artikli 2 kohaselt tagastab iga liikmesriik väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslasele, kes ei ole registreeritud teise liikmesriigi territooriumil, vastavalt allpool toodud sätetele käibemaksu, mis on võetud tema poolt kõnealuse riigi territooriumil osutatud teenustelt või tarnitud vallasvaralt või kauba impordilt selle riigi territooriumile, kui kõnealuseid kaupu või teenuseid kasutatakse [käibemaksudirektiivi artikli 169 punktis a nimetatud tehinguteks] ja artikli 1 punktis b nimetatud teenuste osutamiseks.

17 Kaheksanda direktiivi artiklites 3 ja 4 on loetletud rida tingimusi, millele maksukohustuslane peab vastama, et saada tasutud käibemaksu tagasi.

18 Kaheksanda direktiivi artikli 6 kohaselt ei kehtesta liikmesriigid artiklis 2 nimetatud maksukohustuslaste suhtes selle direktiivi artiklites 3 ja 4 nimetatuta kohustusi, välja arvatud kohustus esitada teatavatel juhtudel andmeid, mis on vajalikud tagastamistaotluse põhjendatuse kontrollimiseks.

Rumeenia õigus

19 23. detsembri 2003. aasta maksuseadustikuga nr 571/2003 (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 927; edaspidi „maksuseadustik”) nähti ette nii käibemaksudirektiivi kui kaheksanda direktiivi ülevõtmine Rumeenia õiguskorda.

20 Maksuseadustiku artikli 132 lõike 1 punkt e sätestab sisuliselt samas sõnastuses nagu käibemaksudirektiivi artikkel 38, et elektrienergia tarne puhul maksukohustuslasest edasimüüjale loetakse kaubatarne kohaks koht, kus on maksukohustuslasest edasimüüja ettevõtte asukoht.

21 Maksuseadustiku artikli 150 lõike 1 punkt d näeb ette käibemaksudirektiivi artikli 195 ülevõtmise Rumeenia õiguskorda ja sätestab sisuliselt seda, et olukorras, kus Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreeritud maksukohustuslasest edasimüüjale tarnib elektrienergiat maksukohustuslane, kes ei asu Rumeenias, isegi kui ta on seal maksukohustuslasena registreeritud, on käibemaksu tasumise kohustus maksukohustuslasest edasimüüjal.

22 Maksuseadustiku artikkel 1473 „Maksu tagastamine Rumeenias käibemaksukohustuslasena

registreerimata maksukohustuslastele”, sätestab lõike 1 punktis a, et rakendusnormides sätestatud tingimuste järgi võib tasutud maksu tagastamist nõuda „maksukohustuslane, kes ei ole Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreeritud ega ole selleks ka kohustatud ning kes asub teises liikmesriigis”.

23 Rumeenia valitsuse 22. jaanuari 2004. aasta otsuse nr 44, millega kiidetakse heaks maksuseadustiku rakenduseeskirjad (*Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 112, 6.2.2004), kehtestab artikli 49 lõikes 3 põhikohtuasjadele kohaldatavas versioonis maksuseadustiku rakenduseeskirjad järgmiselt:

„maksuseadustiku artikli 1473 lõike 1 punktis a nimetatud maksukohustuslane on see, kes lõikes 1 märgitud perioodil ei ole Rumeenias maksukohustuslasena registreeritud ega ole kohustatud end seal registreerima [...], kes ei asu Rumeenias ja kellel puudub seal püsiv tegevuskoht, kus majandustegevus toimub ning kes sel perioodil ei ole Rumeenias teinud ühtki kaubatarnet ega osutanud teenust, välja arvatud:

[...]

b) kaubatarned või teenuste osutamine, kui nendega seotud maksu on tasunud nimetatud kaubatarne saaja või isik, kellele teenust osutati vastavalt maksuseadustiku artikli 150 lõike 1 punktile [...] d [...].”

