

PRESUDA SUDA (deseto vijeće)

6. veljače 2014. (*)

„Direktiva 79/1072/EEZ – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Porezni obveznici s boravištem u drugoj državi – članici – Načini povrata PDV-a – Porezni obveznici koji su odredili poreznog zastupnika sukladno odredbama nacionalnog prava prije pristupanja Uniji – Isključenje – Pojam ‚poreznog obveznika koji nema sjedište na području države‘ – Uvjet nepostojanja poslovnog nastana – Uvjet nepostojanja isporuke robe ili usluga – Isporuke električne energije oporezivim preprodavateljima – Direktiva 2006/112/EZ – članak 171.“

U predmetu C-323/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Curtea de Apel București (Rumunjska), odlukom od 26. travnja 2011., koju je Sud zaprimio 5. srpnja 2012., u postupku

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

protiv

Agencija Nacională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

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

SUD (deseto vijeće),

u sastavu: A. Rosas, u svojstvu predsjednika desetog vijeća, D. Šváby i C. Vajda (izvjestitelj), suci, nezavisni odvjetnik: N. Wahl,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 16. svibnja 2013.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za E.ON Global Commodities SE, prije E.On Energy Trading SE, A. Duncea i A. Ionișoaei, *avocați*,
- za rumunjsku vladu, R. H. Radu, A.-L. Crișan, R.-M. Giurescu i E. Gane, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, L. Keppenne, L. Lozano Palacios i G.-D. Balan, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez njegovog mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumaženje odredbi Osme direktive Vijeća 79/1072/EEZ od 6. prosinca 1979. o usklaivanju zakonodavstva država članica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju sjedište na području države (SL L 331, str. 11., u daljnjem tekstu: Osma direktiva).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između E.ON Global Commodities SE, prije E.On Energy Trading SE, društva sa sjedištem u Njemačkoj (u daljnjem tekstu: E.ON) i Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Nacionalna agencija za poreznu upravu) i Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți (Glavna uprava za javne financije grada Bukurešta – služba za porezne obveznike nerezidente) (u daljnjem tekstu zajedno: porezna tijela) povodom povrata poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji je E.ON platio u prethodnoj fazi u okviru svojih transakcija u Rumunjskoj.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 2006/112/EZ

3 Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena i dopunjena Direktivom Vijeća 2007/75/EZ od 20. prosinca 2007. (SL L 346, str. 13.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 255.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) stupila je na snagu 1. siječnja 2007.

– Odredbe o električnoj energiji

4 Na temelju članka 15. stavka 1. Direktive o PDV-u, električna energija smatra se materijalnom imovinom u svrhu PDV-a.

5 Članak 38. Direktive o PDV-u propisuje:

„1. U slučaju isporuke plina putem sustava za distribuciju prirodnog plina, ili električne energije oporezivom preprodavatelju, mjestom isporuke smatra se mjesto gdje taj oporezivi preprodavatelj ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu za koju se roba isporučuje, ili, u odsustvu takvog mjesta poslovanja ili stalne poslovne jedinice, mjesto njegovog stalnog prebivališta ili mjesto njegovog uobičajenog boravišta.

2. Za potrebe stavka 1., „oporezivi preprodavatelj”, znači poreznog obveznika čija je osnovna djelatnost u pogledu kupnje plina ili električne energije preprodaja tih proizvoda a čija je vlastita potrošnja tih proizvoda neznatna.“

6 Na temelju članka 39. te direktive:

„U slučaju isporuke plina putem sustava za distribuciju prirodnog plina ili električne energije, ukoliko ta isporuka nije obuhvaćena člankom 38., mjestom isporuke smatra se mjesto gdje kupac u stvarnosti koristi i ostvaruje potrošnju robe.

U slučaju gdje cijeli ili dio plina ili električne energije kupac u stvarnosti ne troši, nepotrošena roba smatra se korištenom i potrošenom u mjestu gdje kupac ima sjedište svoje poslovne aktivnosti ili

stalnu poslovnu jedinicu za koje je izvršena isporuka robe. U odsustvu takvog mjesta poslovanja ili stalne poslovne jedinice smatra se da je kupac iskoristio i potrošio robu u mjestu njegovog stalnog prebivališta ili u mjestu njegovog uobičajenog boravišta.“

– Odredbe o obvezi obračuna PDV-a

7 Na temelju članka 63. Direktive o PDV-u, oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.

8 Ta direktiva u članku 193. predviđa da je svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku robe ili usluga dužan platiti PDV osim u slučajevima iz članaka 194. do 199. i članka 202., u kojima je PDV obvezna platiti druga osoba.

