

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 6 februari 2014 (\*)

”Direktiv 79/1072/EEG – Gemensamt system för mervärdesskatt – Beskattningsbara personer med hemvist i en annan medlemsstat – Bestämmelser om återbetalning av mervärdesskatt – Beskattningsbara personer som har utsett en skatterepresentant i enlighet med nationella bestämmelser som var i kraft före anslutningen till unionen – Omfattas inte – Begreppet ’skattskyldig som inte är etablerad inom landets territorium’ – Rekvisitet att den beskattningsbara personen inte ska vara etablerad i landet – Rekvisitet att den beskattningsbara personen inte ska ha tillhandahållit några varor eller tjänster – Tillhandahållande av el till beskattningsbara återförsäljare – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 171”

I mål C-323/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Curtea de Apel Bucureşti (Rumänien) genom beslut av den 26 april 2011, som inkom till domstolen den 5 juli 2012, i målet

**E.ON Global Commodities SE**, tidigare E.On Energy Trading SE,

mot

**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,**

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen)

sammansatt av A. Rosas, tillförordnad ordförande på tionde avdelningen samt domarna D. Šváby och C. Vajda (referent),

generaladvokat: N. Wahl,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 maj 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– E.ON Global Commodities SE, tidigare E.On Energy Trading SE, genom A. Duncea och A. Ionişoarei, avocaţi,

– Rumäniens regering, genom R.H. Radu, A.-L. Crişan, R.-M. Giurescu och E. Gane, samtliga i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom L. Keppenne, L. Lozano Palacios och G.-D. Balan, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av bestämmelserna i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium (EGT L 331, s. 11; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 84) (nedan kallat åttonde direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan E.ON Global Commodities SE, tidigare E.On Energy Trading SE (nedan kallat E.ON), som är etablerat i Tyskland, å ena sidan, och Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (skattemyndigheten) och Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți (staden Bukarests avdelning för offentliga finanser – enheten för skattebetalare som inte har hemvist i landet) (nedan tillsammans kallade skattemyndigheterna), avseende återbetalning av ingående mervärdesskatt som E.ON erlagt i samband med sina transaktioner i Rumänien.

## Tillämpliga bestämmelser

### Unionsrätt

#### Direktiv 2006/112/EG

3 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2007/75/EG av den 20 december 2007 (EUT L 346, s. 13) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) trädde i kraft den 1 januari 2007.

– Bestämmelser om el

4 Enligt artikel 15.1 i mervärdesskattedirektivet ska el likställas med materiella tillgångar.

5 I artikel 38 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. När det gäller leveranser av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el till en beskattningsbar återförsäljare skall platsen för leveransen anses vara den plats där den beskattningsbara återförsäljaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe för vilket varan levereras eller, om det inte finns något sådant säte eller fast etableringsställe, den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas.

2. För tillämpningen av punkt 1 avses med en beskattningsbar återförsäljare en beskattningsbar person vars huvudsakliga verksamhet i samband med köp av gas eller el består i att sälja sådana produkter vidare och vars egen konsumtion av dessa produkter är försumbar.”

6 Artikel 39 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”När det gäller sådana leveranser av gas genom distributionssystemet för naturgas eller av el som inte omfattas av artikel 38 skall platsen för leveransen anses vara den plats där förvärvarens faktiska användning och förbrukning av varan äger rum.

Om hela eller en del av gasen eller elen faktiskt inte förbrukas av förvärvaren, anses denna icke förbrukade vara ha använts och förbrukats på den plats där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe för vilket varan levereras. Om det inte finns något sådant säte eller ett fast etableringsställe anses han ha använt och förbrukat varan på den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas.”

– Bestämmelser om mervärdesskattens utkrävbarhet

7 Enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet inträffar den beskattningsgrundande händelsen och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.

8 I artikel 193 i samma direktiv stadgas att mervärdesskatt ska betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten ska betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199 och artikel 202 i samma direktiv.

9 I artikel 195 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatten skall betalas av de personer som är registrerade till mervärdesskatt i den medlemsstat där skatten skall betalas och till vilka varor levereras enligt villkoren i artiklarna 38 och 39, om leveransen genomförs av en beskattningsbar person som inte är etablerad inom landets territorium.”

