

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

6 päivänä helmikuuta 2014 (\*)

Direktiivi 79/1072/ETY – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Toisessa jäsenvaltiossa asuvat verovelvolliset – Arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – Kysymys siitä, jäävätkö verovelvolliset, jotka ovat nimenneet veroedustajan ennen unioniin liittymistä voimassa olleiden kansallisten säännösten mukaisesti, kyseisen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle – Valtion alueelle sijoittautumattoman verovelvollisen käsite – Edellytys toimipaikan puuttumisesta – Edellytys siitä, ettei tavaroita ole luovutettu tai palveluja suoritettu – Sähköntoimitukset verovelvollisille jälleenmyyjille – Direktiivi 2006/112/EY – 171 artikla

Asiassa C-323/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Curtea de Apel București (Romania) on esittänyt 26.4.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 5.7.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

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

vastaa

**Agentia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor** ja

**Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți**,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit A. Rosas, joka hoitaa kymmenennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, D. Šváby ja C. Vajda (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: N. Wahl,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 16.5.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– E.ON Global Commodities SE, aiemmin E.On Energy Trading SE, edustajinaan avocat A. Duncea ja avocat A. Ionișoaei,

– Romanian hallitus, asiamiehinään R. H. Radu, A.-L. Crișan, R.-M. Giurescu ja E. Gane,

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Keppenne, L. Lozano Palacios ja G.-D. Balan,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

## tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/EY (EYVL L 331, s. 11; jäljempänä kahdeksas direktiivi) säännösten tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat E.ON Global Commodities SE, aiemmin E.On Energy Trading SE (jäljempänä E.ON), joka on Saksaan sijoittautunut yhtiö, sekä Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Solu?ionare a Contesta?iilor (kansallinen keskusverohallinto) ja Direc?ia General? a Finan?elor Publice a Municipiului Bucure?ti – Serviciul de administrare a contribuabililor nereziden?i (Bukarestin kaupungin veroviraston ulkomailla asuvien verovelvollisten asioita hoitava yksikkö) (jäljempänä yhdessä veroviranomaiset) ja joka koskee sen arvonlisäveron palautusta, jonka E.ON on maksanut ostoihin sisältyvänä verona liiketoimistaan Romaniassa.

### Asiaa koskevat oikeussäännöt

#### *Unionin oikeus*

Direktiivi 2006/112/EY

3 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 20.12.2007 annetulla neuvoston direktiivillä 2007/75/EY (EUVL L 346, s. 13; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), tuli voimaan 1.1.2007.

– Sähköä koskevat säännökset

4 Arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan 1 kohdassa sähkö rinnastetaan aineelliseen omaisuuteen arvonlisäverotuksessa.

5 Arvonlisäverodirektiivin 38 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos sähköä tai maakaasun siirtoverkossa kuljetettavaa kaasua luovutetaan verovelvolliselle jälleenmyyjälle, luovutuksen paikkana pidetään paikkaa, jossa kyseisellä verovelvollisella jälleenmyyjällä on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle nämä tavarat luovutetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, paikkaa, jossa verovelvollisella jälleenmyyjällä on kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka.

2. Edellä 1 kohdassa 'verovelvollisella jälleenmyyjällä' tarkoitetaan verovelvollista, jonka pääasiallisena toimintana sähkön tai kaasun ostojen osalta on kyseisten tuotteiden jälleenmyynti ja jonka oma kulutus näiden tuotteiden osalta on hyvin vähäinen.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 39 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Sähkön tai maakaasun siirtoverkossa kuljetettavan kaasun luovutuksen osalta, kun luovutus ei kuulu 38 artiklan soveltamisalaan, luovutuksen paikkana pidetään paikkaa, jossa hankkija tosiasiallisesti käyttää ja kuluttaa nämä tavarat.

Jos hankkija ei tosiasiallisesti kuluta kaikkea sähköä tai kaasua tai osaa sähköstä tai kaasusta, kuluttamattomat tavarat katsotaan käytetyiksi ja kulutetuiksi paikassa, jossa hankkijalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle nämä tavarat luovutetaan. Jos tällaista

kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, hankkijan katsotaan käyttäneen ja kuluttaneen tavarat paikassa, jossa hankkijalla on kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka.”