9 Članak 195. Direktive o PDV-u propisuje:

„PDV je obvezna platiti svaka osoba koja je identificirana u svrhe plaćanja PDV-a u državi članici u kojoj postoji obveza plaćanja poreza te joj je isporučena roba pod uvjetima iz članaka 38. ili 39., ako isporuke obavlja porezni obveznik koji nema poslovni nastan u toj državi članici.“

– Odredbe o odbitku i povratu PDV-a plaćenog u prethodnoj fazi

10 Članak 168. a) Direktive o PDV-u propisuje da, ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti od PDV-a koji je dužan platiti PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik.

11 Članak 169. a) Direktive o PDV-u dodaje da, uz odbitak iz članka 168., porezni obveznik ima pravo odbiti PDV iz tog članka ako se roba i usluge koriste u svrhe transakcija koje se odnose na ekonomske djelatnosti koje se provode izvan države članice u kojoj treba platiti ili je plaćen PDV, u pogledu kojih bi se PDV mogao odbiti da su bile provedene u toj državi članici.

12 Članak 170. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

„Svi porezni obveznici koji, u smislu članka 1. [Osme direktive] i članka 171. ove Direktive nemaju poslovni nastan u državi članici u kojoj kupuju robu i usluge ili uvoze robu koja podliježe PDV-u, imaju pravo na povrat tog PDV-a ako se ta roba i usluge koriste za sljedeće svrhe:

a) transakcije iz članka 169.;

b) transakcije za koje porez plaća samo kupac u skladu s člancima od 194. do 197. ili člankom 199.“

13 Članak 171. stavak 1. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

„Povrat PDV-a provodi se poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici u kojoj kupuju robu i usluge ili uvoze robu koja podliježe PDV-u ali koji imaju poslovni nastan u drugoj državi članici, u skladu s detaljnim provedbenim pravilima utvrženim u [Osmoj direktivi].“

Porezni obveznici iz članka 1. [Osme direktive] smatraju se također, u smislu primjene te Direktive, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u dotičnoj državi članici ako u državi članici u kojoj kupuju robu i usluge ili uvoze robu koja podliježe PDV-u obavljaju samo isporuku robe ili usluga osobi koja je u skladu s člancima 194. do 197. ili člankom 199. određena kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a.“

Osma direktiva

14 Osma direktiva ukinuta je od 1. siječnja 2010. Direktivom Vijeća 2008/9/EZ od 12. veljače 2008. o utvrđivanju detaljnih pravila za povrat poreza na dodanu vrijednost, predviđenih u Direktivi 2006/112/EZ, poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u državi članici povrata, već u drugoj državi članici (SL L 44, str. 23.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 275.). Uzevši u obzir datum transakcija o kojima je riječ u glavnom postupku, Osma direktiva, koja je bila na snazi do 31. prosinca 2009., jedina je primjenjiva.

15 Članak 1. Osme direktive propisuje:

„U smislu primjene ove direktive, poreznim obveznikom koji nema sjedište na području države smatra se porezni obveznik [...] koji [...] u toj državi nije imao ni sjedište svog poslovanja, ni stalnu poslovnu jedinicu iz koje su se obavljale transakcije, ni, u nedostatku takvog sjedišta ili takve poslovne jedinice, stalno prebivalište ili uobičajeno boravište te koji [...] nije obavio nikakvu isporuku robe ili usluga za koju se smatra da se odvija u toj zemlji [osim određenih isporuka prijevoza i određenih drugih isporuka usluga].“ [neslužbeni prijevod]

16 Sukladno članku 2. Osme direktive, svaka država članica poreznim obveznicima koji nemaju sjedište na području države, ali koji imaju sjedište u drugoj državi članici, sukladno uvjetima koje određuje Osma direktiva vraća PDV kojem podliježu usluge ili pokretna dobra koja su im na području države isporučili drugi porezni obveznici ako su ta dobra i te usluge ponajprije korišteni u svrhu transakcija iz članka 169. a) Direktive o PDV-u.