– Bestämmelser om avdrag och återbetalning av ingående mervärdesskatt

10 I artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet anges att i den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner ska han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas honom av en annan beskattningsbar person.

11 I artikel 169 a i mervärdesskattedirektivet tilläggs att förutom det avdrag som avses i artikel 168 ska den beskattningsbara personen ha rätt till avdrag för eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i den artikeln i den mån varorna eller tjänsterna används för transaktioner som utförs utanför den medlemsstat där skatten ska betalas eller har betalats och som skulle ha medfört rätt till avdrag för mervärdesskatt om de hade genomförts i medlemsstaten.

12 Artikel 170 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”De beskattningsbara personer som i enlighet med artikel 1 i [åttonde direktivet] och artikel 171 i detta direktiv inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor eller tjänster eller importerar varor som belastats med mervärdesskatt har rätt till återbetalning av den erlagda mervärdesskatten i den mån varorna och tjänsterna används för

- a) de transaktioner som avses i artikel 169,
- b) transaktioner för vilka mervärdesskatten endast skall betalas av förvärvaren i enlighet med artiklarna 194–197 och 199.”

13 Artikel 171.1 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor och tjänster som belastats med mervärdesskatt eller importerar av varor som är belagda med mervärdesskatt, men som är etablerade i en annan medlemsstat, skall ske i enlighet med genomförandereglerna i [åttonde direktivet].

De beskattningsbara personer som avses i artikel 1 i [åttonde direktivet] skall även vid tillämpningen av det direktivet anses vara beskattningsbara personer som inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor och tjänster som belastats med mervärdesskatt eller importerar varor som belastats med mervärdesskatt när de i den medlemsstaten endast har utfört leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster för vilka mottagaren är betalningsskyldig, i enlighet med artiklarna 194-197 och artikel 199.”

#### Åttonde direktivet

14 Åttonde direktivet upphörde att gälla den 1 januari 2010 och ersattes av rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112 av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat (EUT L 44, s. 23). Med beaktande av den tidpunkt då de transaktioner som är i fråga i det nationella målet genomfördes, är endast det åttonde direktivet, som var i kraft till den 31 december 2009, tillämpligt i det målet.

15 I artikel 1 i åttonde direktivet föreskrivs följande:

”I detta direktiv avses med skattskyldig som inte är etablerad inom landets territorium en sådan skattskyldig som ... i det landet varken har haft sin näringsverksamhets säte eller ett fast driftsställe från vilket affärstransaktioner genomförs och inte heller, om säte eller fast driftsställe saknas, sin bosättning eller stadigvarande hemvist och som ... inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som anses ha tillhandahållits i det landet [med undantag av vissa transporttjänster och vissa andra tjänster].”

16 I artikel 2 i åttonde direktivet förtydligas att varje medlemsstat till varje skattskyldig som inte är etablerad i dess territorium men som är etablerad i en annan medlemsstat, på de villkor som fastställs i åttonde direktivet, ska återbetala all mervärdesskatt som debiterats avseende tjänster eller lös egendom som tillhandahållits honom av andra skattskyldiga personer inom landets territorium, i den mån dessa varor och tjänster används för de transaktioner som avses i artikel 169 a i mervärdesskattedirektivet.

17 I artiklarna 3 och 4 i åttonde direktivet anges en rad villkor som en skattskyldig person ska uppfylla för att komma i fråga för återbetalning av erlagd mervärdesskatt.

18 Enligt artikel 6 i åttonde direktivet får medlemsstaterna inte ålägga de skattskyldiga personer som avses i artikel 2 i det direktivet någon annan förpliktelse, förutom dem som avses i artiklarna 3 och 4 i samma direktiv, än att i särskilda fall lämna de uppgifter som är nödvändiga för att bestämma huruvida ansökan om återbetalning är berättigad.

19 Lag nr 571/2003 om skatter och avgifter (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 927 av den 23 december 2003) (nedan kallad skattelagen) har till syfte att mervärdesskattedirektivet och åttonde direktivet ska införlivas med den rumänska rättsordningen.

