

HOTĂRÂREA CURŢII (Camera a zecea)

6 februarie 2014(*)

„Directiva 79/1072/CEE – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Persoane impozabile rezidente într-un alt stat membru – Sisteme de rambursare a TVA-ului – Persoane impozabile care au desemnat un reprezentant fiscal conform dispozițiilor naționale anterioare aderării la Uniune – Excludere – Noțiunea «persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul țării» – Condiția lipsei sediului comercial – Condiția lipsei unei livrări de bunuri sau a unei prestări de servicii – Livrări de energie electrică unor comercianți persoane impozabile – Directiva 2006/112/CE – Articolul 171”

În cauza C-323/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel București (România), prin decizia din 26 aprilie 2011, primită de Curte la 5 iulie 2012, în procedura

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

împotriva

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul A. Rosas, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a zecea, și domnii D. Šváby și C. Vajda (raportor), judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 16 mai 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru E.ON Global Commodities SE, fostă E.On Energy Trading SE, de A. Duncea și de A. Ionișoaei, avocați;
- pentru guvernul român, de R. H. Radu, de A. L. Crișan, de R. M. Giurescu și de E. Gane, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Keppenne, de L. Lozano Palacios și de G. D. Balan, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea dispozi?iilor celei de A opta directive 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea ad?ugat? persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul ??rii (JO L 331, p. 11, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 34, denumit? în continuare „A opta directiv?”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între E.ON Global Commodities SE, fost? E.On Energy Trading SE (denumit? în continuare „E.ON”), societate cu sediul în Germania, pe de o parte, ?i Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Solu?ionare a Contesta?iilor ?i Direc?ia General? a Finan?elor Publice a Municipiului Bucure?ti – Serviciul de administrare a contribuabililor nereziden?i (denumite în continuare, împreun?, „autorit??ile fiscale”), pe de alt? parte, cu privire la rambursarea taxei pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA”) achitate în amonte de E.ON în cadrul opera?iunilor sale în România.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2006/112/CE

3 Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2007/75/CE a Consiliului din 20 decembrie 2007 (JO L 346, p. 13, denumit? în continuare „Directiva TVA”), a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007.

– Dispozi?ii referitoare la energia electric?

4 În temeiul articolului 15 alineatul (1) din Directiva TVA, energia electric? este considerat?, în scopuri de TVA, bun corporal.

5 Articolul 38 din Directiva TVA prevede:

„(1) În cazul livr?rilor de gaz prin intermediul sistemului de distribu?ie a gazelor naturale sau de electricitate c?tre un comerciant persoan? impozabil?, locul livr?rii este considerat a fi locul unde comerciantul persoan? impozabil? respectiv ?i?a stabilit sediul activit??ii sale economice sau locul unde dispune de un sediu comercial fix pentru care sunt livrate bunurile sau, în absen?a unui astfel de sediu al activit??ii sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde î?i are domiciliul stabil sau re?edin?a obi?nuit?.

(2) În sensul alineatului (1), «comerciant persoan? impozabil?» înseamn? o persoan? impozabil? a c?rei activitate principal? legat? de cump?r?rile de gaz sau electricitate const? în revânzarea acestor produse ?i al c?rei consum propriu de astfel de produse este neglijabil.”

6 Potrivit articolului 39 din aceast? directiv?:

„În cazul livr?rii de gaz prin sistemul de distribu?ie a gazelor naturale sau de electricitate, care nu

intră sub incidența articolului 38, locul livrării respective este considerat a fi locul unde clientul utilizează și consumă efectiv bunurile.

Atunci când gazul sau electricitatea nu sunt în totalitate consumate efectiv de client, se consideră că bunurile neconsumate respective au fost utilizate și consumate la locul unde clientul și-a stabilit sediul activității economice sau unde dispune de un sediu comercial fix pentru care sunt livrate bunurile. În absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, locul utilizării și consumului bunurilor de către client este considerat a fi locul unde acesta își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

— Dispoziții referitoare la exigibilitatea TVA-ului

7 În aplicarea articolului 63 din Directiva TVA, faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

8 Această directivă prevede la articolul 193 că TVA-ul se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199 și cu articolul 202 din directiva menționată.

