

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 6 lutego 2014 r. (*)

Dyrektywa 79/1072/EWG – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Podatnicy mający miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim – Zasady zwrotu podatku VAT – Podatnicy, którzy wyznaczyli przedstawiciela podatkowego zgodnie z przepisami krajowymi sprzed przystąpienia do Unii – Wyłączenie – Termin „podatnik niemający siedziby na terytorium danego kraju” – Warunek braku siedziby – Warunek braku dostawy towarów lub świadczenia usług – Dostawy energii elektrycznej do podatników-pośredników – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 171

W sprawie C-323/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel București (Rumunia) postanowieniem z dnia 26 kwietnia 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 5 lipca 2012 r., w postępowaniu:

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

przeciwko

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,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: A. Rosas, pełniący obowiązki prezesa dziesiątej izby, D. Šváby i C. Vajda (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: N. Wahl,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 maja 2013 r.,

rozważwszy uwagi przedstawione:

– w imieniu E.ON Global Commodities SE, dawniej E.On Energy Trading SE, przez A. Duncă oraz A. Ionișoarei, avocați,

– w imieniu rządu rumuńskiego przez R.H. Radu, A.L. Crișan, R.M. Giurescu oraz E. Gane, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Keppenne, L. Lozano Palacios oraz G.D. Balana, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni ósmej dyrektywy Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. L 331, s. 11 – wyd. spec. w j. polskim: rozdz. 9, t. 1, s. 79 – zwanej dalej „ósmą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między E.ON Global Commodities SE, dawniej E.ON Energy Trading SE (zwanej dalej „E.ON”), spółką z siedzibą w Niemczech, a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (krajowym urzędem administracji podatkowej) i Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți (dyrekcja generalna ds. finansów publicznych miasta Bukareszt – służba ds. podatników niebędących rezydentami) (zwanymi dalej „organami podatkowymi”) w przedmiocie zwrotu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego i zapłaconego przez E.ON w ramach jej transakcji w Rumunii.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2006/112/WE

3 Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), zmieniona dyrektywą Rady 2007/75/WE z dnia 20 grudnia 2007 r. (Dz.U. L 346, s. 13) (zwana dalej „dyrektywą VAT”) weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r.

– Przepisy dotyczące energii elektrycznej

4 Zgodnie z art. 15 ust. 1 dyrektywy VAT energia elektryczna uważana jest za rzecz do celów podatku VAT.

5 Artykuł 38 dyrektywy VAT stanowi:

„1. W przypadku dostaw gazu w systemie gazowym lub dostaw energii elektrycznej do podatnika-pośrednika za miejsce dostawy uznaje się miejsce, w którym ten podatnik-pośrednik ma siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego dostarczane są towary lub, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu [zamieszkania].

2. Do celów ust. 1 »podatnik-pośrednik« oznacza podatnika, którego główna działalność w odniesieniu do zakupu gazu lub energii elektrycznej polega na odsprzedaży tych produktów i którego właściwa konsumpcja tych produktów jest nieznaczna”.

6 Zgodnie z art. 39 tej dyrektywy:

„W przypadku dostawy gazu w systemie gazowym lub dostawy energii elektrycznej, jeżeli taka dostawa nie jest objęta art. 38, za miejsce dostawy uznaje się miejsce, w którym nabywca

faktycznie wykorzystuje i konsumuje te towary.

W przypadku gdy całość lub część gazu lub energii elektrycznej nie została faktycznie skonsumowana przez nabywcę, uznaje się, że towary nieskonsumowane zostały wykorzystane i skonsumowane w miejscu, w którym nabywca ma siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego dostarczane są towary. W przypadku gdy nabywca nie ma takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, uznaje się, że wykorzysta i skonsumował wyżej wymienione towary w stałym miejscu zamieszkania lub w zwykłym miejscu pobytu [zamieszkania].

– Przepisy dotyczące wymagalności podatku VAT

7 Zgodnie z art. 63 dyrektywy VAT zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce – a podatek staje się wymagalny – w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.

