

SODBA SODIŠČA (deseti senat)

z dne 6. februarja 2014(*)

„Direktiva 79/1072/EGS – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Davčni zavezanci, ki prebivajo v drugi državi članici – Postopki za vračilo DDV – Davčni zavezanci, ki so imenovali davčnega zastopnika v skladu z nacionalnimi določbami, ki so veljale pred pristopom te države k Uniji – Izključitev – Pojem davčnega zavezanca, čigar sedež ni na ozemlju države – Pogoj neobstoja stalne poslovne enote – Pogoj neobstoja dobave blaga ali opravljanja storitev – Dobava električne energije davčnim zavezancem preprodajalcem – Direktiva 2006/112/ES – člen 171“

V zadevi C-323/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Curtea de Apel București (Romunija) z odločbo z dne 26. aprila 2011, ki je prispela na Sodišče 5. julija 2012, v postopku

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

proti

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,

SODIŠČE (deseti senat),

v sestavi A. Rosas v funkciji predsednika desetega senata, D. Šváby in C. Vajda (poročevalci), sodnika,

generalni pravobranilec: N. Wahl,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 16. maja 2013,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za E.ON Global Commodities SE, nekdanja E.On Energy Trading SE, A. Duncea in A. Ionișoaei, odvetnika,
- za romunsko vlado R. H. Radu, skupaj z A. L. Crișan, R. M. Giurescu in E. Gane, agenti,
- za Evropsko komisijo L. Keppenne in L. Lozano Palacios, skupaj z G. D. Balanom, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Osme direktive Sveta z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države (79/1072/EGS) (UL L 331, str. 11, v nadaljevanju: Osma direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo E.ON Global Commodities SE, nekdanjo E.On Energy Trading SE (v nadaljevanju: E.ON), s sedežem v Nemčiji na eni strani ter Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (nacionalna agencija davčne uprave) in Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți (generalni direktorat za javne finance obine Bukarešta – upravna služba za davčne zavezance nerezidente) (v nadaljevanju: skupaj: davčna organa) na drugi strani zaradi vračila vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je družba E.ON v okviru svojih transakcij plačala v Romuniji.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/112/CE

3 Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2007/75/ES z dne 20. decembra 2007 (UL L 346, str. 13, v nadaljevanju: Direktiva o DDV), je začela veljati 1. januarja 2007.

– Določbe o električni energiji

4 V skladu s členom 15(1) Direktive o DDV se električna energija za namene DDV šteje za premoženje v stvareh.

5 Člen 38 Direktive o DDV določa:

„1. V primeru dobave plina po distribucijskem sistemu za zemeljski plin ali električne energije davčnemu zvezancu – preprodajalcu se za kraj dobave šteje kraj, kjer ima davčni zavezanec – preprodajalec sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, za katero je blago dobavljeno, ali če ni takega sedeža dejavnosti ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva.

2. ‚Davčni zavezanec – preprodajalec‘ za namene odstavka 1 pomeni davčnega zavezanca, katerega osnovna dejavnost glede nabav plina ali električne energije je preprodaja teh izdelkov in katerega lastna potrošnja teh izdelkov je zanemarljiva.“

6 Člen 39 te direktive določa:

„V primeru dobave plina po distribucijskem sistemu za zemeljski plin ali električne energije, kadar taka dobava ni zajeta v členu 38, se za kraj dobave šteje kraj, kjer pridobitelj dejansko rabi in potroši blago.

Kadar pridobitelj dejansko ne porabi vsega ali dela zemeljskega plina ali električne energije, se šteje, da je bilo to neporabljeno blago rabljeno in porabljeno v kraju, kjer ima kupec sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, za katero je blago dobavljeno. Če ni takega sedeža dejavnosti

ali stalne poslovne enote, se šteje, da je pridobitelj blago rabil in porabil na kraju, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva.“

– Določbe o obveznosti obračuna DDV

7 V skladu s členom 63 Direktive o DDV obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

8 V skladu s členom 193 te direktive je dolžan davek na dodano vrednost plačati davčni zavezanec, ki dobavlja obdavčljivo blago ali opravlja obdavčljivo storitev, razen če je davek v skladu s členi od 194 do 199 in členom 202 dolžna plačati druga oseba.