24 Kuni 31. detsembrini 2006 kehtinud maksuseadustiku artikli 151 lõike 3 kohaselt olid väljaspool Rumeeniat asuvad isikud, kes tarnivad selles riigis maksustatavat kaupa, kohustatud nimetatud liikmesriigis määrama maksuesindaja. See säte tunnistati kehtetuks Rumeenia ühinemisel Euroopa Liiduga.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

25 E.ON, kes on Rumeenia turul olnud alates 2005. aasta oktoobrist, tegutseb elektrienergia valdkonnas.

26 Selleks et täita tingimusi, mis on kehtestatud väljaspool Rumeeniat asuvatele maksukohustuslastele enne Rumeenia Euroopa Liiduga liitumist 1. jaanuaril 2007 kehtinud maksuseadustiku redaktsiooniga, määras E.ON oma maksuesindajaks Rumeenias SC Haarmann Hemmelrath & Partner Management Consulting SRL, nüüd RSM Hemmelrath Consulting SRL (edaspidi „Haarmann”). Haarmann, kes on Rumeenia õiguse alusel asutatud juriidiline isik asukohaga Bukarestis, on Rumeenias registreeritud käibemaksukohustuslane.

27 Haarmann kui E.ON maksuesindaja sõlmis Rumeenia juriidiliste isikutega lepinguid. Ajavahemikus 15. oktoobrist 31. detsembrini 2006 tegutses Haarmann maksuesindajana E.ON nimel ning see tegevus hõlmas elektrienergia tarnete ja veoteenuste eest arvete esitamist, mille eest ta esitas maksusummasid sisaldavaid arveid.

28 Kuna kohustus määrata maksuesindaja kaotati ära pärast seda, kui Rumeenia sai Euroopa Liidu liikmeks, lõpetas Haarmann E.ON nimel arvete väljastamise alates 1. jaanuarist 2007. Samas jätkas Haarmann Rumeenias E.ON esindamist, seal hulgas suhtlemises maksuhalduriga.

29 Ajavahemikus 1. jaanuarist 31. augustini 2007 soovis E.ON maha arvata tasutud sisendkäibemaksu summas 5 118 071 Rumeenia leud arvete põhjal, mille olid väljastanud tema äripartnerid kui teenuste osutajad, kes on Rumeenia juriidilised isikud. See summa jagunes järgmiselt:

– käibemaks summas 2 466 611 Rumeenia leud, mis on seotud sõe elektrienergiaks

töötlemise teenustega Rumeenia soojuselektrijaamas;

- käibemaks summas 2 612 888 Rumeenia leud, mis on seotud kivisöe raudteetransporditeenustega;
- käibemaks summas 97 Rumeenia leud, mis on seotud tolliteenustega, ja
- käibemaks summas 38 475 Rumeenia leud, mis on seotud elektrienergia edastamisteenustega haldusettevõtte kaudu.

30 Haarmann kui E.ON maksuesindaja esitas 2007. aasta aprillis, juulis, augustis ja septembris maksuhaldurile neli käibedeklaratsiooni vastavalt 2007. aasta märtsi, juuni, juuli ja augusti kohta, taotledes nimetatud summale vastava käibemaksusumma mahaarvamist.

31 Pärast deklaratsioonide esitamist toimus Haarmannis osaline maksukontroll, mis puudutas ajavahemikku 19. oktoobrist 2005 kuni 31. augustini 2007.