20 I artikel 132.1 e i skattelagen, vilken i huvudsak har samma innehåll som artikel 38 i mervärdesskattedirektivet, föreskrivs att platsen för leveransen av el till en beskattningsbar återförsäljare ska anses vara den plats där den beskattningsbara återförsäljaren har sitt säte.

21 Artikel 150.1 d i skattelagen har till syfte att införliva artikel 195 i mervärdesskattedirektivet med den rumänska rättsordningen. I nämnda artikel i skattelagen föreskrivs i huvudsak att mervärdesskatt ska betalas av beskattningsbara återförsäljare som är registrerade till mervärdesskatt i Rumänien, om el levereras till dessa personer av en beskattningsbar person som inte är etablerad i Rumänien, även om sistnämnda person är registrerad till mervärdesskatt i Rumänien.

22 Artikel 147 ter i skattelagen har rubriken "Återbetalning av skatt till beskattningsbara personer som inte är registrerade till mervärdesskatt i Rumänien". I punkt 1 a i den artikeln föreskrivs att enligt villkor som föreskrivs i förordning har "en beskattningsbar person som inte är registrerad till mervärdesskatt och som inte är skyldig att låta sig registreras till mervärdesskatt i Rumänien, samt som är etablerad i en annan medlemsstat", rätt att ansöka om återbetalning av den skatt som erlagts.

23 Villkoren för att skattelagen ska vara tillämplig anges i artikel 49.3 i den rumänska regeringens beslut nr 44 av den 22 januari 2004 om godkännande av tillämpningsföreskrifter för skattelagen (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 112 av den 6 februari 2004), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet. Nämnda artikel 49.3 har följande lydelse:

"Den beskattningsbara person som avses i artikel 147 ter punkt 1 a i skattelagen är en beskattningsbar person som under den period som anges i punkt 1 inte är registrerad till mervärdesskatt och inte heller är skyldig att vara registrerad till mervärdesskatt i Rumänien ... Samma beskattningsbara person ska inte heller vara etablerad i eller ha ett fast driftsställe i Rumänien från vilket den bedriver ekonomisk verksamhet. Den får under den perioden inte ha levererat varor eller tillhandahållit tjänster i Rumänien, med undantag för följande:

...

b) leverans av varor och/eller tillhandahållande av tjänster, om den skatt som hänför sig till leveranserna och/eller tillhandahållandena betalas av de personer till vilka varorna levereras och/eller vilka tillhandahålls tjänsterna, i enlighet med artikel 150.1 ... d... i skattelagen."

24 Enligt artikel 151.3 i skattelagen, som var i kraft till den 31 december 2006, var beskattningsbara personer som var etablerade i en annan stat än Rumänien och som levererade mervärdesskattepliktiga varor i sistnämnda stat, skyldiga att utse en skatterepresentant i Rumänien. Denna bestämmelse upphörde att gälla vid Rumäniens anslutning till Europeiska unionen.

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

25 E.ON bedriver ekonomisk verksamhet i Rumänien inom energisektorn sedan oktober 2005.

26 I syfte att uppfylla de skyldigheter som ålades beskattningsbara personer som var

etablerade i en annan stat än Rumänien enligt skattelagen i den lydelse som var i kraft fram till Rumäniens anslutning till unionen den 1 januari 2007, utsåg E.ON SC Haarmann Hemmelrath & Partner Management Consulting SRL, senare RSM Hemmelrath Consulting SRL (nedan kallat Haarmann), till skatterepresentant i Rumänien. Haarmann är en juridisk person bildad enligt rumänsk rätt med säte i Bukarest och som är registrerad till mervärdesskatt i Rumänien.

27 I dess egenskap av E.ON:s skatterepresentant, ingick Haarmann avtal med rumänska juridiska personer. Under perioden 15 oktober 2005–31 december 2006 bedrev Haarmann verksamhet i E.ON:s namn i egenskap av E.ON:s skatterepresentant avseende tillhandahållande av el och vidarefakturerings av transporttjänster. Haarmann utfärdade därvid skattefakturer.

28 Eftersom skyldigheten att utse en skatterepresentant upphörde när Rumänien blev medlem i Europeiska unionen, utfärdade Haarmann inte längre några skattefakturer för E.ON:s räkning från och med den 1 januari 2007. Haarmann fortsatte dock att företräda E.ON i Rumänien, bland annat i förhållande till skattemyndigheterna.