8 Zgodnie z art. 193 omawianej dyrektywy każdy podatnik dokonujący podlegających opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług obowiązany jest do zapłaty podatku VAT, z wyjątkiem sytuacji gdy do zapłaty podatku zobowiązana jest inna osoba, w przypadkach, o których mowa w art. 194–199 i 202 dyrektywy.

9 Artykuł 195 dyrektywy VAT stanowi:

„Każda osoba zidentyfikowana do celów VAT na terytorium państwa członkowskiego, w którym VAT jest należny, i na rzecz której dostarczane są towary na warunkach przewidzianych w art. 38 i 39, jeżeli dostawy są dokonywane przez podatnika niemającego siedziby na terytorium tego państwa członkowskiego, jest zobowiązana do zapłaty VAT”.

– Przepisy dotyczące odliczenia i zwrotu podatku VAT naliczonego i zapłaconego

10 Artykuł 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 przewiduje, że jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia od kwoty podatku VAT, który jest zobowiązany zapłacić, VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika.

11 Artykuł 169 lit. a) dyrektywy VAT stanowi dodatkowo, że poza prawem do odliczenia, o którym mowa w art. 168, podatnik ma prawo do odliczenia VAT określonego w tym artykule, jeżeli towary i usługi są wykorzystywane do transakcji związanych z działalnością podatnika dokonywanych poza terytorium państwa członkowskiego, w którym podatek jest należny lub został zapłacony, w odniesieniu do których podatek podlegałby odliczeniu, gdyby zostały one dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego.

12 Artykuł 170 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„Wszyscy podatnicy, którzy, w rozumieniu art. 1 [ósmej dyrektywy] i art. 171 niniejszej dyrektywy, nie mają siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające VAT, mają prawo otrzymać zwrot tego podatku, o ile te towary i usługi są wykorzystywane do celów następujących transakcji:

a) transakcji, o których mowa w art. 169;

b) transakcji, z tytułu których podatek jest płatny wyjątkowo przez nabywcę lub usługobiorcę

zgodnie z art. 194–197 i art. 199”.

13 Artyku? 171 ust. 1 dyrektywy VAT ma nast?puj?ce brzmienie:

„Zwrot VAT podatnikom niemaj?cym siedziby w pa?stwie cz?onkowskim, w którym nabywaj? towary i us?ugi lub importuj? towary podlegaj?ce VAT, lecz którzy maj? tak? siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, dokonywany jest zgodnie ze szczegó?owymi przepisami wykonawczymi przewidzianymi w [ósmej dyrektywie].

Podatnicy, o których mowa w art. 1 [ósmej dyrektywy], a którzy w pa?stwie cz?onkowskim, w którym nabywaj? towary i us?ugi lub importuj? towary podlegaj?ce VAT, dokonali wy??cznie dostaw towarów lub ?wiadczenia us?ug na rzecz osoby, w odniesieniu do których odbiorca zosta? wyznaczony jako osoba zobowi?zana do zap?aty VAT zgodnie z art. 194–197 i art. 199, s? równie? uznawani, do celów stosowania powy?szej dyrektywy, za podatników niemaj?cych siedziby w danym pa?stwie cz?onkowskim”.

Ósma dyrektywa

14 Ósma dyrektywa zosta?a uchylona z dniem 1 stycznia 2010 r. dyrektyw? Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. okre?laj?c? szczegó?owe zasady zwrotu podatku od warto?ci dodanej przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemaj?cym siedziby w pa?stwie cz?onkowskim zwrotu, lecz maj?cym siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim (Dz.U. L 44, s. 23). Z uwagi na to, kiedy mia?y miejsce transakcje sporne w post?powaniu gównym, do sprawy tej znajduje zastosowanie wy??cznie ósma dyrektywa, obowi?zuj?ca do dnia 31 grudnia 2009 r.