32 Maksuhaldur koostas 21. mail 2008 aruande, mille kohaselt ta ei olnud nõus 5 118 071 Rumeenia leu suuruse summa mahaarvamisega, mis puudutas alates 1. jaanuarist 2007 tehtud tehinguid. Maksuhaldur leidis sisuliselt seda, et maksuseadustiku artikli 150 lõike 1 punkti d alusel ei olnud E.ON alates 1. jaanuarist 2007 enam Rumeenias elektrienergia tarnimise osas käibemaksukohustuslane, mis tähendas seda, et ta ei märkinud arvele ega arvestanud enam käibemaksu Rumeenias tehtud elektrienergia tarnetelt, kuna see kohustus läks alates eespool nimetatud kuupäevast üle tarne saajale. Järelikult, kuna ta ei tee Rumeenias käibemaksuga maksustatavaid tehinguid, ei ole tema maksuesindajal õigust arvata maha pärast 1. jaanuari 2007 elektrienergia tarnimiseks soetamisel tasutud käibemaksu. Lisaks, pärast 1. jaanuari 2007 ei olnud maksuesindaja Rumeeniasse alles jätmise ja tema kaudu tehingute tegemise võimalust seadusega ette nähtud.

33 Maksukontrolli aruande alusel väljastas maksuhaldur 2008. aasta mais täiendava maksuteate.

Esimene kohtuvaidlus

34 E.ON vaidlustas nimetatud maksuteate. Pärast seda, kui maksuhaldur jättis tema vaide rahuldamata, pöördus E.ON kaebusega Curtea de Apel București poole, kes kaebuse rahuldas. Maksuteade summas 5 118 071 Rumeenia leud tühistati ja kohtu otsuse kohaselt tuli maksuhalduril nimetatud summa E.ON-le tagastada.

35 Maksuhaldur esitas seepeale apellatsioonkaebuse Înalta Curte de Casa și Justiției, kes muutis Curtea de Apel București otsust ja jättis 8. veebruari 2011. aasta otsusega E.ON kaebuse lõplikult terves ulatuses rahuldamata. Eelotsusetaotluse esitamise koostamise kuupäevaks oli selle otsuse põhistus veel teadmata.

Teine kohtuvaidlus

36 Kuna maksuhaldur ei tunnustatud E.ON mahaarvamisõigust, esitas viimane 30. juunil 2008 kalendriaastat 2007 puudutava käibemaksu tagastustaotluse summas 5 118 071 Rumeenia leud kaheksanda direktiivi ning maksuseadustiku artikli 1473 lõike 1 punkti a alusel, mis nägi ette kaheksanda direktiivi ülevõtmise Rumeenia õiguskorda.

37 Maksuhaldur jättis tagastustaotluse 29. jaanuari 2009. aasta otsusega rahuldamata, leides et asjaomasel ajavahemikul 2007. aasta jaanuarist 2007. aasta augustini ei täitnud E.ON maksuseadustiku artikli 1473 lõike 1 punktist a tulenevaid tingimusi, arvestades asjaolu, et

tagastamine on ette nähtud teises liikmesriigis asuvatele maksukohustuslastele, kes ei ole Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreeritud ning kes ei ole selleks ka kohustatud, samas kui Haarmann oli endiselt E.ON maksuesindaja Rumeenias ja seetõttu oli E.ON Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreeritud.

38 Selle otsuse peale esitatud vaie jäeti rahuldamata, kuna maksuhaldur leidis muu hulgas, et kaheksanda direktiivi sätete kohaldamine kaotaks mõtte nende käibemaksukohustuslastena registreeritud mitteresidentide puhul, kellel on õigus tehingutega seotud käibemaksu mahaarvamisele.

39 E.ON esitas 29. jaanuari 2009. aasta otsuse peale kaebuse Curtea de Apel Bucureștile, väites sisuliselt seda, et erinevalt maksuhalduri väidetest ei näe kaheksas direktiiv ette tingimust, mille kohaselt ei pea maksukohustuslane olema Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreeritud ning tal puudub kohustus seda teha, et saada tagasi tasutud käibemaksu. Maksuhaldur eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses oma seisukohti ei esitanud.