29 Under perioden 1 januari–31 augusti 2007 gjorde E.ON avdrag för mervärdesskatt som erlagts till ett belopp på 5 118 071 rumänska leu (RON) på grundval av fakturer som utfärdats av bolagets affärspartners, som är rumänska juridiska personer, i deras egenskap av tjänsteleverantörer. Beloppet består av följande delbelopp, nämligen

- 2 466 611 RON avseende mervärdesskatt som hänför sig till tjänster för bearbetning av kol i energisyrte i ett rumänskt värmekraftverk,
- 2 612 888 RON avseende mervärdesskatt som hänför sig till järnvägstransporter av stenkol som utförts av ett rumänskt transportföretag,
- 97 RON avseende mervärdesskatt som hänför sig till tulltjänster, och
- 38 475 RON avseende mervärdesskatt som hänför sig till tjänster för transport av elenergi som utförts av ett företag med ansvar för förvaltning av elnät.

30 Haarmann ingav, i sin egenskap av företrädare för E.ON, fyra mervärdesskattedeklaration till skattemyndigheterna i april, juli, augusti och september 2007, vilka motsvarade månaderna mars, juni, juli respektive augusti 2007, i syfte att ett mervärdesskatteavdrag motsvarande nämnda belopp skulle beviljas.

31 Efter det att nämnda deklarationer hade lämnats in, blev Haarmann föremål för en skattekontroll beträffande perioden 19 oktober 2005–31 augusti 2007.

32 I sin rapport av den 21 maj 2008, underkände skattemyndigheterna avdraget på 5 118 071 RON avseende de transaktioner som genomförts från den 1 januari 2007. De angav i huvudsak att E.ON enligt artikel 150.1 d i skattelagen från den 1 januari 2007 inte längre var skyldig att redovisa mervärdesskatt i Rumänien för transaktionerna avseende leveranser av energi och inte heller att fakturera eller uppbära mervärdesskatt för nämnda transaktioner i Rumänien, en skyldighet som från och med den tidpunkten överfördes till mottagaren av leveransen. Eftersom E.ON inte längre bedriver någon mervärdesskattepliktig verksamhet i Rumänien, har dess skatterepresentant inte någon rätt till avdrag för mervärdesskatt med avseende på de förvärv som gjorts för att kunna leverera el efter den 1 januari 2007. Dessutom finns det efter den 1 januari 2007 inte någon möjlighet enligt lag att ha en skatterepresentant i Rumänien och att bedriva verksamhet genom denne.

33 Mot bakgrund av rapporten från skattekontrollen, antog skattemyndigheterna i maj 2008 ett

beslut om att E.ON skulle betala in ytterligare mervärdesskatt.

#### *Det första domstolsförfarandet*

34 E.ON bestred detta beskattningsbeslut. Efter det att E.ON fått avslag på sin begäran om omprövning hos skattemyndigheterna, överklagade den beslutet till Curtea de Apel Bucureşti. Sistnämnda domstol biföll överklagandet. Beskattningsbeslutet ogiltigförklarades i den del som det avsåg beloppet 5 118 071 RON och skattemyndigheterna ålades att återbetala det beloppet till E.ON.

35 Skattemyndigheterna överklagade det avgörandet till Înalta Curte de Casa şi Justiţie. Den domstolen biföll i dom av den 8 februari 2011 skattemyndigheternas överklagande och ogillade, till skillnad från Curtea de Apel Bucureşti, E.ON:s överklagande i dess helhet. När beslut fattades om förevarande begäran om förhandsavgörande saknades uppgifter om skälen i sistnämnda avgörande.

#### *Det andra domstolsförfarandet*

36 Eftersom E.ON inte gavs rätt till avdrag för mervärdesskatt, ingav den, den 30 juni 2008, en ansökan om återbetalning av ett mervärdesskattebelopp på 5 118 071 RON med stöd av åttonde direktivet och artikel 147 ter punkt 1 a i skattelagen som har till syfte att införliva nämnda direktiv med den rumänska rättsordningen. Ansökan avsåg kalenderåret 2007.