17 Članci 3. i 4. Osme direktive nabrajaju niz uvjeta koje mora ispuniti porezni obveznik koji želi koristiti povrat plaćenog PDV-a.

18 Na temelju članka 6. Osme direktive, države članice ne mogu nametati poreznim obveznicima iz članka 2. te direktive, uz obveze iz članka 3. i 4. te direktive, nikakve druge obveze osim da u određenim slučajevima dostave informacije koje su potrebne kako bi se ocijenila osnovanost zahtjeva za povrat.

Rumunjsko pravo

19 Svrha je Zakona o porezima br. 571/2003 (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 927 od 23. prosinca 2003., u daljnjem tekstu: Zakon o porezima) prenijeti Direktivu o PDV-u i Osmu direktivu u rumunjsko pravo.

20 Članak 132. stavak 1. e) Zakona o porezima propisuje, u bitnome na jednak način kao članak 38. Direktive o PDV-u, da se mjestom isporuke električne energije oporezivom preprodavatelju smatra sjedište tog oporezivog preprodavatelja.

21 Članak 150. stavak 1. d) Zakona o porezima ima za cilj prenošenje članka 195. Direktive o PDV-u u rumunjsko pravo i u bitnome propisuje da, u slučaju isporuke električne energije oporezivom preprodavatelju identificiranom u svrhu PDV-a u Rumunjskoj od strane poreznog obveznika nerezidenta u Rumunjskoj, čak i ako je isti identificiran u svrhu PDV-a u Rumunjskoj, oporezivi preprodavatelj je osoba odgovorna za plaćanje PDV-a.

22 Članak 147. b Zakona o porezima, pod naslovom „Povrat poreza poreznim obveznicima koji nisu identificirani u svrhu PDV-a u Rumunjskoj“, u stavku 1. a) propisuje da povrat plaćenog poreza u skladu s uvjetima određenima zakonom može zahtijevati „porezni obveznik koji nije identificiran i koji nije obavezan identificirati se u svrhu PDV-a u Rumunjskoj, a ima sjedište u drugoj državi članici“.

23 Članak 49. stavak 3. Odluke rumunjske vlade br. 44 od 22. siječnja 2004. kojom se odobravaju načini primjene Zakona o porezima (*Monitorul Oficial al României*, dio I., br. 112, od 6. veljače 2004.), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku, određuje načine primjene Zakona o porezima kako slijedi:

„Porezni obveznik iz članka 147. b stavka 1. a) Zakona o porezima je porezni obveznik koji tijekom razdoblja iz stavka 1. nije identificiran niti podliježe obvezi identifikacije u svrhu poreza u Rumunjskoj [...], koji nema sjedište u Rumunjskoj niti ondje ima stalnu poslovnu jedinicu iz koje se obavljaju ekonomske djelatnosti i koji tijekom tog razdoblja nije isporučio nikakvu robu ili usluge u Rumunjskoj, osim:

[...]

b) isporuke robe i/ili usluga kada su porez kojem te isporuke podliježu platili primatelji spomenutih isporuka robe i/ili usluga sukladno članku 150. stavku 1. [...] d) [...] Zakona o porezima.“ [neslužbeni prijevod]

24 Na temelju članka 151. stavka 3. Zakona o porezima koji je bio na snazi do 31. prosinca 2006., osobe sa sjedištem u državi članici izvan Rumunjske koje obavljaju oporezive isporuke robe u potonjoj državi obvezne su odrediti poreznog zastupnika u Rumunjskoj. Ta je odredba ukinuta pristupanjem Rumunjske Europskoj uniji.

Glavni postupak i prethodna pitanja

25 E.ON, prisutan na rumunjskom tržištu od listopada 2005., bavi se djelatnostima trgovine energijom.

26 Kako bi udovoljio obvezama koje porezni obveznici sa sjedištem u državi izvan Rumunjske imaju na temelju Zakona o porezima u verziji koja je bila na snazi do pristupanja Rumunjske Uniji 1. siječnja 2007., E.ON je odredio SC Haarmann Hemmelrath & Partner Management Consulting SRL, koji je postao RSM Hemmelrath Consulting SRL, (u daljnjem tekstu: Haarmann) kao poreznog zastupnika u Rumunjskoj. Haarmann je pravna osoba osnovana u skladu s rumunjskim pravom sa sjedištem u Bukureštu i identificirana u svrhu PDV-a u Rumunjskoj.