9 Articolul 195 din Directiva TVA prevede:

„[TVA-ul] este [datorat] de orice persoană identificată în scopuri de TVA în statul membru în care taxa este datorată și creșterea îi sunt livrate bunurile în circumstanțele prevăzute la articolele 38 sau 39, în cazul în care livrările sunt efectuate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru respectiv.”

— Dispoziții referitoare la deducerea și la rambursarea TVA-ului achitat în amonte

10 Articolul 168 litera (a) din Directiva TVA prevede că, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA-ului pe care are obligația de a-l plăti TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau care urmează a fi prestate de o altă persoană impozabilă.

11 Articolul 169 litera (a) din Directiva TVA adaugă faptul că, pe lângă deducerea prevăzută la articolul 168, persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA-ul prevăzută la articolul respectiv în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor legate de activitățile efectuate în afara statului membru în care taxa este datorată sau achitată, pentru care TVA-ul este deductibil în cazul în care operațiunile sunt efectuate în statul membru respectiv.

12 Articolul 170 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„Toate persoanele impozabile care, în sensul articolului 1 din [A opta directivă] și al articolului 171 din prezenta directivă, nu sunt stabilite în statul membru în care ele cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse [TVA-ului] au dreptul de a obține o rambursare a [TVA-ului respectiv] în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:

(a) operațiunile prevăzute la articolul 169;

(b) operațiunile pentru care taxa este datorată doar de către client în conformitate cu articolele 194-197 sau cu articolul 199.”

13 Articolul 171 alineatul (1) din Directiva TVA are următorul cuprins:

„[TVA-ul] este [rambursat] persoanelor impozabile care nu sunt stabilite în statul membru în care ele cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse [TVA-ului], dar care sunt stabilite într-un alt stat membru, în conformitate cu normele de punere în aplicare stabilite de [A opta directivă].

Persoanele impozabile prevăzute la articolul 1 din [A opta directivă] sunt considerate de asemenea, în sensul aplicării directivei menționate anterior, persoane impozabile care nu sunt stabilite în statul membru în cauză atunci când, în statul membru în care ele cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse [TVA-ului], au efectuat doar livrarea de bunuri sau prestarea de servicii unui destinatar desemnat ca persoană obligată la plata [TVA-ului] în conformitate cu articolele 194-197 sau cu articolul 199.”

A opta directivă

14 A opta directivă a fost abrogată începând de la 1 ianuarie 2010 de Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare (JO L 44, p. 23). Având în vedere data operăiunilor în discuție în cauza principală, A opta directivă, care a fost în vigoare până la 31 decembrie 2009, este singura aplicabilă acesteia.

15 Articolul 1 din A opta directivă prevede:

„În sensul prezentei directive, «persoană plătitoare de impozit care nu este stabilită pe teritoriul țării» înseamnă o persoană care [...] nu a avut în acea țară nici sediul activității sale economice, nici o unitate fixă de unde a efectuat tranzacții și nici, în absența unui sediu sau a unei unități fixe, domiciliul stabil sau locul obișnuit de rezidență și care [...] nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate în țara respectivă, [cu excepția anumitor servicii de transport și a anumitor alte prestații de servicii].”

16 În temeiul articolului 2 din A opta directivă, fiecare stat membru restituie oricărei persoane plătitoare de impozit care nu este stabilită pe teritoriul țării, dar care este stabilită în alt stat membru, în condițiile prevăzute în A opta directivă, TVA-ul aferent serviciilor care i-au fost prestate sau bunurilor mobiliare care i-au fost livrate de altă persoană plătitoare de impozit pe teritoriul țării, în măsura în care astfel de bunuri și servicii sunt folosite, printre altele, în tranzacțiile prevăzute la articolul 169 litera (a) din Directiva TVA.

17 Articolele 3 și 4 din A opta directivă enumeră o serie de condiții care trebuie să fie îndeplinite de o persoană impozabilă care dorește să beneficieze de rambursarea TVA-ului achitat.