9 Člen 195 Direktive o DDV določa:

„DDV je dolžna plačati vsaka oseba, ki je identificirana za DDV v državi članici, v kateri je davek dolgovan, in ji je dobavljeno blago pod pogoji, določenimi v členu 38 ali 39, če dobave opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v tej državi članici.“

– Določbe o odbitku in vračilu vstopnega DDV

10 Člen 168(a) Direktive o DDV določa, da dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec.

11 Člen 169(a) Direktive o DDV dodaja, da ima razen odbitka iz člena 168 davčni zavezanec pravico do odbitka DDV iz omenjenega člena, če se blago in storitve uporabljajo za namene transakcij v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi, opravljene zunaj države članice, v kateri je davek dolgovan ali plačan, v zvezi s katerimi bi imel pravico do odbitka DDV, če bi bile opravljene v tej državi članici.

12 Člen 170 Direktive o DDV določa:

„Vsi davčni zavezanci, ki v smislu člena 1 [Osme direktive] [...] in člena 171 te direktive nimajo sedeža v državi članici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, obdavčeno z DDV, imajo pravico do vračila DDV pod pogojem, da se blago in storitve uporabljajo za:

(a) transakcije iz člena 169;

(b) transakcije, za katere davek plača izključno prejemnik v skladu s členi 194, 195, 196, 197 in 199.“

13 Člen 171(1) Direktive o DDV določa:

„Vračilo DDV davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, obdavčeno z DDV, imajo pa sedež v drugi državi članici, se opravi v skladu s podrobnimi izvedbenimi pravili iz [Osme direktive].

Davčni zavezanci iz člena 1 [Osme direktive], ki v državi članici, v kateri kupujejo blago in storitve ali uvažajo blago, ki je predmet DDV, opravljajo samo dobave blaga in storitev, pri katerih je prejemnik določen kot oseba, ki je dolžna plačati davek v skladu s členi 194 do 197 in 199, se za namene uporabe navedene direktive štejejo kot davčni zavezanci, ki nimajo sedeža v tej državi članici.“

Osma direktiva

14 Osma direktiva je bila razveljavljena z ukinom od 1. januarja 2010 z Direktivo Sveta 2008/9/ES z dne 12. februarja 2008 o podrobnih pravilih za vračilo davka na dodano vrednost, opredeljenih v Direktivi 2006/112/ES, davčnim zavezancem, ki nimajo sedeža v državi članici vračila, ampak v drugi državi članici (UL L 44, str. 23). Glede na datum transakcij, ki so predmet postopka v glavni stvari, je za ta postopek mogoče uporabiti zgolj Osmo direktivo, ki je veljala do 31. decembra 2009.

15 Člen 1 Osme direktive določa:

„Za namene te direktive pomeni ‚davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države‘ osebo, [...] ki [...] v tej državi ni imela niti sedeža svoje gospodarske dejavnosti, niti stalne poslovne enote, iz katere [se] opravljajo poslovne transakcije; niti ni imela, če tak sedež ali poslovna enota ne obstajata, svojega stalnega ali običajnega bivališča in ki [...] ni opravila prometa blaga oz. storitev, za katerega se šteje, da je bil opravljen v tej državi, [z izjemo nekaterih prevoznih in drugih storitev].“

16 V skladu s členom 2 Osme direktive vsaka država članica pod pogoji, določenimi v Osmi direktivi, vrne davčnemu zavezancu, ki nima sedeža na ozemlju države, ima pa sedež v drugi državi članici, vsakršen DDV, zaračunan za storitve ali premienine, ki so mu jih dobavili drugi davčni zavezanci na ozemlju države, če se to blago oziroma storitve uporabljajo za transakcije iz člena 169(a) Direktive o DDV.

17 V členih 3 in 4 Osme direktive je naštetih več pogojev, ki jih mora izpolniti davčni zavezanec, da bi bil upravičen do vračila plačanega DDV.

18 V skladu s členom 6 Osme direktive države članice ne smejo, razen obveznosti, določenih v členih 3 in 4 te direktive, davčnemu zavezancu iz člena 2 te direktive naložiti nobene dodatne obveznosti razen obveznosti, da v posebnih primerih posreduje potrebne podatke za odločanje o upravičenosti zahtevka za vračilo davka.