37 Genom beslut av den 29 januari 2009 avslog skattemyndigheterna ansökan om återbetalning med motiveringen att E.ON, under perioden januari–augusti 2007, inte uppfyllde de krav som följer av artikel 147 ter punkt 1 a i skattelagen. Återbetalning enligt den bestämmelsen medges nämligen med avseende på beskattningsbara personer som inte är registrerade till mervärdesskatt och inte är skyldiga att registreras till mervärdesskatt i Rumänien. E.ON hade emellertid även fortsättningsvis en skatterepresentant i Rumänien, nämligen Haarmann, och E.ON var därför de facto registrerad till mervärdesskatt i Rumänien.

38 E.ON:s begäran om omprövning av det beslutet avslogs. Skattemyndigheterna fann bland annat att tillämpning av bestämmelserna i åttonde direktivet skulle sakna ändamål med avseende på personer som saknade hemvist i landet, men som var registrerade till mervärdesskatt och därför hade rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som hänför sig till genomförda transaktioner.

39 E.ON överklagade beslutet av den 29 januari 2009 till Curtea de Apel Bucureşti. E.ON gjorde i huvudsak gällande att det i åttonde direktivet, till skillnad från vad skattemyndigheterna har påstått, inte uppställs något krav som innebär att den beskattningsbara personen inte ska vara registrerad till mervärdesskatt och att nämnda person inte ska vara skyldig att låta sig registreras till mervärdesskatt i Rumänien, för att ha rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som erlagts. Skattemyndigheterna har inte yttrat sig angående sin processuella ställning vid den hänskjutande domstolen.

40 Mot denna bakgrund beslutade Curtea de Apel Bucureşti att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Kan en beskattningsbar person som har sitt huvudsakliga säte i en annan medlemsstat i ... unionen än Rumänien och som har låtit registrera en skatterepresentant för mervärdesskatt i Rumänien, med stöd av nationell lagstiftning som var i kraft före Rumäniens anslutning till ... unionen, anses vara en ’skattskyldig som inte är etablerad inom landets territorium’ i den mening som avses i artikel 1 i [åttonde direktivet]?”

2) Utgör villkoret att den juridiska personen inte ska registreras till mervärdesskatt i artikel 147 ter punkt 1 a i skattelagen genom vilken [åttonde] direktivet införlivats med den nationella rättsordningen, ett ytterligare villkor i förhållande till de villkor som uttryckligen anges i artiklarna 3 och 4 [i åttonde direktivet] och, om så är fallet, är ett sådant ytterligare villkor tillåtet mot bakgrund av artikel 6 i [åttonde] direktivet?

3) Har artiklarna 3 och 4 [i åttonde direktivet] direkt effekt, eller har med andra ord en juridisk person som inte är etablerad inom Rumäniens territorium, enligt artikel 1, rätt till återbetalning av mervärdesskatt, om de villkor som uttryckligen uppställs i de bestämmelserna är uppfyllda, och detta bortsett från hur de införlivats med den nationella rättsordningen?"

### **Prövning av tolkningsfrågorna**

41 Den hänskjutande domstolen har ställt dessa tre frågor, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i åttonde direktivet ska tolkas på så sätt att den omständigheten att en beskattningsbar person, som är etablerad i en medlemsstat och som har tillhandahållit el i en annan medlemsstat, utser en skatterepresentant som är registrerad till mervärdesskatt i den sistnämnda medlemsstaten leder till att den beskattningsbara personen inte kan göra gällande åttonde direktivet i den medlemsstaten i syfte att den ingående mervärdesskatt som erlagts ska återbetalas.

42 Domstolen framhåller att det i artikel 1 i åttonde direktivet återfinns i huvudsak två kumulativa rekvisit som ska vara uppfyllda för att en beskattningsbar person inte ska anses vara etablerad inom landets territorium, och således ha rätt till återbetalning med stöd av artikel 2 i samma direktiv. Dels ska den beskattningsbara personen i fråga inte ha något driftsställe i den medlemsstat där ansökan om återbetalningen lämnas in. Dels ska den beskattningsbara personen inte ha tillhandahållit några varor eller tjänster som anses ha tillhandahållits i den medlemsstaten, med undantag för vissa särskilt angivna tjänster.

