

Downloaded via the EU tax law app / web

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

6 februari 2014 (*)

„Richtlijn 79/1072/EEG – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – In andere lidstaat gevestigde belastingplichtigen – Regeling betreffende btw-teruggaaf – Belastingplichtigen die fiscaal vertegenwoordiger hebben aangewezen volgens nationale bepalingen die golden vóór toetreding tot Europese Unie – Daarvan uitgesloten – Begrip ‚niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige’ – Vereiste van ontbreken van vaste inrichting – Voorwaarde dat geen goederenleveringen of diensten zijn verricht – Elektriciteitsleveringen aan belastingplichtige wederverkopers – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 171”

In zaak C-323/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door Curtea de Apel București (Roemenië) bij beslissing van 26 april 2011, ingekomen bij het Hof op 5 juli 2012, in de procedure

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

tegen

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

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

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, waarnemend president van de Tiende kamer, D. Šváby en C. Vajda (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: N. Wahl,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 16 mei 2013,

gelet op de opmerkingen van:

- E.ON Global Commodities SE, voorheen E.On Energy Trading SE, vertegenwoordigd door A. Duncea en A. Ionișoaei, advocați,
- de Roemeense regering, vertegenwoordigd door R. H. Radu, A. L. Crișan, R. M. Giurescu en E. Gane als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Keppenne, L. Lozano Palacios en G. D. Balan als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van bepalingen van de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen (PB L 331, blz. 11; hierna: „Achtste richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen E.ON Global Commodities SE, voorheen E.On Energy Trading SE (hierna: „E.ON”), een in Duitsland gevestigde onderneming enerzijds, en de Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Solu?ionare a Contesta?iilor (Nationaal bureau van de belastingdienst – directoraat-generaal geschillenbehandeling) en de Direc?ia General? a Finan?elor Publice a Municipiului Bucure?ti – Serviciul de administrare a contribuabililor nereziden?i (Algemene directie van de openbare financiën van de stad Boekarest – afdeling niet-ingezeten belastingplichtigen) (hierna samen: „belastingautoriteiten”), anderzijds, betreffende de terugbetaling van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) die E.ON in het kader van haar activiteiten in Roemenië als voorbelasting heeft betaald.

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

Richtlijn 2006/112/EG

3 Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2007/75/EG van de Raad van 20 december 2007 (PB L 346, blz. 13; hierna: „btw-richtlijn”), is in werking getreden op 1 januari 2007.

– Bepalingen betreffende elektriciteit

4 Volgens artikel 15, lid 1, van de btw-richtlijn wordt elektriciteit voor btw-doeleinden gelijkgesteld met een lichamelijke zaak.

5 Artikel 38 van de btw-richtlijn bepaalt:

„1. Ingeval de levering van gas via het aardgasdistributiesysteem of van elektriciteit wordt verricht aan een belastingplichtige wederverkoper wordt als plaats van deze levering aangemerkt, de plaats waar de belastingplichtige wederverkoper de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de goederen worden geleverd, dan wel, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

2. Voor de toepassing van lid 1 wordt onder ‚belastingplichtige wederverkoper’ verstaan, een belastingplichtige wiens hoofdactiviteit op het gebied van de aankoop van gas of elektriciteit bestaat in het [door]verkopen van die producten en wiens eigen verbruik van die producten verwaarloosbaar is.”

6 Artikel 39 van deze richtlijn luidt als volgt:

„In het geval van een levering van gas via het aardgasdistributiesysteem of van elektriciteit die niet wordt bestreken door artikel 38, wordt als plaats van deze levering aangemerkt, de plaats waar de afnemer het werkelijke gebruik en verbruik van de goederen heeft.

Ingeval alle goederen of een deel ervan niet daadwerkelijk door deze afnemer worden verbruikt, worden deze niet verbruikte goederen geacht te zijn gebruikt en verbruikt op de plaats waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de goederen worden geleverd. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting wordt de afnemer geacht de goederen te hebben gebruikt en verbruikt in zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats.”

– Bepalingen betreffende de verschuldigheid van de btw

7 Overeenkomstig artikel 63 van de btw-richtlijn vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht.

8 Artikel 193 van deze richtlijn preciseert dat btw verschuldigd is door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is.