18 În temeiul articolului 6 din A opta directivă, statele membre nu pot impune persoanelor impozabile prevăzute la articolul 2 din aceasta obligații în plus față de cele prevăzute la articolele 3 și 4, altele decât obligația de a furniza, în anumite cazuri, informații necesare pentru a se stabili dacă cererea de rambursare este justificată.

Dreptul român

19 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, denumită în continuare „Codul fiscal”), urmărește transpunerea în dreptul român a Directivei TVA, precum și a celei de A opta directive.

20 Articolul 132 alineatul (1) litera e) din Codul fiscal prevede, în termeni în esență identici cu cei ai articolului 38 din Directiva TVA, că locul livrării energiei electrice unui comerciant persoană impozabilă se consideră a fi locul în care acesta își are sediul.

21 Articolul 150 alineatul (1) litera d) din Codul fiscal urmărește să transpună articolul 195 din Directiva TVA în dreptul român și prevede, în esență, că, în cazul unei livrări de energie electrică unui comerciant persoană impozabilă înregistrat în scopuri de TVA în România, efectuată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, este obligat la plata TVA-ului comerciantul persoană impozabilă.

22 Articolul 147² din Codul fiscal, intitulat „Rambursarea taxei către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România”, prevede la alineatul (1) litera a) că poate solicita rambursarea taxei achitate „persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilită în alt stat membru”.

23 Articolul 49 alineatul (3) din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004), în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală, stabilește normele de aplicare a Codului fiscal după cum urmează:

„Persoana impozabilă prevăzută la art[icolul] 147² alin[eatul] (1) lit[era] a) din Codul fiscal este o persoană impozabilă care în perioada prevăzută la alin[eatul] (1) nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de taxă în România [...], nu este stabilită și nici nu are un sediu fix în România de la care sunt efectuate activități economice și care, în acea perioadă, nu a efectuat livrări de bunuri și prestări de servicii în România, cu excepția următoarelor:

[...]

b) livrările de bunuri și/sau prestările de servicii, în cazul în care taxa aferentă este achitată de persoanele în beneficiul cărora bunurile sunt livrate și/sau serviciile sunt prestate, conform art[icolului] 150 alin[eatul] (1) lit[era] [...] d) [...] din Codul fiscal.”

24 În temeiul articolului 151 alineatul (3) din Codul fiscal, în vigoare până la 31 decembrie 2006, persoanele stabilite în alt stat care efectuează livrări de bunuri taxabile în România aveau obligația să își desemneze un reprezentant fiscal în România. Această dispoziție a fost abrogată odată cu aderarea României la Uniunea Europeană.

Litigiul principal și întrebările preliminare

25 E.ON, prezent pe piața românească începând din luna octombrie 2005, desfășoară activități de comerț cu energie.

26 Pentru a îndeplini obligațiile impuse persoanelor impozabile stabilite în alt stat decât România, în temeiul Codului fiscal, în versiunea în vigoare până la aderarea României la Uniune, la 1 ianuarie 2007, E.ON a desemnat SC Haarmann, Hemmelrath & Partner Management Consulting SRL, devenită RSM Hemmelrath Consulting SRL (denumită în continuare „Haarmann”), în calitate de reprezentant fiscal în România. Haarmann este o persoană juridică de drept român cu sediul în București și este înregistrată în scopuri de TVA în România.

27 În calitate sa de reprezentant fiscal al E.ON, Haarmann a încheiat contracte cu persoane juridice române. Între 15 octombrie 2005 și 31 octombrie 2006, Haarmann a efectuat în numele E.ON, în calitate sa de reprezentant fiscal, activități constând în livrări de energie electrică și în refacturarea serviciilor de transport, pentru care a emis facturi fiscale.

28 Întrucât obligația desemnării unui reprezentant fiscal a fost eliminată când România a devenit membră a Uniunii, Haarmann nu a mai emis facturi fiscale în numele E.ON începând de la 1 ianuarie 2007. Cu toate acestea, Haarmann a continuat să reprezinte E.ON în România, printre altele în fața autorităților fiscale.