– Arvonlisäverosaatavan syntymistä koskevat säännökset

7 Arvonlisäverodirektiivin 63 artiklan mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.

8 Kyseisen direktiivin 193 artiklassa säädetään, että arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta mainitun direktiivin 194–199 ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron.

9 Arvonlisäverodirektiivin 195 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan henkilö, jolle on annettu arvonlisäverotunniste siinä jäsenvaltiossa, jossa arvonlisävero on maksettava, ja jolle luovutetaan tavaroita 38 tai 39 artiklassa säädetyissä olosuhteissa, jos luovutukset suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut tähän jäsenvaltioon.”

– Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä ja palautusta koskevat säännökset

10 Arvonlisäverodirektiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään, että siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle.

11 Arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan a alakohdassa lisätään, että 168 artiklassa tarkoitettun vähennyksen lisäksi verovelvollisella on oikeus vähentää kyseisessä artiklassa tarkoitettu arvonlisävero siltä osin kuin tavaroita tai palveluja käytetään liiketoimintaan kuuluviin liiketoimiin, jotka suoritetaan sen jäsenvaltion ulkopuolella, jossa kyseinen vero on maksettava tai maksettu, ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu tässä jäsenvaltiossa.

12 Arvonlisäverodirektiivin 170 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Verovelvollisella, joka ei ole sijoittautunut [kahdeksannen direktiivin] 1 artiklassa – – ja tämän direktiivin 171 artiklassa tarkoitetulla tavalla siihen jäsenvaltioon, jossa verovelvollinen ostaa tavaroita ja palveluja tai tuo maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita, on oikeus saada kyseinen arvonlisävero palautuksena sikäli kuin tavarat ja palvelut käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

a) 169 artiklassa tarkoitettuihin liiketoimiin

b) liiketoimiin, joiden osalta yksinomaan hankkija on veronmaksuvelvollinen 194–197 ja 199 artiklan mukaisesti.”

13 Arvonlisäverodirektiivin 171 artiklan 1 kohdan sanamuoto on seuraava:

”Arvonlisäveron palautus on suoritettava verovelvollisille, jotka eivät ole sijoittautuneet siihen jäsenvaltioon, jossa verovelvolliset ostavat tavaroita ja palveluja tai tuovat maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita, mutta jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon, noudattaen [kahdeksannessa direktiivissä] säädetyjä soveltamista koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä.

[Kahdeksannen direktiivin] 1 artiklassa tarkoitettuja verovelvollisia on pidettävä mainittua direktiiviä

sovellettaessa kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautumattomina verovelvollisina myös silloin, kun he tekevät jäsenvaltiossa, jossa verovelvolliset ostavat tavaroita ja palveluja tai tuovat maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita, ainoastaan tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, joista näiden liiketoimien vastaanottaja on 194–197 ja 199 artiklan mukaisesti nimetty veronmaksuvelvolliseksi.”

#### Kahdeksas direktiivi

14 Kahdeksas direktiivi kumottiin 1.1.2010 lukien yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112 säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/9/EY (EUVL L 44, s. 23). Kun otetaan huomioon pääasiassa kyseessä olevien liiketoimien ajankohta, pääasiaan on sovellettava ainoastaan kahdeksatta direktiiviä, joka oli voimassa 31.12.2009 saakka.

15 Kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä 'maan alueelle sijoittautumattomalla verovelvollisella' tarkoitetaan – – verovelvollista, jolla – – ei ole ollut kyseisessä maassa [liike]toimintansa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, josta liiketoimet suoritetaan, taikka tällaisen kotipaikan tai kiinteän toimipaikan puuttuessa omaa kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa, ja joka ei – – ole suorittanut yhtään kyseisessä maassa suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua, [lukuun ottamatta tiettyjä kuljetussuorituksia ja tiettyjä muita palvelujen suorituksia].”