9 Artikel 195 van de btw-richtlijn bepaalt:

„De btw is verschuldigd door de voor btw-doeleinden in de lidstaat waar de belasting verschuldigd is geïdentificeerde afnemer aan wie de goederen worden geleverd onder de in de artikelen 38 of 39 bepaalde voorwaarden, wanneer deze leveringen worden verricht door een niet in die lidstaat gevestigde belastingplichtige.”

– Bepalingen betreffende de aftrek en de teruggaaf van de betaalde voorbelasting

10 Artikel 168, sub a, van de btw-richtlijn bepaalt dat, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, deze gerechtigd is in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht, af te trekken van het door hem verschuldigde belastingbedrag.

11 Artikel 169, sub a, van de btw-richtlijn voegt hieraan toe dat, naast de in artikel 168 bedoelde aftrek, de belastingplichtige recht heeft op aftrek van de in dat artikel bedoelde btw, voor zover de goederen en de diensten worden gebruikt voor de handelingen die door de belastingplichtige buiten de lidstaat waar de belasting verschuldigd of voldaan is zijn verricht in verband met werkzaamheden waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in die lidstaat zouden zijn verricht.

12 Artikel 170 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Een belastingplichtige die in de zin van artikel 1 van [de Achtste richtlijn] en artikel 171 van deze richtlijn, niet gevestigd is in de lidstaat waar hij goederen en diensten aankoopt of aan btw onderworpen goederen invoert, heeft recht op teruggaaf van de btw indien de goederen en diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

- a) de in artikel 169 bedoelde handelingen;
- b) de handelingen waarvoor de belasting overeenkomstig de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199 alleen door de afnemer verschuldigd is.”

13 Artikel 171, lid 1, van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„De teruggaaf van de btw aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat waar zij goederen en diensten aankopen of aan btw onderworpen goederen invoeren, maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, geschiedt volgens de bij [de Achtste richtlijn] vastgestelde uitvoeringsbepalingen.

De in artikel 1 van [de Achtste richtlijn] bedoelde belastingplichtigen die in de lidstaat waar zij goederen en diensten aankopen of aan btw onderworpen goederen invoeren, slechts goederenleveringen of diensten hebben verricht waarvoor degene voor wie deze handelingen bestemd zijn, overeenkomstig de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199 is aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, worden voor de toepassing van die richtlijn eveneens beschouwd als niet in die lidstaat gevestigde belastingplichtigen.”

Achtste richtlijn

14 De Achtste richtlijn is per 1 januari 2010 ingetrokken bij richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112 vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (PB L 44, blz. 23). Gelet op de datum van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verrichtingen is enkel de Achtste richtlijn, die van kracht was tot 31 december 2009, in casu van toepassing.

15 Artikel 1 van de Achtste richtlijn bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt als een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige beschouwd de belastingplichtige [...] die [...] in het betrokken land noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting heeft gehad van waaruit de handelingen worden verricht, noch, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, aldaar zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft gehad, en die [...] geen leveringen van goederen of diensten heeft verricht waarvan de plaats geacht wordt in het betrokken land te zijn gelegen, met uitzondering van [bepaalde vervoersdiensten en bepaalde andere diensten].”

16 Luidens artikel 2 van deze richtlijn geeft elke lidstaat aan iedere niet in het binnenland maar in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige, onder de in de Achtste richtlijn gestelde voorwaarden, de btw terug welke is geheven ter zake van de hem door andere belastingplichtigen in het binnenland verleende diensten of geleverde roerende goederen, voor zover deze goederen en diensten met name worden gebruikt voor de handelingen bedoeld in artikel 169, sub a, van de btw-richtlijn.

17 De artikelen 3 en 4 van de Achtste richtlijn sommen een aantal voorwaarden op waaraan moet worden voldaan door een belastingplichtige die voor teruggaaf van de betaalde btw in aanmerking wenst te komen.

18 Overeenkomstig artikel 6 van de Achtste richtlijn mogen de lidstaten de in artikel 2 van deze richtlijn bedoelde belastingplichtige, naast de in de artikelen 3 en 4 van die richtlijn omschreven verplichtingen, geen andere verplichting opleggen dan die om in bijzondere gevallen de inlichtingen te verstrekken welke voor de beoordeling van de gegrondheid van het verzoek om teruggaaf nodig zijn.

Roemeens recht

19 Bij wet nr. 571/2003 houdende het fiscale wetboek (*Monitorul Oficial al României*, deel I, nr. 927 van 23 december 2003; hierna: „fiscale wetboek”) zijn de btw-richtlijn en de Achtste richtlijn omgezet in het Roemeense recht.