43 Det ska tilläggas att enligt artikel 6 i åttonde direktivet får medlemsstaterna inte ålägga de beskattningsbara personer som avses i artikel 2 i det direktivet någon annan förpliktelse, förutom dem som avses i artiklarna 3 och 4 i samma direktiv, än att i särskilda fall lämna de uppgifter som är nödvändiga för att bestämma huruvida ansökan om återbetalning är berättigad.

44 Domstolen ska pröva de båda rekvisit som anges i punkt 42 i förevarande dom.

#### *Rekvisitet att det inte får finnas något driftsställe i den berörda medlemsstaten*

45 Domstolen konstaterar, i likhet med samtliga berörda som har yttrat sig vid domstolen, att den omständigheten att en beskattningsbar person som är etablerad i en medlemsstat har en skatterepresentant som är registrerad till mervärdesskatt i en annan medlemsstat inte kan jämföras med förvärv av ett driftsställe i den medlemsstaten i den mening som avses i artikel 1 i åttonde direktivet.

46 Det följer av fast rättspraxis att för att ett driftsställe ska kunna anses utgöra en anknytningspunkt avseende en beskattningsbar persons leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster måste det ha en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur i form av personella och tekniska resurser för att de aktuella transaktionerna ska kunna utföras oberoende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 juli 1997 i mål C-190/95, ARO Lease, REG 1997, s. I-4383, punkt 16, och av den 7 maj 1998 i mål C-390/96, Lease Plan, REG 1998, s. I-2553, punkt 24).

47 Enbart den omständigheten i sig att den berörda beskattningsbara personen utser en skatterepresentant är inte tillräcklig för att nämnda beskattningsbara person ska anses inneha en struktur med en tillräcklig grad av varaktighet och med egen personal som bedriver dess ekonomiska verksamhet.

48 Härav följer att nationell lagstiftning som jämställer förekomsten av en skatterepresentant med ett driftsställe inom landets territorium i den mening som avses i artikel 1 i åttonde direktivet är oförenlig med sistnämnda bestämmelse.

*Rekvisitet att det inte ska ha tillhandahållits några varor eller tjänster i den berörda medlemsstaten*

49 Det följer, såsom det erinrats om i punkt 42 i förevarande dom, av ordalydelsen i artikel 1 i åttonde direktivet att den rätt till återbetalning som beskattningsbara personer ges enligt det direktivet endast föreligger förutsatt att den som under den berörda tidsperioden ansöker om återbetalning av nämnda mervärdesskatt inte har tillhandahållit några varor eller tjänster som anses ha tillhandahållits i det landet.

50 Vid prövningen av om sådana omständigheter som de som är i fråga i det nationella målet innebär att nämnda rekvisit är uppfyllt, ska det för det första framhållas att enligt artikel 38.1 i mervärdesskattedirektivet – när det rör sig om leveranser av el till en ”beskattningsbar återförsäljare” i den mening som avses i punkt 2 i samma artikel – ska platsen för leveransen anses vara den plats där den beskattningsbara återförsäljaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet.

51 Vidare ska el, enligt artikel 15.1 i mervärdesskattedirektivet, likställas med materiella tillgångar med avseende på mervärdesskatt. Därför är inget av de undantag som föreskrivs i artikel 1 i åttonde direktivet avseende vissa tjänster tillämpliga.

52 Slutligen föreskrivs i artikel 171.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet att de beskattningsbara personer som avses i artikel 1 i åttonde direktivet även vid tillämpningen av det direktivet ska anses vara beskattningsbara personer som inte är etablerade i den berörda medlemsstaten när de i den medlemsstaten endast har utfört leveranser av varor för vilka mottagaren är betalningsskyldig, i enlighet med artikel 195 i mervärdesskattedirektivet. Nämnda artikel 195 är tillämplig med avseende på leveranser av el till beskattningsbara återförsäljare som är registrerade till mervärdesskatt i den medlemsstat där skatten ska betalas och till vilka varor levereras enligt villkoren i artikel 38 i mervärdesskattedirektivet.