16 Kunkin jäsenvaltion on kahdeksannen direktiivin 2 artiklan nojalla palautettava jokaiselle maan alueelle sijoittautumattomalle mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle kahdeksannessa direktiivissä vahvistetuin edellytyksin arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten kyseiselle verovelvolliselle maan alueella suorittamista palveluista tai luovuttamasta irtaimesta omaisuudesta, jos näitä tavaroita ja palveluja käytetään muun muassa arvonlisäverodirektiivin 169 artiklan a alakohdassa tarkoitettuja liiketoimia varten.

17 Kahdeksannen direktiivin 3 ja 4 artiklassa luetellaan joukko edellytyksiä, jotka verovelvollisen, joka haluaa saada maksetun arvonlisäveron palautuksen, on täytettävä.

18 Kahdeksannen direktiivin 6 artiklan mukaan jäsenvaltiot eivät saa määrätä kyseisen direktiivin 2 artiklassa tarkoitetuille verovelvollisille sen 3 ja 4 artiklassa tarkoitettujen velvoitteiden lisäksi muita velvoitteita kuin velvoitteen antaa tietyissä tapauksissa tarvittavia tietoja sen arvioimiseksi, onko palautushakemus perusteltu.

#### *Romanian oikeus*

19 Verokoodeksista annetulla lailla nro 571/2003 (Monitorul Oficial al României, osa I, nro 927, 23.12.2003; jäljempänä verokoodeksi) on tarkoitus saattaa arvonlisäverodirektiivi ja kahdeksas direktiivi osaksi Romanian oikeutta.

20 Verokoodeksin 132 §:n 1 momentin e kohdassa, joka on muotoiltu olennaisesti samalla tavalla kuin arvonlisäverodirektiivin 38 artikla, säädetään, että verovelvolliselle jälleenmyyjälle luovutetun sähkön luovutuspaikkana pidetään verovelvollisen jälleenmyyjän kotipaikkaa.

21 Verokoodeksin 150 §:n 1 momentin d kohdalla on tarkoitus saattaa arvonlisäverodirektiivin 195 artikla osaksi Romanian oikeutta, ja siinä säädetään lähinnä, että jos Romanian ulkopuolella asuva verovelvollinen luovuttaa sähköä verovelvolliselle jälleenmyyjälle, joka on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi Romaniassa, arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen

jälleenmyyjä, ja näin on silloinkin, kun ensiksi mainittu verovelvollinen on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi Romaniassa.

22 Verokoodeksin 147<sup>2</sup> §:n, jonka otsikko on ”Veron palauttaminen verovelvollisille, joita ei ole rekisteröity arvonlisäverovelvollisiksi Romaniassa”, 1 momentin a kohdassa säädetään, että ”toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut verovelvollinen, jota ei ole rekisteröity ja joka ei ole velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi Romaniassa” voi hakea maksetun veron palautusta täytäntöönpanosäännöksissä säädetyin edellytyksin.

23 Verokoodeksin soveltamista koskevien täytäntöönpanosäännösten hyväksymisestä 22.1.2004 annetun Romanian valtioneuvoston päätöksen nro 44 (Monitorul Oficial al României, osa I, nro 112, 6.2.2004), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, 49 §:n 3 momentissa vahvistetaan verokoodeksin soveltamista koskevat täytäntöönpanosäännökset seuraavalla tavalla:

”Verokoodeksin 147<sup>2</sup> §:n 1 momentin a kohdassa mainitulla verovelvollisella tarkoitetaan verovelvollista, jota ei 1 momentissa tarkoitettuna ajanjaksona ole rekisteröity ja joka ei ole velvollinen rekisteröitymään Romaniassa arvonlisäverovelvolliseksi – – ja joka ei ole sijoittautunut Romaniaan ja jolla ei myöskään ole siellä kiinteää toimipaikkaa, josta liiketoimintaa harjoitetaan, sekä joka ei kyseisenä ajanjaksona ole suorittanut tavaroiden luovutuksia tai palveluja Romaniassa, lukuun ottamatta

--

b) tavaroiden luovutuksia ja/tai palvelujen suorituksia tilanteissa, joissa näihin liittyvän veron on verokoodeksin 150 §:n 1 momentin – – d – – kohdan mukaisesti maksanut henkilö, jolle tavarat on luovutettu ja/tai palvelut suoritettu.”