20 Artikel 132, lid 1, sub e, van het fiscale wetboek bepaalt – in grotendeels dezelfde bewoordingen als artikel 38 van de btw-richtlijn – dat als de plaats van de levering van de elektriciteit aan een belastingplichtige wederverkoper wordt beschouwd, de plaats waar deze belastingplichtige wederverkoper zijn zetel heeft gevestigd.

21 Artikel 150, lid 1, sub d, van het fiscale wetboek strekt tot omzetting in het Roemeense recht van artikel 195 van de btw-richtlijn en bepaalt in wezen dat, in geval van levering van elektriciteit aan een in Roemenië voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige wederverkoper door een niet in Roemenië gevestigde belastingplichtige, zelfs indien deze laatste in Roemenië is geïdentificeerd voor btw-doeleinden, de belastingplichtige wederverkoper de btw verschuldigd is.

22 Artikel 147 ter van het fiscale wetboek, met als opschrift „Recht op teruggaaf van btw voor in Roemenië niet voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtigen”, bepaalt in lid 1, sub a, ervan dat – met inachtneming van de in de uitvoeringsbepalingen vastgestelde voorwaarden – „een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige die in Roemenië geen btw-identificatienummer heeft verkregen en die evenmin onderworpen is aan de verplichting om zich in Roemenië te identificeren voor btw-doeleinden” om teruggaaf van de betaalde btw kan verzoeken.

23 Artikel 49, lid 3, van besluit nr. 44 van de Roemeense regering van 22 januari 2004 tot goedkeuring van de uitvoeringsbepalingen van het fiscale wetboek (*Monitorul Oficial al României*, van 6 februari 2004, deel I, nr. 112), in de op de feiten in het hoofdgeding toepasselijke versie ervan, regelt de toepassing van het fiscale wetboek dienaangaande als volgt:

„Als in artikel 147 ter, lid 1, sub a, van het fiscale wetboek bedoelde belastingplichtige moet worden aangemerkt elke belastingplichtige die in het in lid 1 aangegeven tijdvak in Roemenië niet voor btw-doeleinden is geïdentificeerd [...] en daartoe ook niet verplicht was, die niet in Roemenië is gevestigd en aldaar evenmin over een vaste inrichting beschikt van waaruit hij bedrijfsactiviteiten uitoefent, en die in het betrokken tijdvak in Roemenië geen goederen heeft geleverd of diensten heeft verstrekt, met uitzondering van de hierna volgende verrichtingen:

[...]

b) leveringen van goederen en/of diensten ingeval de daarover geheven belasting overeenkomstig artikel 150, lid 1, sub [...] d [...], van het fiscale wetboek wordt betaald door de afnemer van deze goederen of diensten.”

24 Volgens artikel 151, lid 3, van het fiscale wetboek, dat van kracht was tot 31 december 2006, waren in een andere staat dan Roemenië gevestigde personen die in Roemenië belastbare goederenleveringen verrichtten, verplicht om in Roemenië een fiscaal vertegenwoordiger aan te wijzen. Deze bepaling is ingetrokken vanaf het tijdstip van de toetreding van Roemenië tot de

Europese Unie.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

25 E.ON, die sinds oktober 2005 aanwezig is op de Roemeense markt, is actief in de energiesector.

26 Teneinde te voldoen aan de verplichtingen die aan in een andere staat dan Roemenië gevestigde belastingplichtigen werden opgelegd door het fiscale wetboek, zoals dit van kracht was tot de toetreding van Roemenië tot de Unie op 1 januari 2007, heeft E.ON de vennootschap SC Haarmann Hemmelrath & Partner Management Consulting SRL, thans RSM Hemmelrath Consulting SRL (hierna: „Haarmann”), als fiscaal vertegenwoordiger in Roemenië aangewezen. Haarmann is een rechtspersoon naar Roemeens recht die haar zetel heeft te Boekarest en in Roemenië voor btw-doeleinden is geïdentificeerd.

27 In haar hoedanigheid van fiscaal vertegenwoordiger van E.ON heeft Haarmann overeenkomsten met Roemeense rechtspersonen gesloten. Van 15 oktober 2005 tot en met 31 december 2006 heeft Haarmann in haar hoedanigheid van fiscaal vertegenwoordiger bepaalde handelingen gesteld namens E.ON, meer bepaald het leveren van elektriciteit en het herfactureren van vervoerdiensten, waarvoor zij facturen met toepassing van btw heeft opgesteld.