27 Haarmann je u svojstvu E.ON-ova poreznog zastupnika sklopio ugovore s rumunjskim pravnim osobama. Između 15. listopada 2005. i 31. prosinca 2006. Haarmann je u E.ON-ovo ime kao porezni zastupnik obavljao djelatnosti koje su se sastojale u isporukama električne energije i prefakturiranju prijevoza, za koje je izdavao račune.

28 Budući da je obveza određivanja poreznog zastupnika ukinuta kad je Rumunjska postala članica Unije, Haarmann je od 1. siječnja 2007. prestao izdavati račune za E.ON-ov račun.

Haarmann je, međutim, nastavio zastupati E.ON u Rumunjskoj, posebice prema poreznim tijelima.

29 Između 1. siječnja i 31. kolovoza 2007. E.ON je zatražio odbitak PDV-a koji je platio za iznos od 5.118.071 rumunjski lej (RON) na temelju računa koje su izdali njegovi trgovački partneri, rumunjske pravne osobe, kao isporučitelji usluga. Taj je iznos podijeljen na sljedeći način:

- 2.466.611 RON PDV-a za usluge pretvorbe energetskog ugljena koje je obavila rumunjska termoelektrana;
- 2.612.888 RON PDV-a za usluge željeznikog prijevoza kamenog ugljena koje je obavilo rumunjsko prijevozničko društvo;
- 97 RON PDV-a za carinske usluge, i
- 38.475 RON PDV-a za usluge prijevoza električne energije koje je obavilo društvo za upravljanje elektroenergetskom mrežom.

30 Haarmann je u svojstvu E.ON-ova zastupnika poreznim tijelima podnio četiri prijave PDV-a, u travnju, srpnju, kolovozu i rujnu 2007., koje se odnose na ožujak, lipanj, srpanj i kolovoz 2007., kako bi mu se priznalo pravo na odbitak PDV-a za spomenuti iznos.

31 Nakon podnošenja tih prijava, u Haarmannu je izvršena djelomična porezna kontrola za razdoblje od 19. listopada 2005. do 31. kolovoza 2007.

32 Porezna tijela u svom izvještaju sastavljenom 21. svibnja 2008. odbila su priznati pravo na odbitak iznosa od 5.118.071 RON koji se odnosi na transakcije izvršene počevši od 1. siječnja 2007. Ona su u bitnome procijenila da, na temelju članka 150. stavka 1. d) Zakona o porezima koji je na snazi od 1. siječnja 2007., E.ON više nije bio porezni obveznik PDV-a u Rumunjskoj za transakcije isporuke električne energije, što je značilo da on više ne izdaje račune niti ubire PDV za navedene transakcije u Rumunjskoj, s obzirom na to da je od tog datuma to bila obveza primatelja isporuke. Slijedom navedenog, budući da on u Rumunjskoj više ne obavlja nikakve djelatnosti koje podliježu PDV-u, njegov porezni predstavnik nema pravo na odbitak PDV-a za akvizicije izvršene radi isporuke električne energije nakon 1. siječnja 2007. Osim toga, zadržavanje poreznog predstavnika u Rumunjskoj i obavljanje transakcija njegovim posredstvom nakon 1. siječnja 2007. više nije bila zakonska mogućnost.

33 Na temelju izvještaja o poreznoj kontroli, porezna tijela u svibnju 2008. izdala su dodatno porezno rješenje za PDV.

Prvi parnični postupak

34 E.ON je osporavao to porezno rješenje. Nakon što su porezna tijela odbila njegov prigovor, E.ON je podnio tužbu Curtea de Apel București koja je prihvaćena. Porezno je rješenje poništeno u odnosu na iznos od 5.118.071 RON te je poreznim tijelima naloženo da E.ON-u vrate taj iznos.

35 Povodom žalbe koju su podnijela porezna tijela, Înalta Curte de Casa și Justiție preinačio je presudu Curtea de Apel București i presudom od 8. veljače 2011. konačno odbio E.ON-ovu tužbu u cijelosti. Na datum sastavljanja zahtjeva za prethodnu odluku obrazloženje te presude još nije bilo poznato.