Romunsko pravo

19 Namen zakona št. 571/2003 o davčnem zakoniku (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 927, z dne 23. decembra 2003, v nadaljevanju: davčni zakonik) je prenos Direktive o DDV ter osme direktive v romunsko pravo.

20 Člen 132(1)(e) davčnega zakonika v bistvu enako kot člen 38 Direktive o DDV določa, da se za kraj dobave električne energije zavezancu preprodajalcu šteje kraj, kjer je sedež davčnega zavezanca preprodajalca.

21 Člen 150(1)(d) davčnega zakonika, s katerim je bil v romunsko pravo prenesen člen 195 Direktive o DDV, v bistvu določa, da je v primeru dobave električne energije davčnemu zavezancu preprodajalcu, ki je identificiran za namene DDV v Romuniji, s strani davčnega zavezanca, ki ne prebiva oziroma nima sedeža v Romuniji, tudi če je identificiran za namene DDV v Romuniji, za plačilo DDV zavezan davčni zavezanec preprodajalec.

22 Člen 147b z naslovom Vračilo davka davčnim zavezancem, ki v Romuniji niso identificirani za namene DDV v odstavku 1(a) določa, da lahko vračilo plačane davka pod pogoji, določenimi z zakonom, zahteva „davčni zavezanec, ki nima identifikacijske številke ter se v Romuniji ni dolžan identificirati za namene DDV in ima sedež v drugi državi članici“.

23 Člen 49(3) odločbe romunske vlade št. 44 z dne 22. januarja 2004 o določitvi podrobnih pravil za uporabo davčnega zakonika (*Monitorul Oficial al României*, del I, št. 112, z dne 6. februarja 2004) v različici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari, tako določa podrobna pravila za uporabo davčnega zakonika:

„davčni zavezanec iz člena 147b(1)(a) davčnega zakonika je davčni zavezanec, ki v obdobju navedenem v odstavku 1, nima identifikacijske številke ter se v Romuniji ni dolžan identificirati za davčne namene [...] ki v Romuniji nima sedeža in tam tudi nima stalne poslovne enote, v kateri se opravljajo gospodarske dejavnosti, in ki v tem obdobju v Romuniji ni opravil dobave blaga ali opravljal storitev, razen:

[...]

b) dobave blaga in/ali opravljanje storitev, če davek, ki je obračunan za to blago in/ali storitve, plačajo osebe, za katere je bilo blago dobavljeno, in/ali storitve, opravljene v skladu s členom 150(1) [...] (d) [...] davčnega zakonika“.

24 V skladu s členom 151(3) davčnega zakonika, ki je veljal do 31. decembra 2006, so morali subjekti s sedežem v državi, ki ni Romunija, ki so v to državo dobavljali obdavčljivo blago, v navedeni državi imenovati davčnega zastopnika. Ta določba je bila razveljavljena s pristopom Romunije k Evropski uniji.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

25 Družba E.ON, ki je na romunskem trgu prisotna od oktobra 2005, opravlja dejavnosti trženja energije.

26 Družba E.ON je za izpolnitev obveznosti, ki so davčnim zavezancem s sedežem v državi, ki ni Romunija, določene v skladu z davčnim zakonikom v različici, ki je veljala pred pristopom Romunije k Evropski uniji 1. januarja 2007, za davčno zastopnico v Romuniji imenovala družbo SC Haarman, Hemmelrath & Partner Management Consulting SRL, postala RSM Hemmelrath Consulting SRL (v nadaljevanju: Haarmann). Družba Haarmann je pravna oseba romunskega prava s sedežem v Bukarešti, ki je v Romuniji identificirana za DDV.

27 Družba Haarmann je kot davčni zastopnik družbe E.ON z romunskimi pravnimi osebami sklenila pogodbe. Družba Haarmann je od 15. oktobra 2005 do 31. decembra 2006 izvajala poslovno dejavnost v imenu družbe E.ON, to je dobavo električne energije in porazdelitev prevoznih stroškov, za kar je izdala račune z obračunanim DDV.