15 Artyku? 1 ósmej dyrektywy stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy termin »podatnik niemaj?cy siedziby na terytorium danego kraju« oznacza osob? [...], która [...] nie ma w tym kraju ani siedziby dla prowadzenia swojej dzia?alno?ci gospodarczej, ani sta?ego zak?adu, z którego prowadzone s? transakcje gospodarcze [sta?ego miejsca prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej], ani te?, je?eli nie istnieje taka siedziba lub sta?y zak?ad [sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej], swojego sta?ego lub normalnego [zwyk?ego] miejsca zamieszkania, i która [...] nie dostarcza?a towarów lub us?ug uznawanych za dostarczane w tym kraju, z wyj?tkiem [pewnych us?ug transportu i pewnych innych us?ug]”.

16 Artyku? 2 ósmej dyrektywy stanowi, ?e ka?de pa?stwo cz?onkowskie zwraca ka?demu podatnikowi niemaj?cemu siedziby na terytorium tego kraju, ale maj?cemu siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, zgodnie z warunkami ustanowionymi w ósmej dyrektywie, podatek VAT na?o?ony w odniesieniu do us?ug lub mienia ruchomego dostarczonego mu przez innych podatników na terytorium tego kraju, o ile takie towary i us?ugi s? wykorzystywane w celach transakcji okre?lonych w szczególno?ci w art. 169 lit. a) dyrektywy VAT.

17 Artyku?y 3 i 4 ósmej dyrektywy wyliczaj? szereg warunków, które podatnik powinien spe?ni?, aby przys?ugiwa? mu zwrot zap?aconego podatku VAT.

18 Zgodnie z art. 6 ósmej dyrektywy pa?stwa cz?onkowskie nie mog? nak?ada? na podatników okre?lonych w art. 2 ?adnych zobowi?za? oprócz tych, o których mowa w art. 3 i 4 tej dyrektywy, z wyj?tkiem zobowi?zania przedstawienia, w szczególnych przypadkach, informacji koniecznych do ustalenia, czy wniosek o zwrot jest uzasadniony.

Prawo rumu?skie

19 Ustawa 571/2003 kodeks podatkowy (*Monitorul Oficial al României*, cz??? I, nr 927 z dnia

23 grudnia 2003 r., zwana dalej „kodeksem podatkowym”) ma na celu transpozycję dyrektywy VAT oraz ósmej dyrektywy do prawa rumuńskiego.

20 Artykuł 132 ust. 1 lit. e) kodeksu podatkowego stanowi w sposób co do istoty identyczny jak art. 38 dyrektywy VAT, że za miejsce dostawy energii elektrycznej do podatnika-pośrednika uznaje się miejsce, w którym ten podatnik-pośrednik ma siedzibę.

21 Artykuł 150 ust. 1 lit. d) kodeksu podatkowego ma na celu transpozycję art. 195 dyrektywy VAT do prawa rumuńskiego i stanowi w istocie, że w przypadku dostawy energii elektrycznej do podatnika-pośrednika zidentyfikowanego do celów podatku VAT w Rumunii od podatnika niebędącego rezydentem w Rumunii, nawet jeżeli jest on zidentyfikowany do celów podatku VAT w Rumunii, zobowiązany do zapłaty podatku VAT jest podatnik-pośrednik.

22 Artykuł 1472 ust. 1 lit. a) kodeksu podatkowego, zatytułowany „Zwrot podatku na rzecz podatników niezidentyfikowanych do celów podatku VAT w Rumunii”, stanowi, że zgodnie z warunkami ustalonymi w przepisach wykonawczych „podatnik niezidentyfikowany w Rumunii do celów podatku VAT i niemający takiego obowiązków, mający siedzibę w innym państwie członkowskim” może żądać zwrotu zapłaconego podatku.