40 Neil asjaoludel otsustas Curtea de Apel București menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas maksukohustuslast, kelle peamine tegevuskoht on muus [...] [L]iidu liikmesriigis kui Rumeenia ning kellel on Rumeenias käibemaksukohustuslasena registreeritud maksuesindaja vastavalt Rumeenia õigusnormidele, mis kehtisid enne Rumeenia ühinemist Euroopa Liiduga, võib lugeda „väljaspool riigi territooriumi registreeritud maksukohustuslaseks” sellises tähenduses, nagu [kaheksas direktiiv] sätestab oma artiklis 1?

2. Kas [kaheksanda] direktiivi sätteid üle võtva maksuseadustiku [...] artikli 1473 lõike 1 punktis a sätestatud nõue, et juriidiline isik ei ole käibemaksukohustuslasena registreeritud, kujutab endast [kaheksanda direktiivi] artiklites 3 ja 4 sõnaselgelt sätestatud tingimuste suhtes lisatingimust ning kui vastus on jaatav, kas selline lisatingimus on [kaheksanda] direktiivi artiklit 6 silmas pidades lubatav?

3. Kas [kaheksanda direktiivi] artikli 3 ja artikli 4 sätetel võib olla vahetu õigusmõju, st kas neis õigusnormides sõnaselgelt sätestatud tingimuste täitmine annab väljaspool Rumeenia territooriumi registreeritud juriidilisele isikule artikli 1 alusel õiguse saada käibemaksu tagasi, sõltumata sellest, kuidas neid artikleid liikmesriigi õigusaktides rakendatakse?”

Eelotsuse küsimused

41 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib kolme küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt seda, kas kaheksanda direktiivi sätteid tuleb tõlgendada nii, et asjaolu, et ühes liikmesriigis asutatud maksukohustuslane, kes teeb elektrienergia tarneid teise liikmesriiki, määrab maksuesindaja, kes on teisena nimetatud liikmesriigis käibemaksukohustuslasena registreeritud, toob kaasa selle, et elektrienergiat tarniv maksukohustuslane ei saa viimati nimetatud liikmesriigis tugineda kaheksandale direktiivile selleks, et saada tagasi tasutud sisendkäibemaksu.

42 Selle kohta tuleb märkida, et kaheksanda direktiivi artikkel 1 näeb sisuliselt ette kaks kumulatiivset tingimust, mis peavad olema täidetud selleks, et maksukohustuslast saaks käsitada väljaspool riigi territooriumi registreeritud ja seega selle direktiivi artikli 2 alusel tagasisaamise õigust omava isikuna. Esiteks, maksukohustuslasel ei või olla selle liikmesriigi territooriumil püsivat tegevuskohta, kus ta tagasimaksmist taotleb. Teiseks, ta ei või olla teinud kaubaraneid või osutanud teenust, mis oleks käsitatavad selles riigis tarnitute või pakututena, välja arvatud teatavad teenused.

43 Kaheksanda direktiivi artikli 6 kohaselt ei saa liikmesriigid artiklis 2 nimetatud maksukohustuslaste suhtes kehtestada selle direktiivis artiklites 3 ja 4 nimetatud kohustusi, välja arvatud kohustus esitada teatavatel juhtudel andmeid, mis on vajalikud tagastamistaotluse põhjendatuse kontrollimiseks.

44 Käesoleva kohtuotsuse punktis 42 nimetatud kahte tingimust tuleb analüüsida koos.

Asjaomases liikmesriigis püsiva tegevuskoha puudumisega seotud tingimus

45 Sarnaselt Euroopa Kohtuga seisukohti esitanud huvitatud isikutele tuleb nentida, et asjaolu, et ühes liikmesriigis asuval maksukohustuslasel on maksuesindaja, kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud teises liikmesriigis, ei ole võrdsustatav püsiva tegevuskoha omamisega selles liikmesriigis kaheksanda direktiivi artikli 1 mõttes.