28 Ker je bila obveznost imenovanja davčnega zastopnika odpravljena, ko je Romunija postala članica Evropske unije, je družba Haarmann po 1. januarju 2007 prenehala izdajati račune z obračunanim DDV za račun družbe E.ON. Vendar je družba Haarmann v Romuniji še naprej

zastopala družbo E.ON, zlasti pri davčnih organih.

29 Družba E.ON je med 1. januarjem in 31. avgustom 2007 skušala odbiti DDV, ki ga je plačala v znesku 5.118.071 romunskih lejev (v nadaljevanju: RON) na podlagi računov, ki so jih izdali njeni poslovni partnerji, romunske pravne osebe, kot izvajalci storitev. Ta znesek sestavljajo:

- DDV v znesku 2.466.611,00 RON, ki je bil obračunan za storitve predelave premoga v energijo v romunski termoelektrarni;
- DDV v znesku 2.612.888,00 RON, ki je bil obračunan za storitve prevoza premoga po železnici s strani romunske prevozne družbe;
- DDV v znesku 97 RON, ki je bil obračunan za carinske storitve, in
- DDV v znesku 38.475,00 RON, ki je bil obračunan za storitve prenosa električne energije s strani družbe, ki upravlja električno omrežje.

30 Družba Haarmann je kot zastopnik družbe E.ON davčnim organom aprila, julija, avgusta in septembra 2007 predložila štiri obračune DDV, v katerih so bili zajeti meseci marec, junij, julij in avgust 2007, zaradi odbitka DDV v višini navedenega zneska.

31 Po vložitvi teh obračunov je bil pri družbi Haarmann izveden delni davčni nadzor za obdobje od 19. oktobra 2005 do 31. avgusta 2007.

32 Davčni organi so v poročilu z dne 21. maja 2008 zavrnili odbitek zneska 5.118.071,00 RON v zvezi s transakcijami, izvedenimi po 1. januarju 2007. V bistvu so menili, da družba E.ON v skladu s členom 150(1)(d) davčnega zakonika, ki velja od 1. januarja 2007, za dobave energije v Romuniji ni več dolžna plačati DDV, kar pomeni, da je za navedene transakcije v Romuniji prenehala zaračunavati in pobirati DDV, ker je od tega datuma k temu zavezan prejemnik storitve. Ker tako v Romuniji ne opravlja nobene dejavnosti, za katero se plačuje DDV, njen davčni zastopnik nima pravice odbiti DDV v zvezi z nakupi za izvedbo dobav električne energije po 1. januarju 2007. Poleg tega pa ohranitev davčnega zastopnika v Romuniji in izvajanje transakcij prek njega po 1. januarju 2007 nista več zakonita.

33 Na podlagi poročila davčnega nadzora so davčni organi maja 2008 izdali dodatno odločbo o odmeri DDV.

Prvi sodni postopek

34 Družba E.ON se je na to odločbo o odmeri pritožila. Po zavrnitvi njene pritožbe pri davčnih organih je družba E.ON pri Curtea de Apel București vložila tožbo, ki ji je bilo ugodeno. Odločba o odmeri je bila razveljavljena v zvezi z zneskom 5.118.071,00 RON, davčnim organom pa je bilo naloženo vračilo tega zneska družbi E.ON.

35 Po pritožbi, ko so jo vložili davčni organi, je Înalta Curte de Casa și Justiție spremenilo sodbo Curtea de Apel București in s sodbo z dne 8. februarja 2011 dokončno v celoti zavrnilo tožbo družbe E.ON. Na dan priprave predloga za sprejetje predhodne odločbe obrazložitev te sodbe še ni bila znana.

Drugi sodni postopek

36 Ker davčni organi niso priznali njene pravice do odbitka, je družba E.ON 30. junija 2008 v skladu z Osmo direktivo in s členom 147b(1)(a) davčnega zakonika, katerega cilj je prenos navedene direktive v romunsko pravo, za leto 2007 vložila zahtevek za vračilo zneska 5.118.071

RON.