Drugi parnični postupak

36 Budući da mu porezna tijela nisu priznala pravo na odbitak, E.ON je 30. lipnja 2008. podnio

zahtjev za povrat iznosa od 5.118.071 RON na ime PDV-a na temelju Osme direktive i članka 147 b. stavka 1. a) Zakona o porezima koji ima za cilj prenijeti tu direktivu u rumunjsko pravo, a u odnosu na kalendarsku godinu 2007.

37 Odlukom od 29. siječnja 2009. porezna tijela odbila su taj zahtjev za povrat smatrajući da tijekom predmetnog razdoblja od siječnja do kolovoza 2007. E.ON nije poštovao zahtjeve koji proizlaze iz članka 147 b. stavka 1. a) Zakona o porezima, uzimajući u obzir činjenicu da se povrat na temelju te odredbe odnosi na porezne obveznike koji nisu identificirani i koji nisu obvezni identificirati se u svrhu PDV-a u Rumunjskoj, dok je E.ON u Rumunjskoj nastavio porezno zastupati Haarmann i time je E.ON zapravo bio identificiran u svrhu PDV-a u Rumunjskoj.

38 Upravna tužba protiv te odluke bila je odbijena budući da su porezna tijela procijenila da je primjena odredbi Osme direktive bespredmetna s obzirom na to da se radi o nerezidentima identificiranima u svrhu PDV-a koji su imali pravo na odbitak PDV-a za izvršene transakcije.

39 E.ON je podnio tužbu protiv odluke od 29. siječnja 2009. pred Curtea de Apel București, ističući u bitnome da, suprotno mišljenju poreznih tijela, Osmo direktiva ne propisuje uvjet na temelju kojeg porezni obveznik ne mora biti identificiran niti mora biti dužan identificirati se u svrhu PDV-a u Rumunjskoj kako bi mogao koristiti pravo na povrat plaćenog PDV-a. Porezna tijela nisu se očitovala u postupku pred sudom koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku.

40 U tim je okolnostima Curtea de Apel București odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Može li se poreznog obveznika s glavnim sjedištem u državi članici Europske unije izvan Rumunjske koji ima poreznog zastupnika identificiranog u svrhu PDV-a u Rumunjskoj sukladno odredbama nacionalnog prava primjenjivima prije pristupanja Rumunjske Uniji [...] smatrati 'poreznim obveznikom koji nema sjedište na području države', u smislu članka 1. [Osme direktive]?

2. Predstavlja li uvjet da pravna osoba nije identificirana u svrhu PDV-a, predviđen odredbama članka 147 b. stavka 1. a) Zakona o porezima koje prenose odredbe [Osme] direktive, dodatni uvjet u odnosu na one koji su izričito navedeni u člancima 3. i 4. Osme direktive i, u slučaju pozitivnog odgovora, je li takav dodatni uvjet dopušten u odnosu na odredbe članka 6. [Osme] direktive?

3. Mogu li odredbe članka 3. i 4. Osme direktive imati izravan učinak, odnosno, ako su zadovoljeni uvjeti koje oni izričito navode, proizlazi li iz njih za pravnu osobu koja nema sjedište na području Rumunjske, u smislu članka 1., pravo na povrat PDV-a neovisno o načinu na koji nacionalni propisi provode te odredbe?“

O prethodnim pitanjima

41 Svojim trima pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku u biti pita treba li odredbe Osme direktive tumačiti na način da činjenica da porezni obveznik koji ima sjedište u jednoj državi članici te koji je obavljao isporuke električne energije u drugoj državi članici odredi poreznog zastupnika identificiranog u svrhu PDV-a u toj drugoj državi ima za posljedicu to da se taj porezni obveznik ne može pozivati na Osmu direktivu u potonjoj državi kako bi dobio povrat PDV-a plaćenog u prethodnoj fazi.

42 U tom smislu valja istaknuti da članak 1. Osme direktive u bitnome propisuje dva kumulativna uvjeta koji se moraju ispuniti kako bi se moglo smatrati da porezni obveznik nema sjedište na području države i na taj način nema pravo koristiti povrat u skladu s člankom 2. te

direktive. S jedne strane, taj porezni obveznik ne smije imati nikakav poslovni nastan u državi članici u kojoj zahtijeva taj povrat. S druge strane, ne smije obaviti isporuke robe ili usluga za koje se smatra da se odvijaju u toj zemlji, osim određenih isporuka posebnih usluga.