23 Artykuł 49 ust. 3 decyzji rządu Rumunii nr 44 z dnia 22 stycznia 2004 w sprawie zatwierdzenia przepisów wykonawczych do kodeksu podatkowego (*Monitorul Oficial al României*, część I, nr 112 z dnia 6 lutego 2004 r.) w brzmieniu znajdującym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym ustanawia następujące zasady stosowania kodeksu podatkowego:

„Podatnik, o którym mowa w art. 1472 ust. 1 lit. a) kodeksu podatkowego, jest podatnikiem, który w okresie wskazanym w ust. 1 nie jest zidentyfikowany w Rumunii do celów VAT ani nie jest zobowiązany do zidentyfikowania się do takich celów [...], który nie ma w Rumunii siedziby ani nie ma tam stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, z których prowadzona jest działalność gospodarcza, oraz który w takim okresie nie dostarcza żadnych towarów lub nie świadczy usług w Rumunii, z wyjątkiem

[...]

b) dostaw towarów lub świadczenia usług, w których przypadku podatek naliczony zostaje zapłacony przez osoby, na których rzecz zgodnie z art. 150 ust. 1 lit. [...] d) [...] kodeksu podatkowego zostają dostarczone towary lub usługi”.

24 Zgodnie z art. 151 ust. 3 kodeksu podatkowego, pozostającym w mocy do dnia 31 grudnia 2006 r., osoby mające siedzibę w innym państwie niż Rumunia dokonujące dostaw towarów podlegających opodatkowaniu w tym państwie miały obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego w rzeczonym państwie. Przepis ten uchylono z chwilą przystąpienia Rumunii do Unii Europejskiej.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

25 E.ON jest obecna na rumuńskim rynku od października 2005 r. i prowadzi działalność z sektorze handlu energią.

26 Aby spełnić obowiązki ciążące na podatnikach mających siedzibę w innym państwie niż Rumunia zgodnie z kodeksem podatkowym w brzmieniu obowiązującym do czasu przystąpienia Rumunii do Unii Europejskiej, co nastąpiło w dniu 1 stycznia 2007 r., E.ON wyznaczyła SC Haarmann Hemmelrath & Partner Management Consulting SRL, obecnie RSM Hemmelrath

Consulting SRL (zwan? dalej „Haarmannem”) na swojego przedstawiciela podatkowego w Rumunii. Haarmann jest osob? prawn? prawa rumu?skiego z siedzib? w Bukareszcie, zidentyfikowan? do celów podatku VAT w Rumunii.

27 Jako przedstawiciel podatkowy E.ON Haarmann zawiera? umowy z rumu?skimi osobami prawnymi. W okresie od dnia 15 pa?dziernika 2005 r. do dnia 31 grudnia 2006 r. Haarmann prowadzi? dzia?alno?? w imieniu E.ON, jako jej przedstawiciel podatkowy, polegaj?c? na dostarczaniu energii elektrycznej i refakturowaniu us?ug transportowych, za co wystawia? faktury fiskalne.

28 Z uwagi na to, ?e obowi?zek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego zosta? uchylony, gdy Rumunia zosta?a cz?onkiem Unii, Haarmann zaprzesta? wystawiania faktur fiskalnych w imieniu E.ON z dniem 1 stycznia 2007 r. Haarmann nadal jednak reprezentowa? E.ON w Rumunii, w szczególno?ci wobec organów podatkowych.

29 Od dnia 1 stycznia do dnia 31 sierpnia 2007 r. E.ON stara?a si? odliczy? zap?acony przez siebie podatek VAT w kwocie 5 118 071 RON na podstawie faktur wystawionych przez jej partnerów handlowych, rumu?skie osoby prawne, jako us?ugodawców. Kwota ta obejmuje:

- 2 466 611 RON podatku VAT dotycz?cego us?ug przekszta?cenia w?gla przez rumu?sk? elektrociep?owni?;
- 2 612 888 RON podatku VAT dotycz?cego us?ug transportu kolejowego w?gla kamiennego przez rumu?sk? spó?k? transportow?;
- 97 RON podatku VAT dotycz?cego us?ug celnych oraz
- 38 475 RON podatku VAT dotycz?cego us?ug przesy?ania energii elektrycznej przez spó?k? zarz?dzaj?c? sieci? energetyczn?.

30 Haarmann, jako przedstawiciel E.ON, z?o?y? do organów podatkowych cztery deklaracje podatku VAT w kwietniu, lipcu, sierpniu i wrze?niu 2007 r., obejmuj?ce odpowiednio marzec, czerwiec, lipiec i sierpie? 2007 r., chc?c uzyska? odliczenie podatku VAT w tej kwocie.