46 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et selleks, et tegevuskohta võiks esmasest asukoha kriteeriumist erandit tehes pidada maksukohustuslase pakutavate teenuste osutamise kohaks, peab see omama inim- ja tehniliste ressursside osas piisavalt püsivat struktuuri, mille abil oleks võimalik iseseisvalt asjaomaseid teenuseid osutada (vt selle kohta 17. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-190/95: ARO Lease, EKL 1997, lk I-4383, punkt 16, ja 7. mai 1998. aasta otsus kohtuasjas C-390/96: Lease Plan, EKL 1998, lk I-2553, punkt 24).

47 Seega ei ole lihtsalt maksuesindaja määramine piisav, et maksukohustuslast saaks pidada piisavalt püsivat struktuuri ja tema majandustegevust korraldavat inimressurssi omavana.

48 Sellest tuleneb, et siseriiklikud õigusnormid, mis samastavad maksuesindaja olemasolu riigi territooriumil asuva püsiva tegevuskohaga kaheksanda direktiivi artikli 1 mõttes, on selle sättega vastuolus.

Asjaomase liikmesriigi territooriumil kaubatarnete või teenuste osutamise puudumisega seotud tingimus

49 Kaheksanda direktiivi artikli 1 sõnastusest, mida on meenutatud käesoleva kohtuotsus punktis 42, tuleneb, et selle direktiiviga maksukohustuslastele ette nähtud tagastamisõiguse tingimuseks on ka see, et käibemaksu tagastustaotluse esitanud isik ei ole vastaval ajavahemikul teinud kaubatarneid ega osutanud teenuseid, mida võib pidada toimunuks selles riigis.

50 Selleks et hinnata, kas selline olukord, nagu on vaidluse all põhikohtuasjas, vastab sellele tingimusele, tuleb kõigepealt märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 38 lõike 1 kohaselt loetakse elektrienergia tarne puhul „maksukohustuslasest edasimüüjale” selle artikli lõike 2 tähenduses kaubatarne kohaks koht, kus on maksukohustuslasest edasimüüja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht.

51 Edasi loetakse käibemaksudirektiivi artikli 15 lõike 1 kohaselt elektrienergia käibemaksuga maksustamise mõttes materiaalseks varaks, mistõttu ei ole võimalik kohaldada ühtki kaheksanda direktiivi artiklis 1 sätestatud teatavat teenust käsitlevat erandit.

52 Lõpuks käsitatakse käibemaksudirektiivi artikli 171 lõike 1 teise lõigu kohaselt kaheksanda direktiivi artiklis 1 nimetatud maksukohustuslasi, kes on tarninud kaupu ja osutanud teenuseid üksnes isikule, kes vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 195 on määratud isikuks, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, kõnealuse direktiivi kohaldamisel samuti maksukohustuslastena, kelle registrijärgne asukoht on väljaspool asjaomast liikmesriiki. Seega kohaldatakse artiklit 195 eelkõige elektrienergia tarnimisel maksukohustuslasest edasimüüjatele, kes on käibemaksukohustuslasena registreeritud liikmesriigis, kus maks kuulub tasumisele ja kuhu

kaubad tarnitakse vastavalt käibemaksudirektiivi artiklis 38 sätestatud tingimustele.

53 Erinevalt Rumeenia valitsuse esitatud väidetest ei saa sellise äriühingu nagu E.ON käibemaksukohustuslasena esindamist maksuesindaja poolt käsitada siseriiklikus õiguskorras tõendina selle kohta, et äriühing on tegelikult teinud selle liikmesriigi territooriumil kaubatarneid või osutanud teenust kaheksanda direktiivi artikli 1 mõttes. Selle artikli ja ka käibemaksudirektiivi artikli 171 sõnastusest nähtub selgelt, et tagastamisõiguse välistamiseks on vaja tuvastada mitte pelgalt selle tegevuskoha võime selliseid tehinguid teha, vaid see, et püsiv tegevuskoht on ka reaalselt teinud maksustatavaid tehinguid riigis, kus tagastamistaotlus esitati.