43 Potrebno je dodati da, sukladno članku 6. Osme direktive, države članice ne mogu nametati poreznim obveznicima iz članka 2. te direktive, uz obveze iz članka 3. i 4. te direktive, nikakve druge obveze osim da u određenim slučajevima dostave informacije koje su potrebne kako bi se ocijenila osnovanost zahtjeva za povrat.

44 Valja ispitati dva uvjeta iz točke 42. ove presude.

O uvjetu koji se odnosi na nepostojanje poslovnog nastana u predmetnoj državi članici

45 Sukladno svim zainteresiranim osobama koje su podnijele svoja očitovanja Sudu, može se ustvrditi da se činjenica da porezni obveznik sa sjedištem u jednoj državi članici ima poreznog zastupnika identificiranog u svrhu PDV-a u drugoj državi članici ne može izjednačavati sa stjecanjem poslovnog nastana u smislu članka 1. Osme direktive.

46 Naime iz stalne sudske prakse proizlazi da, kako bi se smatrao poslovnim nastanom na koji se odnose isporuke robe i usluga poreznog obveznika, potrebno je da taj poslovni nastan ima dovoljan stupanj trajnosti i prikladnu strukturu, u pogledu ljudskih i tehničkih potencijala, kako bi se na neovisan način omogućile predmetne transakcije (vidjeti u tom smislu presude od 17. srpnja 1997., ARO Lease, C-190/95, Zb., str. I-4383., t. 16. i od 7. svibnja 1998., Lease Plan, C-390/96, Zb., str. I-2553., t. 24.).

47 Naime, obično određivanje poreznog zastupnika nije dovoljno kako bi se smatralo da predmetni porezni obveznik raspolaže organizacijom koja je u dovoljnom stupnju trajna ili vlastitim osobljem koje vodi njegove ekonomske djelatnosti.

48 Proizlazi da su nacionalni propisi koji izjednačavaju postojanje poreznog zastupnika s poslovnim nastanom na području zemlje u smislu članka 1. Osme direktive protivni toj odredbi.

O uvjetu koji se odnosi na nepostojanje isporuka robe i usluga u predmetnoj državi članici

49 Iz sadržaja članka 1. Osme direktive proizlazi da je, kako je navedeno u točki 42. ove presude, povrat na koji porezni obveznici imaju pravo sukladno toj direktivi uvjetovan i činjenicom da tijekom predmetnog razdoblja podnositelj zahtjeva za povrat spomenutog PDV-a nije obavio nikakvu isporuku robe ili usluga za koje se smatra da se odvijaju u toj zemlji.

50 Kako bi se ocijenilo udovoljava li situacija poput ove u glavnom postupku tom uvjetu, najprije valja navesti da se, sukladno članku 38. stavku 1. Direktive o PDV-u, u slučaju isporuke električne energije „oporezivom preprodavatelju“ u smislu stavka 2. tog članka, mjestom isporuke smatra mjesto gdje taj oporezivi preprodavatelj ima sjedište svoje poslovne aktivnosti.

51 Nadalje, električna energija, u skladu s člankom 15. stavkom 1. Direktive o PDV-u, u svrhu PDV-a smatra se materijalnom imovinom, zbog čega se ne može primijeniti nijedna od iznimaka vezanih uz određene isporuke usluga predviđenih člankom 1. Osme direktive.

52 Konačno, u skladu s člankom 171. stavkom 1. drugim podstavkom Direktive o PDV-u, porezni obveznici iz članka 1. Osme direktive, koji u dotičnoj državi članici obavljaju samo isporuku robe osobi koja je za te transakcije određena kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a u skladu s člankom 195. Direktive o PDV-u, također se u svrhu primjene Osme direktive smatraju poreznim obveznicima koji nemaju poslovni nastan u toj državi članici. Članak 195. posebno se primjenjuje na isporuke električne energije oporezivim preprodavateljima identificiranim u svrhu

PDV-a u državi članici u kojoj se porez duguje i u kojoj je isporučena roba sukladno uvjetima iz članka 38. Direktive o PDV-u.