31 Po z?o?eniu opisanych deklaracji Haarmann zosta? poddany cz???ciowej kontroli podatkowej za okres od dnia 19 pa?dziernika 2005 r. do dnia 31 sierpnia 2007 r.

32 Organy podatkowe nie uzna?y w sprawozdaniu sporz?dzonym w dniu 21 maja 2008 r. odliczenia kwoty 5 118 071 RON dotycz?cej transakcji przeprowadzonych od dnia 1 stycznia 2007 r. Stwierdzi?y one zasadniczo, ?e zgodnie z art. 150 ust. 1 lit. d) kodeksu podatkowego, który wszed? w ?ycie w dniu 1 stycznia 2007 r., E.ON nie jest ju? podatnikiem VAT w Rumunii z tytu?u dostaw energii elektrycznej, co oznacza, ?e nie wykazuje ju? ona podatku VAT na fakturach i nie pobiera podatku VAT za omawiane transakcje w Rumunii, jako ?e obowi?zek ten ci???y od tej daty na otrzymuj?cym dostaw?. Wobec tego jej przedstawiciel podatkowy, który nie prowadzi w Rumunii ?adnej dzia?alno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu podatkiem VAT, nie ma prawa do odliczania podatku VAT dotycz?cego transakcji nabycia zrealizowanych w celu dostawy energii elektrycznej po dniu 1 stycznia 2007 r. Co wi?cej, utrzymywanie przedstawiciela podatkowego w Rumunii i dokonywanie transakcji za jego po?rednictwem nie jest ju? prawnie mo?liwe po dniu 1 stycznia 2007 r.

33 Na podstawie sprawozdania z kontroli podatkowej organy podatkowe wyda?y w maju 2008 r. dodatkow? decyzj? okre?laj?c? wysoko?? podatku VAT do zap?acenia.

Pierwsze postępowanie sądowe

34 E.ON zakwestionowała powyższą decyzję podatkową. Po oddaleniu jej odwołania do organów podatkowych E.ON wniosła skargę do Curtea de Apel București, który ją uwzględnił. Stwierdzono nieważność decyzji podatkowej w odniesieniu do kwoty 5 118 071 RON, a organy podatkowe zostały zobowiązane do zwrotu tej kwoty E.ON.

35 W odwołaniu wniesionym przez organy podatkowe Înalta Curte de Casație și Justiție zmienił wyrok Curtea de Apel București i ostatecznie oddalił, w drodze wyroku z dnia 8 lutego 2011 r., skargę E.ON w całości. Na dzień sporządzenia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym uzasadnienie tego wyroku nie było jeszcze znane.

Drugie postępowanie sądowe

36 Ze względu na to, że organy podatkowe nie uznały jej prawa do zwrotu, w dniu 30 czerwca 2008 r. E.ON wystąpiła z wnioskiem o zwrot kwoty 5 118 071 RON dotyczącej podatku VAT na podstawie ósmej dyrektywy, a także art. 1472 ust. 1 lit. a) kodeksu podatkowego, mającego dokonać jej transpozycji do prawa rumuńskiego, za rok kalendarzowy 2007.

37 W drodze decyzji z dnia 29 stycznia 2009 r. organy podatkowe oddaliły ten wniosek o zwrot, uznając, że w przedmiotowym okresie od stycznia do grudnia 2007 r. E.ON nie przestrzegała wymogów art. 1472 ust. 1 lit. a) kodeksu podatkowego, zważywszy, że na podstawie tego przepisu zwrot przysuguje podatnikom niezidentyfikowanym w Rumunii do celów VAT i niemającym takiego obowiązku, podczas gdy przedstawicielem podatkowym E.ON w Rumunii nadal był Haarmann, a zatem E.ON była de facto zidentyfikowana do celów podatku VAT w Rumunii.

38 Odwołanie od tej decyzji w drodze administracyjnej zostało oddalone, ponieważ organy podatkowe uznały w szczególności, że zastosowanie przepisów ósmej dyrektywy jest bezprzedmiotowe w przypadku podmiotów niebędących rezydentami, zidentyfikowanych do celów podatku VAT, które korzystają z odliczenia podatku VAT dotyczącego przeprowadzonych transakcji.