24 Verokoodeksin 151 §:n 3 momentin nojalla, joka oli voimassa 31.12.2006 saakka, ulkomaille sijoittautuneiden henkilöiden, jotka suorittivat Romaniassa verollisia tavaroiden luovutuksia, oli nimettävä siellä veroedustaja. Kyseinen säännös kumottiin Romanian liittyessä Euroopan unioniin.

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

25 E.ON, joka on toiminut Romanian markkinoilla lokakuusta 2005 lähtien, harjoittaa liiketoimintaa energia-alalla.

26 Täyttäkseen verokoodeksissa, sellaisena kuin se oli voimassa 1.1.2007 toteutuneeseen Romanian unioniin liittymiseen saakka, muuhun valtioon kuin Romaniaan sijoittautuneille verovelvollisille asetetut velvollisuudet E.ON nimesi SC Haarmann Hemmelrath & Partner Management Consulting SRL:n, josta on tullut RSM Hemmelrath Consulting SRL (jäljempänä Haarmann), veroedustajakseen Romaniassa. Haarmann on Romanian oikeuden mukaan perustettu oikeushenkilö, jonka kotipaikka on Bukarest ja jolle on annettu arvonlisäverotunniste Romaniassa.

27 E.ONin veroedustajana Haarmann teki sopimuksia romanialaisten oikeushenkilöiden kanssa. Haarmann harjoitti ajalla 15.10.2005–31.12.2006 E.ONin nimissä tämän veroedustajana liiketoimintaa, joka koostui sähkönluovutuksesta ja kuljetuspalvelujen jälleenlaskutuksesta, joista se laati verolliset laskut.

28 Koska velvollisuus veroedustajan nimittämiseen poistui, kun Romaniasta tuli unionin jäsen, Haarmann lopetti verollisten laskujen laatimisen E.ONin puolesta 1.1.2007 lähtien. Haarmann kuitenkin edelleen edusti E.ONia Romaniassa, muun muassa veroviranomaisissa.

29 E.ON halusi vähentää ajalla 1.1.–31.8.2007 maksamansa arvonlisäveron 5 118 071 Romanian leun (RON) suuruisena sen liikekumppaneiden, jotka olivat romanialaisia oikeushenkilöitä, palvelun suorittajina laatimien laskujen perusteella. Tämä määrä jakautuu seuraavasti:

- 2 466 611 RON:n suuruinen arvonlisävero, joka liittyy romanialaisen lämpövoimalaitoksen suoritamiin hiilisähkön muuntamispalveluihin
- 2 612 888 RON:n suuruinen arvonlisävero, joka liittyy romanialaisen kuljetusyhtiön palveluihin kivihiihen kuljettamiseksi rautateitse
- 97 RON:n suuruinen arvonlisävero, joka liittyy tullauspalveluihin, ja
- 38 475 RON:n suuruinen arvonlisävero, joka liittyy sähköverkoja hallinnoivan yrityksen suoritamiin sähkönsiirtopalveluihin.

30 Haarmann jätti E.ONin edustajan ominaisuudessa veroviranomaisille vuoden 2007 huhtikuussa, heinäkuussa, elokuussa ja syyskuussa neljä arvonlisäveroilmoitusta, jotka koskivat vuoden 2007 maaliskuuta, kesäkuuta, heinäkuuta ja elokuuta, saadakseen mainittua summaa vastaavan arvonlisäveron vähennyksen.

31 Näiden ilmoitusten jättämisen jälkeen Haarmanniin kohdistettiin osittainen verotarkastus ajanjaksolta 19.10.2005–31.8.2007.