54 Eelnevat arvesse võttes tuleb siseriiklikul kohtul kontrollida, kas põhikohtuasjas vaidlusalust olukorda saab tõepoolest käsitada nii, et E.ON ei ole teinud kaubatarneid ega osutanud teenuseid, mille toimumise kohaks kaheksanda direktiivi artikli 1 mõttes loetakse Rumeenia.

55 Lisaks, mis puudutab Rumeenia valitsuse kohtuistungil kaitstavat väidet, mille kohaselt tekitas E.ON maksuesindaja allesjätmisega õigusliku vaakumi, mille tulemusel jäi ta ilma igasugusest võimalusest saada käibemaksu tagasi, tuleb meenutada, et kuigi elektrienergia tarnimise tulemusel muutub kaheksas direktiiv kohaldamatuks, tuleb tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist põhimõtteliselt lubada, kui sisulised tingimused on täidetud, seda isegi siis, kui maksukohustuslane on jätnud täitmata mõned formaalsed nõuded. Neutraalse maksustamise põhimõttega on vastuolus sanktsioon, mis seisneb tagastamisõiguse või mahaarvamisoõiguse andmisest keeldumises (vt 12. juuli 2012. aasta otsus kohtuasjas C-284/11: EMS-Bulgaria Transport, punktid 71 ja 77, vt ka analoogia alusel 27. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-146/05: Collée, EKL 2007, lk I-7861, punkt 31).

56 Lõpuks, mis puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu kolmanda küsimuse raames tõstatatud probleemi, siis tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võivad eraõiguslikud isikud, kui direktiivi sätted on nende sätete sisu silmas pidades tingimusteta ja piisavalt täpsed, tugineda neile sätetele siseriiklikus kohtuvaidluses riigi vastu nii juhul, kui riik on jätnud direktiivi siseriiklikku õigusesse ette nähtud tähtajal üle võtmata, kui ka juhul, kui direktiiv ei ole üle võetud nõuetekohaselt (vt 19. detsembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-549/11: Orfey Bulgaria, punkt 51 ja seal viidatud kohtupraktika). Tuleb nentida, et eespool analüüsitud sätted, eriti kaheksanda direktiivi artiklid 1, 3 ja 4 ning käibemaksudirektiivi artiklid 171 ja 195, vastavad nendele tingimustele.

57 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimustele vastata, et kaheksanda direktiivi sätteid koostoimes käibemaksudirektiivi artiklitega 38, 171 ja 195 tuleb tõlgendada nii, et ühes liikmesriigis asutatud maksukohustuslasel, kes teeb elektrienergia tarneid teises liikmesriigis asuvatele maksukohustuslastele edasimüüjatele, on õigus tugineda teises liikmesriigis kaheksandale direktiivile, et saada tagasi tasutud sisendkäibemaksu. Seda õigust ei välista pelk asjaolu, et ta on viimati nimetatud liikmeriigis määranud maksuesindaja.

Kohtukulud

58 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kümnes koda) otsustab:

Nõukogu 6. detsembri 1979. aasta kaheksanda direktiivi 79/1072/EMÜ, kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – välismaal asuvatele maksukohustuslastele käibemaksu tagastamise kord, sätteid koostoimes nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (muudetud nõukogu 20. detsembri 2007. aasta direktiiviga

2007/75/EÜ) artiklitega 38, 171 ja 195, tuleb tõlgendada nii, et ühes liikmesriigis asutatud maksukohustuslasel, kes teeb elektrienergia tarneid teises liikmesriigis asuvatele maksukohustuslasest edasimüüjatele, on õigus tugineda teises liikmesriigis direktiivile 79/1072, et saada tagasi tasutud sisendkäibemaksu. Seda õigust ei välista pelk asjaolu, et ta on viimati nimetatud liikmeriigis määranud maksuesindaja.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: rumeenia.