29 Între 1 ianuarie și 31 august 2007, E.ON a încercat să deducă TVA-ul în cuantum de 5 118 071 RON achitat în baza facturilor emise de către partenerii săi comerciali persoane juridice române, în calitate lor de prestatori de servicii. Acest cuantum este compus după cum urmează:

- 2 466 611 RON, reprezentând TVA-ul aferent unor servicii de procesare a cărbunelui energetic de către o centrală termoelectrică românească;
- 2 612 888 RON, reprezentând TVA-ul aferent unor servicii de transport feroviar al huilei de către o societate de transport românească;
- 97 RON, reprezentând TVA-ul aferent serviciilor vamale, și
- 38 475 RON, reprezentând TVA-ul aferent serviciilor de transport de energie electrică de către o societate de exploatare a rețelei electrice.

30 În calitate sa de reprezentant al E.ON, Haarmann a depus la organele fiscale patru deconturi de TVA, în lunile aprilie, iulie, august și septembrie 2007, aferente lunilor martie, iunie, iulie și, respectiv, august 2007, în vederea obținerii deducerii TVA-ului corespunzător cuantumului menționat.

31 În urma depunerii acestor deconturi, Haarmann a fost supus unui control fiscal parțial pentru perioada 19 octombrie 2005-31 august 2007.

32 În raportul întocmit la 21 mai 2008, autoritățile fiscale nu au acceptat la deducere cuantumul de 5 118 071 RON privind operațiunile efectuate începând de la 1 ianuarie 2007. Acestea au apreciat, în esență, că, în temeiul articolului 150 alineatul (1) litera d) din Codul fiscal, în vigoare de la 1 ianuarie 2007, E.ON nu mai datora TVA în România pentru livrările de energie, respectiv nu mai factura și nu mai colecta TVA pentru operațiunile de livrare de energie în România, obligația revenind, începând cu acea dată, beneficiarului livrării. În consecință, nedeșfurând în România nicio activitate pentru care să datoreze TVA, reprezentantul său fiscal nu ar avea un drept de deducere a TVA-ului aferent achizițiilor efectuate în vederea efectuării livrării de energie electrică după data de 1 ianuarie 2007. Mai mult, menținerea reprezentantului fiscal în România și derularea operațiunilor prin intermediul acestuia nu ar mai fi o opțiune legală începând cu 1 ianuarie 2007.

33 Pe baza raportului de inspecție fiscală, autoritățile fiscale au emis în luna mai 2008 o decizie de impunere privind TVA-ul suplimentar.

Prima procedură contencioasă

34 E.ON a contestat această decizie de impunere. În urma respingerii contestației formulate la autoritățile fiscale, E.ON a introdus o acțiune la Curtea de Apel București, care a fost admisă. Decizia de impunere a fost anulată în privința sumei de 5 118 071 RON, iar autoritățile fiscale au

fost obligate să restituie această sumă societății E.ON.

35 Ca urmare a recursului introdus de autoritățile fiscale, Înalta Curte de Casație și Justiție a modificat hotărârea Curții de Apel București și, prin hotărârea din 8 februarie 2011, a respins irevocabil, în întregime, acțiunea formulată de E.ON. La data redactării cererii de decizie preliminară, motivarea acestei hotărâri era încă necunoscută.

A doua procedură contencioasă

36 Dat fiind nerecunoașterea de către autoritățile fiscale a dreptului său de deducere, E.ON a formulat, la 30 iunie 2008, o cerere de rambursare a sumei de 5 118 071 RON reprezentând TVA aferent anului 2007, în temeiul celei de A opta directive, precum și al articolului 1472 alineatul (1) litera a) din Codul fiscal, prin care se urmărea transpunerea acesteia în dreptul român.