32 Veroviranomaiset kieltäytyivät 21.5.2008 laatimassaan tarkastuskertomuksessa hyväksymästä 5 118 071 RON:n suuruista vähennystä, joka koski 1.1.2007 alkaen toteutettuja liiketoimia. Veroviranomaiset katsoivat lähinnä, ettei E.ON ollut enää 1.1.2007 lähtien voimassa olleen verokoodeksin 150 §:n 1 momentin d kohdan nojalla energiantoimituksista arvonlisäverovelvollinen Romaniassa, mikä tarkoitti, ettei se laskuttanut tai perinyt enää arvonlisäveroa mainituista liiketoimista Romaniassa, koska tämä velvollisuus kuului tuosta päivämäärästä lukien luovutuksensaajalle. Koska E.ON ei harjoita Romaniassa arvonlisäverollista liiketoimintaa, sen veroedustajalla ei täten ole oikeutta vähentää arvonlisäveroa sähkön toimittamiseksi 1.1.2007 jälkeen tehdyistä hankinnoista. Lain mukaan 1.1.2007 jälkeen ei ole myöskään enää mahdollista säilyttää veroedustajaa Romaniassa eikä toteuttaa liiketoimintoja sen välityksellä.

33 Veroviranomaiset antoivat verotarkastuskertomuksen perusteella täydentävän arvonlisäveropäätöksen toukokuussa 2008.

#### *Ensimmäinen oikeudenkäyntimenettely*

34 E.ON riitautti kyseisen verotuspäätöksen. Veroviranomaiset hylkäsivät E.ONin oikaisuvaatimuksen, minkä jälkeen E.ON nosti Curtea de Apel Bucureștii kanteen, joka hyväksyttiin. Verotuspäätös kumottiin 5 118 071 RON:n määrän osalta ja veroviranomaiset veloitettiin palauttamaan tämä määrä E.ONille.

35 Veroviranomaisten tekemän valituksen perusteella Înalta Curtea de Casa?ie ?i Justi?ie muutti Curtea de Apel Bucureștin antamaa tuomiota ja hylkäsi lopullisesti 8.2.2011 antamallaan tuomiolla E.ONin kanteen kokonaisuudessaan. Ennakkoratkaisupyynnön laatimisen ajankohtana kyseisen

tuomion perusteluja ei ollut vielä saatavilla.

### *Toinen oikeudenkäyntimenettely*

36 Sen jälkeen kun veroviranomaiset epäivät E.ONilta vähennysoikeuden, E.ON teki 30.6.2008 hakemuksen 5 118 071 RON:n suuruisen arvonlisäveron palauttamiseksi kalenterivuodelta 2007 kahdeksannen direktiivin ja verokoodeksin 147<sup>2</sup> §:n, jolla on tarkoitus saattaa kyseinen direktiivi osaksi Romanian oikeutta, 1 momentin a kohdan nojalla.

37 Veroviranomaiset hylkäsivät 29.1.2009 tekemällään päätöksellä kyseisen palautushakemuksen ja katsoivat, ettei E.ON täyttänyt kyseessä olevalla ajanjaksolla, joka kattoi vuoden 2007 tammikuun ja elokuun välisen ajan, verokoodeksin 1472 §:n 1 momentin a kohdan mukaisia vaatimuksia, kun otetaan huomioon se, että kyseiseen säännökseen perustuva arvonlisäveron palautus koskee verovelvollisia, joita ei ole rekisteröity ja jotka eivät ole velvollisia rekisteröitymään arvonlisäverovelvollisiksi Romaniassa, kun taas Haarmann edusti edelleen E.ONia verotuksellisesti Romaniassa ja E.ON oli täten tosiasiasa rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Romaniassa.

38 Kyseisestä päätöksestä tehty oikaisuvaatimus hylättiin, koska veroviranomaiset katsoivat muun muassa, ettei kahdeksannen direktiivin säännöksiä voida soveltaa ulkomaille sijoittautuneisiin henkilöihin, jotka ovat rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi ja jotka voivat vähentää toteutettuihin liiketoimiin sisältyvän arvonlisäveron.