39 E.ON zaskarżyła decyzję z dnia 29 stycznia 2009 r. do Curtea de Apel București, podnosząc w istocie, że wbrew temu, co utrzymują organy podatkowe, ósma dyrektywa nie ustanawia warunku, zgodnie z którym podatnik nie może być zidentyfikowany do celów podatku VAT ani nie może mieć takiego obowiązku w Rumunii po to, by móc skorzystać ze zwrotu zapłaconego podatku VAT. Organy podatkowe nie przedstawiły swojego stanowiska w przedmiocie postępowania przed sądem odsyłającym.

40 W tych okolicznościach Curtea de Apel București postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy podatnik, który ma siedzibę główną w państwie członkowskim Unii [...] innym niż Rumunia i który ustanowił do celów VAT przedstawiciela podatkowego w Rumunii na podstawie przepisów prawa krajowego obowiązującego przed przystąpieniem Rumunii do Unii [...], może być uznawany za »podatnika niemającego siedziby na terytorium danego kraju« w rozumieniu art. 1 [ósmej dyrektywy]?

2) Czy osoba prawna, która nie jest zarejestrowana [zidentyfikowana] do celów VAT, przewidziana w art. 1472 ust. 1 lit. a) [kodeksu podatkowego], który transponuje przepisy [ósmej] dyrektywy, stanowi dodatkową przesłankę w stosunku do przesłanek uregulowanych wprost w

art. 3 i 4 [ósmej dyrektywy] oraz czy, w przypadku odpowiedzi twierdzącej, taka przesłanka jest dopuszczalna w świetle art. 6 [ósmej] dyrektywy?

3) Czy przepisy art. 3 i 4 [ósmej dyrektywy] mogą mieć bezpośredni skutek, to znaczy czy spełnienie przesłanek uregulowanych wprost w tych przepisach przyznaje osobie prawnej, która nie ma siedziby na terytorium Rumunii w rozumieniu art. 1, prawo do zwrotu VAT, niezależnie od formy przetransponowania tych przepisów do prawa krajowego?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

41 Poprzez swoje trzy pytania, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy przepisy ósmej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że fakt, iż podatnik mający siedzibę w jednym z państw członkowskich, który dokonywał dostaw energii elektrycznej w innym państwie członkowskim, wyznaczy przedstawiciela podatkowego zidentyfikowanego do celów podatku VAT w drugim z tych państw, powoduje, że podatnik ten nie może powoływać się na ósmą dyrektywę w tym ostatnim państwie w celu otrzymania zwrotu naliczonego i zapłaconego podatku VAT.

42 W tym względzie należy wskazać, że art. 1 ósmej dyrektywy ustanawia w istocie dwie łączne przesłanki, które muszą zostać spełnione, by podatnika można było uznać za podatnika niemającego siedziby na terytorium danego kraju, a tym samym by przysługiwał mu zwrot na podstawie art. 2 omawianej dyrektywy. Po pierwsze, rzeczony podatnik nie może mieć żadnej siedziby w państwie, w którym zamierza ubiegać się o zwrot. Po drugie, nie mógł on dostarczać towarów lub usług uznawanych za dostarczane w tym kraju, z wyjątkiem niektórych wyszczególnionych usług.

43 Należy dodać, że zgodnie z art. 6 ósmej dyrektywy państwa członkowskie nie mogą nakładać na podatników określonych w art. 2 żadnych zobowiązań oprócz tych, które zostały przewidziane w art. 3 i 4 omawianej dyrektywy, z wyjątkiem zobowiązania przedstawienia, w szczególnych przypadkach, informacji koniecznych do ustalenia, czy wniosek o zwrot jest uzasadniony.