37 Prin decizia din 29 ianuarie 2009, autoritățile fiscale au respins această cerere de rambursare considerând că, în perioada în discuție, începând din luna ianuarie până în luna august 2007, E.ON nu a respectat cerințele care decurg din articolul 1472 alineatul (1) litera a) din Codul fiscal, înănd seama de faptul că rambursarea în temeiul acestei dispoziții se referă la persoane impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, în timp ce E.ON a continuat să fie reprezentat din punct de vedere fiscal în România de către Haarmann și, în consecință, E.ON a fost, în fapt, înregistrat în scopuri de TVA în România.

38 Contestația administrativă împotriva acestei decizii a fost respinsă, autoritățile fiscale considerând, printre altele, că aplicarea dispozițiilor celei de A opta directive ar fi lipsită de obiect în ceea ce privește persoanele nerezidente înregistrate în scopuri de TVA, care ar beneficia de deducerea TVA-ului aferent operațiunilor desfășurate.

39 E.ON a formulat o acțiune împotriva deciziei din 29 ianuarie 2009 la Curtea de Apel București, arătând, în esență, că, contrar celor susținute de autoritățile fiscale, A opta directivă nu prevede o condiție în temeiul căreia persoana impozabilă nu trebuie să fie înregistrată și nu trebuie să fie obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România pentru a putea beneficia de o rambursare a TVA-ului achitat. Autoritățile fiscale nu și-au exprimat poziția procedurală în fața instanței de trimitere.

40 În aceste condiții, Curtea de Apel București a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) O persoană fizică de impozit cu sediul principal într-un alt stat al Uniunii [...] decât România, care are înregistrat în scopuri de TVA un reprezentant fiscal în România, în baza dispozițiilor legale interne aplicabile anterior aderării României la Uniune [...], poate fi considerat «persoană fizică de impozit care nu este stabilită pe teritoriul Țării», în sensul dispozițiilor articolului 1 din [A opta directivă]?

2) Cerința ca persoana juridică să nu fie înregistrată în scopuri de TVA din dispozițiile articolului 1472 alineatul (1) litera a) din [...] Codul fiscal, care transpun dispozițiile [cele de A opta directive], reprezintă o condiție suplimentară față de cele expres reglementate de articolele 3 și 4 din [A opta directivă], iar, în caz afirmativ, este permis o astfel de condiție suplimentară în raport de dispozițiile articolului 6 din [A opta directivă]?

3) Pot produce dispozițiile [articolelor] 3 și 4 din [A opta directivă] efecte directe, respectiv îndeplinirea condițiilor expres reglementate de aceste dispoziții dau dreptul persoanei juridice care nu este stabilită pe teritoriul României, în sensul articolului 1, la restituirea TVA, indiferent de

forma de implementare a acestora în legislația națională?”

Cu privire la întrebările preliminare

41 Prin intermediul celor trei întrebări formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă dispozițiile celei de A opta directive trebuie interpretate în sensul că faptul că o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru care a desfășurat livrări de energie electrică în alt stat membru desemnează un reprezentant fiscal înregistrat în scopuri de TVA în acest al doilea stat are drept consecință că respectiva persoană impozabilă nu se poate prevala de A opta directivă în acest ultim stat în scopul de a obține rambursarea TVA-ului achitat în amonte.

42 În această privință, trebuie arătat că articolul 1 din A opta directivă prevede, în esență, două condiții cumulative care trebuie îndeplinite pentru a se considera că o persoană impozabilă nu este stabilită pe teritoriul țării și pentru ca aceasta să beneficieze, așadar, de dreptul la rambursare în temeiul articolului 2 din aceeași directivă. Pe de o parte, persoana impozabilă în cauză nu trebuie să dispună de niciun sediu comercial în statul membru în care solicită rambursarea. Pe de altă parte, aceasta nu trebuie să fi efectuat livrări de bunuri sau prestări de servicii considerate livrate sau prestate în statul respectiv, cu excepția anumitor prestări de servicii expres prevăzute.

43 Este necesar să se adauge că, potrivit articolului 6 din A opta directivă, statele membre nu pot impune persoanelor impozabile prevăzute la articolul 2 din această directivă obligații în plus față de cele prevăzute la articolele 3 și 4, altele decât obligația de a furniza, în anumite cazuri, informații necesare pentru a se stabili dacă cererea de rambursare este justificată.