39 E.ON nosti 29.1.2009 tehdystä päätöksestä kanteen Curtea de Apel Bucure?issä ja väitti veroviranomaisten väittämään nähden päinvastaisesti lähinnä, ettei kahdeksannessa direktiivissä säädetä edellytyksestä, jonka mukaan verovelvollista ei saa olla rekisteröity eikä sillä saa olla velvollisuutta rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Romaniassa, jotta se voi saada maksetun arvonlisäveron palautuksen. Veroviranomaiset eivät esittäneet kantaansa asiassa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

40 Curtea de Apel Bucure?ti on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko verovelvollista, jonka pääasiallinen kotipaikka on muussa – – unionin jäsenvaltiossa kuin Romaniassa ja joka on ennen Romanian liittymistä – – unioniin voimassa olleiden kansallisten oikeudellisten säännösten mukaisesti nimennyt arvonlisäverotusta varten Romaniassa toimivan veroedustajan, pitää [kahdeksannen direktiivin] 1 artiklassa tarkoitettuna 'maan alueelle sijoittautumattomana verovelvollisena'?

2) Onko verokoodeksin – – 1472 §:n 1 momentin a kohdan säännöksissä, joilla [kahdeksannen] direktiivin säännökset pannaan täytäntöön, säädettyä vaatimusta, jonka mukaan oikeushenkilö ei saa olla arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröity, pidettävä ylimääräisenä edellytyksenä niihin edellytyksiin nähden, joista säädetään nimenomaisesti kahdeksannen direktiivin 3 ja 4 artiklassa, ja jos näin on, onko tällainen ylimääräinen edellytys sallittu, kun otetaan huomioon [kahdeksannen] direktiivin 6 artikla?

3) Voiko kahdeksannen direktiivin 3 ja 4 artiklalla olla välitön oikeusvaikutus, eli antaako mainituissa säännöksissä nimenomaisesti säädettyjen edellytysten täyttäminen Romanian alueelle sijoittautumattomalle oikeushenkilölle 1 artiklassa tarkoitettun oikeuden arvonlisäveron palautukseen riippumatta siitä, miten kyseiset säännökset on pantu täytäntöön kansallisessa lainsäädännössä?”

## Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

41 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmella kysymyksellään, jotka on käsiteltävä yhdessä, lähinnä, onko kahdeksannen direktiivin säännöksiä tulkittava siten, että siitä, että jäsenvaltioon sijoittautunut verovelvollinen, joka on luovuttanut sähköä toisessa jäsenvaltiossa, nimeää tässä toisessa valtiossa arvonlisäverotusta varten veroedustajan, seuraa, ettei kyseinen verovelvollinen voi vedota kahdeksanteen direktiiviin viimeksi mainitussa valtiossa saadakseen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautuksen.

42 Tässä yhteydessä on muistutettava, että kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa säädetään lähinnä kahdesta edellytyksestä, joiden on täytyttävä samanaikaisesti, jotta verovelvollista voidaan pitää maan alueelle sijoittautumattomana verovelvollisena ja jotta se voi siten saada kyseisen direktiivin 2 artiklan nojalla oikeuden palautukseen. Kyseessä olevalla verovelvollisella ei yhtäältä saa olla toimipaikkaa jäsenvaltiossa, josta se haluaa hakea tätä veronpalautusta. Verovelvollinen ei toisaalta saa olla suorittanut yhtään kyseisessä jäsenvaltiossa suoritettua katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua, lukuun ottamatta tiettyjä nimenomaisesti mainittuja palvelusuorituksia.

43 On lisättävä, että kahdeksannen direktiivin 6 artiklan mukaan jäsenvaltiot eivät saa määrätä kyseisen direktiivin 2 artiklassa tarkoitetuille verovelvollisille sen 3 ja 4 artiklassa tarkoitettujen velvoitteiden lisäksi muita velvoitteita kuin velvoitteen antaa tietyissä tapauksissa tarvittavia tietoja sen arvioimiseksi, onko palautushakemus perusteltu.

44 On tarkasteltava tämän tuomion 42 kohdassa mainittuja kahta edellytystä.

### *Edellytys toimipaikan puuttumisesta asianomaisessa jäsenvaltiossa*

45 Kaikkien unionin tuomioistuimelle huomautuksia jättäneiden asianosaisten toteaman tavoin on todettava, ettei se, että jäsenvaltioon sijoittautuneella verovelvollisella on toisessa jäsenvaltiossa arvonlisäverotusta varten nimetty veroedustaja, voi merkitä sitä, että verovelvollisella on kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa tarkoitettu toimipaikka kyseisessä jäsenvaltiossa.