53 I motsats till vad den rumänska regeringen har gjort gällande, är det fel att i den nationella rättsordningen anse att registrering till mervärdesskatt av ett företag som E.ON i Rumänien genom dess skatterepresentant visar att ett sådant företag därmed faktiskt har tillhandahållit varor eller tjänster i den medlemsstaten i den mening som avses i artikel 1 i åttonde direktivet. Det framgår nämligen tydligt av ordalydelsen i den artikeln och i artikel 171 i mervärdesskattedirektivet att det, för att det inte ska föreligga någon rätt till återbetalning i enlighet med åttonde direktivet, inte räcker att det konstateras att det föreligger en möjlighet att genomföra beskattningsbara transaktioner i den stat där ansökan om återbetalning ingetts, utan sådana transaktioner ska ha förekommit.

54 Av det ovanstående följer att det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida det, under sådana omständigheter som är i fråga i det nationella målet, ska anses förhålla sig på så sätt att E.ON inte anses ha tillhandahållit några varor eller tjänster i Rumänien i den mening som avses i artikel 1 i åttonde direktivet.

55 Vad vidare beträffar den rumänska regeringens argument, som framfördes under förhandlingen, att E.ON orsakade ett rättsligt tomrum genom att fortsätta att anlita sin skatterepresentant och därigenom framtogs rätten till återbetalning av mervärdesskatten, erinrar domstolen om följande. Om de berörda leveranserna av el medför att åttonde direktivet inte kan tillämpas, ska rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt i princip beviljas när de materiella kraven är uppfyllda, även om den beskattningsbara personen underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Principen om skatteneutralitet utgör nämligen hinder för en sanktionsåtgärd som består i att neka återbetalning eller avdragsrätt (se dom av den 12 juli 2012 i mål C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, punkterna 71 och 77, se, även analogt, dom av den 27 september 2007 i mål C-146/05, Collée, REG 2007, s. I-7861, punkt 31).

56 Vad slutligen beträffar den hänskjutande domstolens tredje tolkningsfråga, framgår det av domstolens fasta praxis att enskilda, i alla de fall då bestämmelser i ett direktiv med avseende på sitt innehåll framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, har rätt att åberopa dem inför den nationella domstolen gentemot staten, dels då medlemsstaten har underlåtit att införliva direktivet med nationell rätt inom tidsfristen, dels då den inte har införlivat det på ett korrekt sätt (se dom av den 19 december 2012 i mål C-549/11, Orfey Bulgaria, punkt 51 och där angiven rättspraxis). Domstolen konstaterar att de bestämmelser som varit föremål för bedömning ovan, särskilt artiklarna 1, 3 och 4 i åttonde direktivet och artiklarna 171 och 195 i mervärdesskattedirektivet uppfyller nämnda villkor.

57 Av det anförda följer att tolkningsfrågorna ska besvaras enligt följande. Bestämmelserna i åttonde direktivet, jämförda med artiklarna 38, 171 och 195 i mervärdesskattedirektivet, ska tolkas på så sätt att en beskattningsbar person, som är etablerad i en medlemsstat och som har tillhandahållit el till beskattningsbara återförsäljare som är etablerade i en annan medlemsstat, har rätt att åberopa åttonde direktivet i sistnämnda medlemsstat i syfte att ingående mervärdesskatt ska återbetalas. Den rättigheten bortfaller inte enbart av det skälet att den beskattningsbara personen har utsett en skatterepresentant som är registrerad till mervärdesskatt i den sistnämnda medlemsstaten.

### **Rättegångskostnader**

58 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tionde avdelningen) följande:

**Bestämmelserna i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG av den 6 december 1979 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium, jämförda med artiklarna 38, 171 och 195 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2007/75/EG av den 20 december 2007, ska tolkas på så sätt att en beskattningsbar person, som är etablerad i en medlemsstat och som har tillhandahållit el till beskattningsbara återförsäljare som är etablerade i en annan medlemsstat, har rätt att åberopa rådets åttonde direktiv 79/1072 i sistnämnda medlemsstat i syfte att ingående mervärdesskatt ska återbetalas. Den rättigheten bortfaller inte enbart av det skälet att den beskattningsbara personen har utsett en skatterepresentant som är registrerad till mervärdesskatt i den sistnämnda medlemsstaten.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: rumänska.