44 Należy zbadać dwie przesłanki, o których mowa w pkt 42 niniejszego wyroku.

W przedmiocie przesłanki dotyczącej braku siedziby w danym państwie członkowskim

45 Podobnie jak wszyscy zainteresowani, którzy przedłożyli uwagi Trybunałowi, należy stwierdzić, że fakt, iż podatnik mający siedzibę w jednym z państw członkowskich posiada przedstawiciela podatkowego zidentyfikowanego do celów podatku VAT w innym państwie członkowskim, nie może być równoznaczny z ustanowieniem siedziby w tym państwie członkowskim w rozumieniu art. 1 ósmej dyrektywy.

46 Z utrwalonego orzecznictwa wynika bowiem, że aby móc uznać, że z danej siedziby są związane dostawy towarów lub świadczenie usług podatnika, siedziba ta musi mieć wystarczający stopień trwałości oraz strukturę, która z punktu widzenia zasobów ludzkich i technicznych jest w stanie umożliwić prowadzenie danych transakcji w sposób niezależny (zob. podobnie wyroki z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-190/95 ARO Lease, Rec. s. I-4383, pkt 16; a także z dnia 7 maja 1998 r. w sprawie C-390/96 Lease Plan, Rec. s. I-2553, pkt 24).

47 Tymczasem zwykłe wyznaczenie przedstawiciela podatkowego nie jest wystarczające do tego, by uznać, że dany podatnik posiada w wystarczającym stopniu trwałą strukturę oraz własny personel odpowiedzialny za prowadzenie jego działalności gospodarczej.

48 Wynika z tego, że krajowe przepisy zrównujące istnienie przedstawiciela podatkowego z istnieniem siedziby na terytorium kraju w rozumieniu art. 1 ósmej dyrektywy są niezgodne z tym ostatnim przepisem.

W przedmiocie przesłanki dotyczącej braku dostaw towarów lub świadczenia usług w danym państwie członkowskim

49 Z brzmienia art. 1 ósmej dyrektywy, przypomnianego w pkt 42 niniejszego wyroku, wynika, że prawo do zwrotu ustanowione na rzecz podatników w tej dyrektywie uzależnione jest również od tego, by w danym okresie wnioskujący o zwrot podatku VAT nie dostarczał towarów lub usług uznawanych za dostarczane w tym kraju.

50 Aby ocenić, czy sytuacja taka jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym spełnia tego rodzaju wymóg, należy przede wszystkim wskazać, że zgodnie z art. 38 ust. 1 dyrektywy VAT w przypadku dostaw energii elektrycznej „podatnikowi-pośrednikowi” w rozumieniu art. 38 ust. 2 za miejsce dostawy uważa się miejsce, w którym ten podatnik-pośrednik ma siedzibę działalności gospodarczej.

51 Następnie energia elektryczna jest na podstawie art. 15 ust. 1 dyrektywy VAT uważana za rzecz do celów podatku VAT, czyli nie ma do niej zastosowania żaden z wyjątków dotyczących określonych usług, o których mowa w art. 1 ósmej dyrektywy.

52 Wreszcie zgodnie z art. 171 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT podatnicy, o których mowa w art. 1 ósmej dyrektywy, którzy w danym państwie członkowskim dokonali wyłączenie dostaw towarów, w odniesieniu do których odbiorca został wyznaczony jako osoba zobowiązana do zapłaty VAT zgodnie z art. 195 dyrektywy VAT, są również uznawani, do celów stosowania ósmej dyrektywy, za podatników niemających siedziby w tym państwie członkowskim. Tymczasem wskazany art. 195 ma w szczególności zastosowanie do dostaw energii elektrycznej do podatników-pośredników zidentyfikowanych do celów podatku VAT w państwie członkowskim, w którym podatek jest należny, którym towary dostarczane są na warunkach określonych w art. 38 dyrektywy VAT.