46 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy nimittäin ilmi, että jotta toimipaikkaa voidaan pitää sellaisena toimipaikkana, johon verovelvollisen tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset liittyvät, sen on oltava riittävän pysyvä ja sillä on oltava sellainen henkilöstörakenne ja tekninen välineistö, että kyseisten liiketoimien suorittaminen itsenäisesti on mahdollista (ks. vastaavasti asia C-190/95, ARO Lease, tuomio 17.7.1997, Kok., s. I-4383, 16 kohta ja asia C-390/96, Lease Plan, tuomio 7.5.1998, Kok., s. I-2553, 24 kohta).

47 Kuitenkaan pelkkä veroedustajan nimeäminen ei riitä siihen, että kyseessä olevalla verovelvollisella katsotaan olevan riittävän pysyvä rakenne, johon kuuluu sen oma henkilöstö, joka vastaa verovelvollisen liiketoiminnan hoitamisesta.

48 Tästä seuraa, että kansallinen lainsäädäntö, jossa veroedustaja rinnastetaan kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa tarkoitettuun maan alueella olevaan toimipaikkaan, on viimeksi mainitun säännöksen vastainen.

### *Edellytys siitä, ettei tavaroita ole luovutettu eikä palveluja suoritettu asianomaisessa jäsenvaltiossa*

49 Tämän tuomion 42 kohdassa mainitun kahdeksannen direktiivin 1 artiklan sanamuodosta ilmenee, että kyseisessä direktiivissä verovelvollisten hyväksi säädetty palautuksensaantioikeus edellyttää lisäksi, ettei arvonlisäveron palautuksen hakija ole asianomaisen ajanjakson aikana



suorittanut yhtään kyseisessä maassa suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palvelua.

50 Sen arvioimiseksi, täyttääkö pääasiassa kyseessä olevan kaltainen tilanne tällaisen edellytyksen, on aluksi todettava, että jos sähköä luovutetaan kyseisen arvonlisäverodirektiivin 38 artiklan 2 kohdassa tarkoitettulle ”verovelvolliselle jälleenmyyjälle”, luovutuksen paikkana pidetään kyseisen artiklan 1 kohdan nojalla paikkaa, jossa kyseisellä verovelvollisella jälleenmyyjällä on liiketoimintansa kotipaikka.

51 Seuraavaksi on todettava, että sähkö rinnastetaan arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan 1 kohdassa aineelliseen omaisuuteen arvonlisäverotuksessa, minkä johdosta kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa säädettyjä poikkeuksia, jotka koskevat tiettyjä palvelusuorituksia, ei voida soveltaa.

52 Lopuksi arvonlisäverodirektiivin 171 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa tarkoitettuja verovelvollisia on pidettävä mainittua direktiiviä sovellettaessa kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautumattomina verovelvollisina myös silloin, kun ne tekevät asianomaisessa jäsenvaltiossa ainoastaan tavaroiden luovutuksia, joista näiden liiketoimien vastaanottaja on arvonlisäverodirektiivin 195 artiklan mukaisesti nimetty veronmaksuvelvolliseksi. Kyseistä 195 artiklaa sovelletaan erityisesti sähköntoimituksiin verovelvollisille jälleenmyyjille, jotka on rekisteröity arvonlisäverovelvollisiksi jäsenvaltiossa, jossa vero on maksettava, ja joille arvonlisäverodirektiivin 38 artiklassa säädetyin edellytyksin tavarat luovutetaan.

53 Toisin kuin Romanian hallitus väittää, E.ONin kaltaisen yrityksen yksilöimistä veroedustajan välityksellä arvonlisäverotusta varten Romaniassa ei voida kansallisessa oikeusjärjestyksessä pätevästi pitää osoituksena siitä, että tällainen yhtiö on tosiasiaa luovuttanut tavaroita tai suorittanut palveluja kyseisessä jäsenvaltiossa kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa tarkoitettulla tavalla. Kyseisen artiklan sekä arvonlisäverodirektiivin 171 artiklan sanamuodosta käy nimittäin selvästi ilmi, että jotta kahdeksannessa direktiivissä säädetty palautuksensaantioikeus voidaan evätä, on todettava sen pelkän seikan lisäksi, että verollisia liiketoimia kyetään toteuttamaan siinä valtiossa, jossa palautushakemus on tehty, että tällaisia liiketoimia on tosiasiaa myös toteutettu.