44 Se impune examinarea celor două condiții menționate la punctul 42 din prezenta hotărâre.

Cu privire la condiția referitoare la lipsa unui sediu comercial în statul membru în cauză

45 Asemenea tuturor persoanelor interesate care au formulat observații în fața Curții, trebuie constatat că faptul că o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru dispune de un reprezentant fiscal înregistrat în scopuri de TVA în alt stat membru nu poate echivala cu dobândirea unui sediu comercial în acest stat membru în sensul articolului 1 din A opta directivă.

46 Rezultă astfel dintr-o jurisprudență constantă că, pentru a putea fi considerat drept sediu de care sunt legate livrările de bunuri sau prestările de servicii ale unei persoane impozabile, este necesar ca acest sediu să prezinte un grad suficient de permanență și o structură aptă, din punctul de vedere al resurselor umane și tehnice, să facă posibil, în mod independent, operațiunile respective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 iulie 1997, ARO Lease, C-190/95, Rec., p. I-4383, punctul 16, și Hotărârea din 7 mai 1998, Lease Plan, C-390/96, Rec., p. I-2553, punctul 24).

47 Or, simpla desemnare a unui reprezentant fiscal nu este suficientă pentru a se considera că persoana impozabilă în cauză dispune de o structură care prezintă un grad suficient de permanență și de un personal propriu înscris în gestionarea activităților sale economice.

48 Rezultă că o legislație națională care asimilează existența unui reprezentant fiscal unui sediu comercial pe teritoriul țării în sensul articolului 1 din A opta directivă este contrară acestei din urmă dispoziții.

Cu privire la condiția referitoare la lipsa unor livrări de bunuri și a unor prestați de servicii în statul membru în cauză

49 Din modul de redactare a articolului 1 din A opta directivă, amintit la punctul 42 din prezenta hotărâre, rezultă că dreptul la rambursare prevăzut de această directivă în favoarea persoanelor impozabile este de asemenea supus condiției ca, în perioada în discuție, solicitantul rambursării TVA-ului respectiv să nu fi efectuat nicio livrare de bunuri sau prestare de servicii considerate livrate sau prestate în țara respectivă.

50 Pentru a aprecia dacă o situație precum cea în discuție în litigiul principal îndeplinește o astfel de cerință, trebuie arătat mai întâi că, în temeiul articolului 38 alineatul (1) din Directiva TVA, în cazul livrărilor de energie electrică unui „comerciant persoană impozabilă”, în sensul alineatului (2) al acestui articol, locul livrării este considerat a fi locul unde acest comerciant persoană impozabilă își stabilește sediul activității sale economice.

51 În continuare, în temeiul articolului 15 alineatul (1) din Directiva TVA, energia electrică este considerată un bun corporal în scopuri de TVA, astfel încât niciuna dintre excepțiile privind anumite prestați de servicii, prevăzute la articolul 1 din A opta directivă, nu poate fi aplicată.

52 În sfârșit, în temeiul articolului 171 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, persoanele impozabile prevăzute la articolul 1 din A opta directivă sunt considerate de asemenea, în sensul directivei menționate anterior, persoane impozabile care nu sunt stabilite în statul membru în cauză atunci când în statul membru respectiv au efectuat doar livrări de bunuri unui destinatar desemnat ca persoană obligată la plata TVA-ului în conformitate cu articolul 195 din Directiva TVA. Or, articolul 195 se aplică în special livrărilor de energie electrică unor comercianți persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în statul membru în care taxa este datorată și căroră le sunt livrate bunurile în condițiile prevăzute la articolul 38 din Directiva TVA.

53 Contrar argumentației prezentate de guvernul român, nu se poate considera în mod valabil de către ordinea juridică națională că înregistrarea în scopuri de TVA în România a unei societăți precum E.ON prin intermediul unui reprezentant fiscal dovedește faptul că o astfel de societate a realizat în mod efectiv livrări de bunuri sau prestați de servicii în acest stat membru în sensul articolului 1 din A opta directivă. Astfel, reiese cu claritate din textul acestui articol, precum și din cel al articolului 171 din Directiva TVA că, în vederea excluderii de la un drept la rambursare în cadrul celei de A opta directive, trebuie să se constate realizarea efectivă a unor operațiuni impozabile în statul în care a fost prezentată cererea de rambursare, iar nu o simplă aptitudine de a realiza astfel de operațiuni.