37 Davni organi so z odlobo z dne 29. januarja 2009 zahtevke zavrnil, ker so menili, da družba E.ON v zadevnem obdobju, ki zajema mesece od januarja do avgusta 2007, ni spoštovala zahtev iz člena 147b(1)(a) davnega zakonika, ker se vračilo na podlagi te določbe priznava davnim zavezancem, ki nimajo identifikacijske številke in se v Romuniji niso dolžni identificirati za namene DDV, medtem ko je družbo E.ON v Romuniji v zvezi z davki še naprej zastopala družba Haarmann, tako da je bila družba E.ON v Romuniji dejansko identificirana za namene DDV.

38 Upravna pritožba zoper to odlobo je bila zavrnjena, ker so davni organi med drugim menili, da je uporaba določb Osme direktive brezpredmetna, ker gre za nerezidente, ki so identificirani za namene DDV in ki jim je priznan odbitek DDV v zvezi z opravljenimi transakcijami.

39 Družba E.ON je zoper odlobo z dne 29. januarja 2009 pri Curtea de Apel București vložila tožbo, s katero je v bistvu trdila, da v nasprotju s trditvami davnih organov Osmo direktiva ne določa pogoja, da daven zavezanec ne sme imeti identifikacijske številke in se ni dolžan v Romuniji identificirati za namene DDV, da bi bil upravičen do vračila plačnega DDV. Daven organi predložitvenemu sodišču svojega postopkovnega položaja niso predstavili.

40 V teh okoliščinah je Curtea de Apel București prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali se lahko daven zavezanec z glavnim sedežem v državi članici Evropske unije, ki ni Romunija, ki je za namene DDV v Romuniji določil davenega zastopnika na podlagi zakonskih določb, veljavnih pred pristopom Romunije k [...] Uniji, šteje za ‚davenega zavezanca, katerega sedež ni na ozemlju države‘ v smislu člena 1 [Osme direktive]?

2. Ali zahteva, da pravna oseba ne sme biti identificirana za namene DDV, določena s členom 147b(1)(a) [...] davnega zakonika, ki prenaša določbe [Osme] direktive, pomeni dodaten pogoj poleg tistih, ki so izrecno določeni v členih 3 in 4 [Osme direktive], in če je odgovor pritrdilen, ali je tak dodaten pogoj dovoljen z vidika člena 6 [Osme] direktive?

3. Ali imajo lahko določbe členov 3 in 4 [Osme direktive] neposredne učinke, torej ali izpolnitev pogojev, ki jih izrecno določajo te določbe, pravni osebi, ki nima sedeža na ozemlju Romunije, v skladu s členom 1 daje pravico do vračila DDV, ne glede na njihovo obliko izvajanja v nacionalni zakonodaji?“

Vprašanja za predhodno odločanje

41 Predložitveno sodišče s tremi vprašanji, ki jih je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba določbe Osme direktive razlagati tako, da to, da daven zavezanec s sedežem v državi članici, ki je dobavljal električno energijo v drugi državi članici, imenuje davenega zastopnika, ki je identificiran za namene DDV v tej drugi državi, pomeni, da se ta daven zavezanec v zadnjenavedeni državi ne more sklicevati na Osmo direktivo za vračilo plačnega vstopnega DDV.

42 V zvezi s tem je treba opozoriti, da člen 1 Osme direktive v bistvu določa dva kumulativna pogoja, ki morata biti izpolnjena, da bi se lahko štelo, da daven zavezanec nima sedeža na ozemlju države in ima torej pravico do vračila v skladu s členom 2 te direktive. Prvi, zadevni daven zavezanec v državi članici, v kateri skuša uveljavljati to vračilo, ne sme imeti nobene stalne poslovne enote. Drugi, daven zavezanec ni smel dobaviti blaga, za katero bi se lahko štelo, da je bilo dobavljeno, ali opravljati storitev, za katere bi se lahko štelo, da so bile opravljene v tej državi članici, z izjemo nekaterih.

43 Dodati je treba, da v skladu s členom 6 Osme direktive države članice ne smejo, razen obveznosti, določenih v členih 3 in 4 te direktive, davčnemu zavezancu iz člena 2 te direktive naložiti nobene dodatne obveznosti razen obveznosti, da v posebnih primerih posreduje potrebne podatke za odločanje o upravičenosti zahtevka za vračilo davka.