54 Edellä esitetystä seuraa, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava, voidaanko pääasian kaltaisessa tilanteessa katsoa, ettei E.ON ole suorittanut kahdeksannen direktiivin 1 artiklassa tarkoitettuja Romaniassa suoritetuksi katsottavia tavaroiden luovutuksia tai palveluja.

55 Romanian hallituksen suullisessa istunnossa puolustaman näkemyksen osalta, jonka mukaan E.ON sai veroedustajansa säilyttämällä aikaan oikeudellisen tyhjiön ja se menetti siten kaikki mahdollisuudet arvonlisäveron palautuksen saamiseksi, on lisäksi muistutettava, että jos asianomaisten sähköntoimitusten johdosta kahdeksatta direktiiviä ei voida soveltaa, ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus on lähtökohtaisesti myönnettävä, jos aineelliset vaatimukset täyttyvät, vaikka verovelvollinen ei olisi noudattanut tiettyjä muotovaatimuksia. Verotuksen neutraalisuuden periaate on nimittäin esteenä sille, että seuraamuksena on palautuksensaantioikeuden tai vähennysoikeuden epääminen (ks. asia C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, tuomio 12.7.2012, 71 ja 77 kohta ja ks. myös analogisesti asia C-146/05, Collée, tuomio 27.9.2007, Kok., s. I?7861, 31 kohta).

56 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kolmannen kysymyksensä yhteydessä tiedustelemasta seikasta on lopuksi todettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan aina, kun direktiivin säännökset ovat sisällöltään ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, yksityiset oikeussubjektit voivat kansallisissa tuomioistuimissa vedota niihin jäsenvaltiota vastaan, jos jäsenvaltio ei ole saattanut direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystä

määräajassa tai jos direktiivi on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä virheellisesti (ks. asia C-549/11, Orfey Bulgaria, tuomio 19.12.2012, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). On todettava, että edellä tarkastellut säännökset, erityisesti kahdeksannen direktiivin 1, 3 ja 4 artikla ja arvonlisäverodirektiivin 171 ja 195 artikla, täyttävät mainitut edellytykset.

57 Edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että kahdeksannen direktiivin säännöksiä, luettuna yhdessä arvonlisäverodirektiivin 38, 171 ja 195 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että jäsenvaltioon sijoittautunut verovelvollinen, joka on luovuttanut sähköä toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille jälleenmyyjille, voi vedota kahdeksanteen direktiiviin jälkimmäisessä valtiossa saadakseen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautuksen. Pelkästään se seikka, että verovelvollinen on nimennyt viimeksi mainitussa valtiossa arvonlisäverotusta varten veroedustajan, ei ole esteenä tähän oikeuteen vetoamiselle.

### **Oikeudenkäyntikulut**

58 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – maan alueelle sijoittautumattomille verovelvollisille suoritettavaa arvonlisäveron palautusta koskevat yksityiskohtaiset säännöt – 6.12.1979 annetun kahdeksannen neuvoston direktiivin 79/1072/ETY säännöksiä, luettuna yhdessä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 20.12.2007 annetulla neuvoston direktiivillä 2007/75/EY, 38, 171 ja 195 artiklan kanssa, on tulkittava siten, että jäsenvaltioon sijoittautunut verovelvollinen, joka on luovuttanut sähköä toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille jälleenmyyjille, voi vedota kahdeksanteen direktiiviin 79/1072 jälkimmäisessä valtiossa saadakseen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautuksen. Pelkästään se seikka, että verovelvollinen on nimennyt viimeksi mainitussa valtiossa arvonlisäverotusta varten veroedustajan, ei ole esteenä tähän oikeuteen vetoamiselle.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: romania.