53 Wbrew argumentom rządu rumuńskiego identyfikacji spółki takiej jak E.ON do celów podatku VAT w Rumunii za pośrednictwem przedstawiciela podatkowego krajowy porządek prawny nie może traktować w sposób właściwy jako wykazania, że tego rodzaju spółka faktycznie dostarcza towary lub świadczy usługi w tym państwie członkowskim w rozumieniu art. 1 ósmej dyrektywy. Z brzmienia tego artykułu, a także art. 171 dyrektywy VAT wynika bowiem jasno, że w celu wyłączenia prawa do zwrotu w ramach ósmej dyrektywy konieczne jest ustalenie nie samej zdolności do realizacji transakcji podlegających opodatkowaniu w państwie, w którym złożony został wniosek o zwrot, lecz rzeczywistego zrealizowania takich transakcji.

54 W związku z powyższym sąd odsyłający powinien sprawdzić, czy w sytuacji rozpatrywanej w postępowaniu głównym można faktycznie uznać, że E.ON nie dostarcza towarów lub usług uznawanych za dostarczane w Rumunii w rozumieniu art. 1 ósmej dyrektywy.

55 Ponadto w odniesieniu do tezy, że E.ON, utrzymując przedstawiciela podatkowego, stworzył próbną prawną, pozbawiając ją jakiegokolwiek możliwości uzyskania zwrotu podatku VAT, za czym opowiada się rząd rumuński na rozprawie, należy przypomnieć, że o ile rozpatrywane dostawy energii elektrycznej powodują, że nie ma zastosowania ósma dyrektywa, o tyle odliczenie naliczonego i zapłaconego podatku VAT powinno zasadniczo zostać przyznane w razie spełnienia przesłanek materialnoprawnych, nawet jeśli podatnik nie dochowa pewnych wymogów formalnych. Zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się bowiem sankcji polegającej

na odmowie prawa do zwrotu lub odliczenia (zob. wyrok z dnia 12 lipca 2012 r. w sprawie C-284/11 EMS-Bulgaria Transport, pkt 71, 77; zobacz też analogicznie wyrok z dnia 29 września 2007 r. w sprawie C-146/05 Collée, Zb.Orz. s. I-7861, pkt 31).

56 Wreszcie gdy chodzi o wątpliwość sądu odsyłającego przedstawioną w ramach trzeciego pytania, należy wskazać, że zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału we wszystkich wypadkach, gdy przepisy dyrektywy są z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, jednostki mogą powoływać się na nie przed sądami krajowymi przeciwko państwu, jeżeli państwo to nie transponowało dyrektywy do prawa krajowego w wyznaczonym terminie lub jeżeli dokonało niewłaściwej transpozycji (zob. wyrok z dnia 19 grudnia 2012 r. w sprawie C-549/11 Orfey Bulgaria, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo). Należy stwierdzić, że rozpatrywane powyżej przepisy, a w szczególności art. 1, 3 i 4 ósmej dyrektywy, a także art. 171 i 195 dyrektywy VAT spełniają te przesłanki.

57 W świetle całości powyższego wyводу na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, że przepisy ósmej dyrektywy w związku z art. 38, 171 i 195 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podatnik mający siedzibę w jednym z państw członkowskich, który dokonywał dostaw energii elektrycznej do podatników-pośredników z siedzibą w innym państwie członkowskim, ma prawo powołać się na ósmą dyrektywę w drugim z tych państw w celu uzyskania zwrotu naliczonego i zapłaconego podatku VAT. Prawa tego nie wyłącza sam fakt wyznaczenia przedstawiciela podatkowego zidentyfikowanego do celów podatku VAT w tym ostatnim państwie.

W przedmiocie kosztów

58 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Przepisy ósmej dyrektywy Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju w związku z art. 38, 171 i 195 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2007/75/WE z dnia 20 grudnia 2007 r., należy interpretować w ten sposób, że podatnik mający siedzibę w jednym z państw członkowskich, który dokonywał dostaw energii elektrycznej do podatników-pośredników z siedzibą w innym państwie członkowskim, ma prawo powołać się na ósmą dyrektywę 79/1072 w drugim z tych państw w celu uzyskania zwrotu naliczonego i zapłaconego podatku od wartości dodanej. Prawa tego nie wyłącza sam fakt wyznaczenia przedstawiciela podatkowego zidentyfikowanego do celów podatku od wartości dodanej w tym ostatnim państwie.

Podpisy

* Język postępowania: rumuński.