44 Preučiti je treba ta pogoja iz točke 42 te sodbe.

Pogoj v zvezi z neobstojem stalne poslovne enote v zadevni državi članici

45 Tako kot vsi zainteresirani subjekti, ki so pred Sodiščem podali pripombe, je treba ugotoviti, da tega, da ima davčni zavezanec s sedežem v državi članici, v drugi državi članici davčnega zastopnika, ki je identificiran za namene DDV, ni mogoče enačiti s pridobitvijo stalne poslovne enote v tej državi članici v smislu člena 1 Osme direktive.

46 Iz ustaljene sodne prakse namreč izhaja, da se lahko poslovna enota šteje za kraj dobave blaga ali opravljanja storitev davčnega zavezanca le takrat, kadar ima ta stalna poslovna enota zadostno stopnjo stalnosti in sestavo, ki lahko z osebnega in tehničnega vidika omogoči samostojno opravljanje zadevnih transakcij (glej v tem smislu sodbi z dne 17. julija 1997 v zadevi ARO Lease, C-190/95, Recueil, str. I-4383, točka 16, in z dne 7. maja 1998 v zadevi Lease Plan, C-390/96, Recueil, str. I-2553, točka 24).

47 Toda zgolj imenovanje davčnega zastopnika ne zadostuje za to, da bi se lahko štelo, da ima zadevni davčni zavezanec sestavo, ki ima zadostno stopnjo stalnosti in lastno osebje, ki je zadolženo za vodenje njegovih gospodarskih dejavnosti.

48 Iz tega sledi, da je nacionalna zakonodaja, ki obstoj davčnega zastopnika enači s stalno poslovno enoto v državi v smislu člena 1 Osme direktive, v nasprotju z zadnjenavedeno določbo.

Pogoj v zvezi z neobstojem dobave blaga in opravljanja storitev v zadevni državi članici

49 Iz besedila člena 1 Osme direktive – ki je navedeno v točki 42 te sodbe – je razvidno, da je pravica do vračila, ki je s to direktivo določena v korist davčnim zavezancem, prav tako pogojena s tem, da subjekt, ki zahteva vračilo navedenega DDV, v zadevnem obdobju ni dobavil nobenega blaga, za katero bi se lahko štelo, da je bilo dobavljeno, ali opravil storitev, za katere bi se lahko štelo, da so bile opravljene v tej državi.

50 Za presojo, ali položaj, kakršen je ta v postopku v glavni stvari izpolnjuje tako zahtevo, je treba najprej opozoriti, da se v skladu s členom 38(1) Direktive o DDV v primeru dobave električne energije „davčnemu zavezancu preprodajalcu“ v smislu odstavka 2 tega člena za kraj dobave šteje kraj, kjer ima ta davčni zavezanec preprodajalec sedež svoje dejavnosti.

51 Dalje, v skladu s členom 15(1) Direktive o DDV se električna energija za namene DDV šteje za premoženje v stvareh, tako da ni mogoče uporabiti nobene od izjem, ki se nanašajo na določene storitve in so določene v členu 1 Osme direktive.

52 Nazadnje, v skladu s členom 171(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV se davčni zavezanci iz člena 1 Osme direktive, ki v zadevni državi članici opravljajo samo dobave blaga, pri katerih je prejemnik določen kot subjekt, ki je dolžan plačati davek v skladu s členom 195 Direktive o DDV, za namene uporabe Osme direktive štejejo kot davčni zavezanci, ki nimajo sedeža v tej državi članici. Člen 195 pa se uporablja zlasti za dobavo električne energije davčnim zavezancem preprodajalcem, ki so identificirani za namene DDV v državi članici, v kateri je treba plačati davek, in ki jim je blago dostavljeno pod pogoji iz člena 38 Direktive o DDV.