53 Protivno argumentima koje je iznijela rumunjska vlada, identificiranje društva kako što je E.ON u svrhu PDV-a u Rumunjskoj posredstvom poreznog zastupnika nacionalni pravni poredak ne može pravovaljano smatrati potvrdom da je takvo društvo zapravo obavilo isporuke robe ili usluga u toj državi članici u smislu članka 1. Osme direktive. Naime, iz sadržaja tog članka kao i iz članka 171. Direktive o PDV-u jasno proizlazi da za nemogućnost primjene prava na povrat u okviru Osme direktive treba utvrditi ne samo običnu sposobnost obavljanja transakcija oporezivih u državi podnošenja zahtjeva za povrat nego i stvarno ostvarenje takvih transakcija.

54 U odnosu na prethodno navedeno, sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku treba provjeriti može li se zapravo smatrati da u predmetnoj situaciji u glavnom postupku E.ON nije obavio isporuke robe ili usluga za koje se smatra da se odvijaju u Rumunjskoj u smislu članka 1. Osme direktive.

55 Nadalje, kad je riječ o tvrdnjama rumunjske vlade tijekom rasprave u skladu s kojima je E.ON zadržavajući svog poreznog zastupnika stvorio pravnu prazninu, lišavajući se svake mogućnosti da dobije povrat PDV-a, valja navesti da, ako predmetne isporuke električne energije čine Osmu direktivu neprimjenjivom, odbitak PDV-a plaćenog u prethodnoj fazi mora u načelu biti priznat ako su zadovoljeni temeljni uvjeti, čak i kada porezni obveznik nije poštovao određene formalne uvjete. Naime, načelo porezne neutralnosti protivno je sankciji koja se sastoji u odbijanju prava na povrat ili odbitak (vidjeti presudu od 12. srpnja 2012., *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, t. 71. i 77.; također vidjeti analognu presudu od 27. rujna 2007., *Collée*, C-146/05, Zb., str. I-7861., t. 31.).

56 Konačno, kada je riječ o problemu postavljenom od suda koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku u okviru njegovog trećeg pitanja, valja navesti da se, sukladno stalnoj sudskoj praksi Suda, u slučajevima kad su odredbe neke direktive s obzirom na svoj sadržaj bezuvjetne i dovoljno precizne, pojedinci mogu na njih pozvati pred nacionalnim sudovima protiv države, bilo jer je propustila pravodobno prenijeti tu direktivu u nacionalno pravo, bilo jer ju je nepravilno prenijela (vidjeti presudu od 19. prosinca 2012., *Orfey Bulgaria*, C-549/11, t. 51. i navedenu sudsku praksu). Valja ustvrditi da gore ispitane odredbe, posebice članci 1., 3. i 4. Osme direktive kao i 171. i 195. Direktive o PDV-u, ispunjavaju navedene uvjete.

57 S obzirom na sve navedeno, na postavljena pitanja valja odgovoriti da se odredbe Osme direktive, zajedno s člancima 38., 171. i 195. Direktive o PDV-u, trebaju tumačiti na način da porezni obveznik sa sjedištem u jednoj državi članici koji je obavio isporuke električne energije oporezivim preprodavateljima sa sjedištem u drugoj državi članici ima pravo pozvati se na Osmu direktivu u toj drugoj državi kako bi dobio povrat PDV-a plaćenog u prethodnoj fazi. To pravo ne isključuje činjenica određivanja poreznog zastupnika identificiranog u svrhu PDV-a u potonjoj državi.

Troškovi

58 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Suda, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (deseto vijeće) odlučuje:

Odredbe Osme direktive Vijeća 79/1072/EEZ od 6. prosinca 1979. o usklađivanju zakonodavstava država članica o porezu na promet – Postupci za povrat poreza na dodanu vrijednost poreznim obveznicima koji nemaju sjedište na području države, zajedno s člancima 38., 171. i 195. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom

sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena i dopunjena Direktivom Vijeća 2007/75/EZ od 20. prosinca 2007., treba tumačiti na način da porezni obveznik sa sjedištem u jednoj državi članici koji je obavio isporuke električne energije oporezivim preprodavateljima sa sjedištem u drugoj državi članici ima pravo pozvati se na Osmu direktivu 79/1072 u toj drugoj državi kako bi dobio povrat poreza na dodanu vrijednost plaćenog u prethodnoj fazi. To pravo ne isključuje činjenica određivanja poreznog zastupnika identificiranog u svrhu poreza na dodanu vrijednost u potonjoj državi.

Potpisi

* Jezik postupka: rumunjski