54 Având în vedere ceea ce preced, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă, în situația în discuție în litigiul principal, se poate considera în mod efectiv că E.ON nu a efectuat livrări de bunuri sau prestați de servicii considerate livrate sau prestate în România, în sensul articolului 1 din A opta directivă.

55 Pe de altă parte, în ceea ce privește teza, susținută de guvernul român în țedință, potrivit căreia, prin pstrarea reprezentantului său fiscal, E.ON ar fi creat un vid juridic, privând-o astfel de orice posibilitate de a obține rambursarea TVA-ului, trebuie amintit că, deși livrările de energie electrică în discuție determină inaplicabilitatea celei de A opta directive, deducerea TVA-ului achitat în amonte trebuie, în principiu, să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu ar fi fost respectate de către persoanele impozabile. Astfel, principiul neutralității fiscale se opune unei sancțiuni care constă în refuzarea dreptului de rambursare sau de deducere (a se vedea Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, punctele 71 și 77; a se vedea de asemenea, prin analogie, Hotărârea din 27

septembrie 2007, Collée, C?146/05, Rep., p. I?7861, punctul 31).

56 În ceea ce prive?te, în sfâr?it, problema ridicat? de instan?a de trimitere în cadrul celei de a treia întreb?ri adresate, trebuie ar?tat c?, în temeiul unei jurispruden?e constante a Cur?ii, în toate situa?iile în care dispozi?iile unei directive sunt, din punctul de vedere al con?inutului, necondi?ionate ?i suficient de precise, particularii sunt îndrept??i?i s? le invoce în fa?a instan?elor na?ionale împotriva statului fie atunci când acesta nu a transpus această directiv? în dreptul na?ional în termenele stabilite, fie atunci când a efectuat o transpunere incorect? (a se vedea Hot?rârea din 19 decembrie 2012, Orfey Bulgaria, C?549/11, punctul 51 ?i jurispruden?a citat?). Trebuie s? se constate c? dispozi?iile examinate mai sus, în special articolele 1, 3 ?i 4 din A opta directiv?, precum ?i articolele 171 ?i 195 din Directiva TVA îndeplinesc condi?iile men?ionate.

57 În lumina tuturor acestor considera?ii, trebuie s? se r?spund? la întreb?rile adresate c? dispozi?iile celei de A opta directive coroborate cu articolele 38, 171 ?i 195 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c? o persoan? impozabil? stabilit? într?un stat membru care a livrat energie electric? unor comercian?i persoane impozabile stabili?i în alt stat membru are dreptul de a se prevala de A opta directiv? în acest al doilea stat în scopul de a ob?ine rambursarea TVA?ului achitat în amonte. Acest drept nu este exclus prin simplul fapt al desemn?rii unui reprezentant fiscal înregistrat în scopuri de TVA în acest din urm? stat.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

58 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a zecea) declar?:

Dispozi?iile celei de A opta directive 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea ad?ugat? persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul ??rii coroborate cu articolele 38, 171 ?i 195 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?, astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2007/75/CE a Consiliului din 20 decembrie 2007, trebuie interpretate în sensul c? o persoan? impozabil? stabilit? într?un stat membru care a livrat energie electric? unor comercian?i persoane impozabile stabili?i în alt stat membru are dreptul de a se prevala de A opta directiv? 79/1072 în acest al doilea stat în scopul de a ob?ine rambursarea taxei pe valoarea ad?ugat? achitate în amonte. Acest drept nu este exclus prin simplul fapt al desemn?rii unui reprezentant fiscal înregistrat în scopuri de tax? pe valoarea ad?ugat? în acest din urm? stat.

Semn?turi

* Limba de procedur?: româna.