53 V nasprotju s trditvami romunske vlade identifikacije družbe, kakršna je E.ON, za namene DDV v Romuniji prek davčnega zastopnika na podlagi nacionalnega pravnega reda ni mogoče veljavno šteti za dokaz, da je taka družba dejansko dobavila blago ali opravljala storitve v tej državi članici v smislu člena 1 Osmе direktive. Iz besedila tega člena ter iz besedila člena 171 Direktive o DDV namreč jasno izhaja, da je za izključitev pravice do vračila v okviru Osmе direktive treba ugotoviti ne le zmožnost opravljanja obdavčljivih transakcij v državi vložitve zahtevka za vračilo, temveč dejansko opravljanje teh transakcij.

54 Ob upoštevanju navedenega mora predložitveno sodišče preveriti, ali se lahko v položaju iz postopka v glavni stvari upravičeno šteje, da družba E.ON ni dobavila blaga, za katero bi se lahko štelo, da je bilo dobavljeno, ali opravila storitev, za katere bi se lahko štelo, da so bile opravljene v Romuniji, v smislu člena 1 Osmе direktive.

55 Glede trditve, ki jo je na obravnavi zagovarjala romunska vlada, da naj bi družba E.ON s tem, da je ohranila davčnega zastopnika, ustvarila pravno praznino, zaradi česar naj bi ji bila odvzeta vsakršna možnost vračila DDV, je poleg tega treba opozoriti, da če zaradi zadevnih dobav električne energije ni mogoče uporabiti Osmе direktive, je treba odbitek plačnega vstopnega DDV naeloma odobriti, če so izpolnjene vsebinske zahteve, tudi če nekaterih postopkovnih zahtev davčni zavezanec ni spoštoval. Naelo davčne nevtralnosti namreč ne dopušča sankcije zavrnitve pravice do vračila ali do odbitka (glej sodbo z dne 12. julija 2012 v zadevi EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, točki 71 in 77; glej tudi, po analogiji, sodbo z dne 27. septembra 2007 v zadevi Collée, C-146/05, ZOdl., str. I-7861, točka 31).

56 Nazadnje, glede vprašanja, ki ga je predložitveno sodišče zastavilo v okviru tretjega vprašanja, je treba spomniti, da so posamezniki v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča v vseh primerih, v katerih so določbe direktive vsebinsko brezpogojne in dovolj natančne, upravičeni, da se pred nacionalnimi sodišči sklicujejo nanje proti državi, če ta te direktive ni prenesla v nacionalno pravo v roku ali če je ni prenesla pravilno (glej sodbo z dne 19. decembra 2012 v zadevi Orfey Bulgaria, C-549/11, točka 51 in navedena sodna praksa). Ugotoviti je treba, da zgoraj preučene določbe, zlasti členi 1, 3 in 4 Osmе direktive, ter člena 171 in 195 Direktive o DDV navedene pogoje izpolnjujejo.

57 Glede na zgornje preudarke je treba na zastavljena vprašanja odgovoriti, da je treba določbe Osmе direktive v povezavi s členi 38, 171 in 195 Direktive o DDV razlagati tako, da ima davčni zavezanec s sedežem v državi članici, ki je dobavljal električno energijo davčnim zavezancem preprodajalcem s sedežem v drugi državi članici, pravico, da se v tej drugi državi za vračilo plačnega vstopnega DDV sklicuje na Osmo direktivo. Ta pravica ni izključena zgolj zaradi imenovanja davčnega zastopnika, ki je identificiran za namene DDV, v tej zadnji navedeni državi.

Stroški

58 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (deseti senat) razsodilo:

Določbe Osmе direktive Sveta 79/1072/EGS z dne 6. decembra 1979 o uskladitvi zakonov držav članic o prometnih davkih – postopki za vračilo davka na dodano vrednost davčnim zavezancem, katerih sedež ni na ozemlju države, v povezavi s členi 38, 171 in 195 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2007/75/ES z dne 20. decembra 2007, je treba razlagati tako, da ima davčni zavezanec s sedežem v državi članici, ki je dobavljal električno energijo davčnim zavezancem preprodajalcem s sedežem v drugi državi članici,

pravico, da se v tej drugi državi za vračilo plačane vstopnega davka na dodano vrednost sklicuje na Osmo direktivo. Ta pravica ni izključena zgolj zaradi imenovanja davčnega zastopnika, ki je identificiran za namene davka na dodano vrednost, v tej zadnji navedeni državi.

Podpisi

* Jezik postopka: romunščina.