28 Aangezien de verplichting om een fiscaal vertegenwoordiger aan te wijzen is opgeheven op het tijdstip waarop Roemenië lid van de Unie is geworden, heeft Haarmann vanaf 1 januari 2007 geen facturen met toepassing van btw meer opgesteld voor rekening van E.ON. Haarmann is E.ON evenwel blijven vertegenwoordigen in Roemenië, met name jegens de belastingautoriteiten.

29 Met betrekking tot het tijdvak van 1 januari 2007 tot en met 31 augustus 2007 heeft E.ON verzocht om aftrek van de btw die zij had betaald als voorbelasting – in totaal 5 118 071 Roemeense lei (RON) – op basis van facturen die haar waren bezorgd door haar handelspartners, te weten Roemeense rechtspersonen in hun hoedanigheid van dienstverstrekkers. Deze kosten waren verdeeld als volgt:

- 2 466 611 RON btw voor de bewerking van steenkool voor energievoorziening door een Roemeense thermo-elektrische centrale;
- 2 612 888 RON btw voor het vervoer van steenkool per spoor door een Roemeense transportonderneming;
- 97 RON btw voor douanediensten, en
- 38 475 RON btw voor de distributie van elektriciteit door een elektriciteitsnetwerkbeheerder.

30 Haarmann heeft – in haar hoedanigheid van vertegenwoordiger van E.ON – in april, juli, augustus en september 2007 vier btw-aangiften ingediend bij de belastingautoriteiten, respectievelijk voor de maanden maart, juni, juli en augustus 2007, teneinde aftrek van btw voor het betrokken bedrag te verkrijgen.

31 Na de indiening van deze btw-aangiften is bij Haarmann een tussentijds fiscaal onderzoek verricht, betreffende de periode van 19 oktober 2005 tot en met 31 augustus 2007.

32 De belastingautoriteiten hebben in hun op 21 mei 2008 gedateerde rapport de aftrek van het btw-bedrag van 5 118 071 RON betreffende de vanaf 1 januari 2007 verrichte transacties niet aanvaard. Zij stelden zich in wezen op het standpunt dat E.ON overeenkomstig artikel 150, lid 1, sub d, van het fiscale wetboek, dat in werking was getreden op 1 januari 2007, in Roemenië niet

meer onderworpen was aan btw voor de levering van energie, hetgeen impliceerde dat betrokkene voor die verrichtingen in Roemenië geen facturen meer kon opstellen of btw in rekening kon brengen, aangezien deze verplichting vanaf die datum op de afnemer van de geleverde goederen rustte. Bijgevolg oefende E.ON volgens hen in Roemenië geen aan btw onderworpen activiteit meer uit en kon haar fiscaal vertegenwoordiger dus niet langer aanspraak maken op aftrek van de voorbelasting die was betaald over de activa die waren aangekocht met het oog op de energievoorziening ná 1 januari 2007. Bovendien vormden het behoud van een fiscaal vertegenwoordiger in Roemenië en de uitoefening van activiteiten via laatstgenoemde vanaf voornoemde datum geen wettelijk voorziene optie meer.

33 Op basis van het in het kader van de fiscale verificatie opgestelde rapport hebben de belastingautoriteiten in mei 2008 een aanvullende btw-heffing vastgesteld.

Eerste geschilprocedure

34 E.ON heeft deze aanvullende toepassing van btw aangevochten. Nadat dit bezwaar is afgewezen, heeft E.ON beroep ingesteld bij de Curtea de Apel București, die dit beroep heeft toegewezen. De btw-heffing is nietig verklaard wat het bedrag van 5 118 071 RON betreft, en de belastingautoriteiten is gelast dit bedrag aan E.ON terug te betalen.

35 De belastingautoriteiten hebben daartegen cassatieberoep ingesteld bij de Înalta Curte de Casa și Justiție, die bij arrest van 8 februari 2011 het arrest van de Curtea de Apel București heeft vernietigd en het beroep van E.ON definitief en volledig heeft afgewezen. Op de datum van de vaststelling van het verzoek om een prejudiciële beslissing was de motivering van dat arrest nog niet bekend.

Tweede geschilprocedure

36 Aangezien de belastingautoriteiten weigerden haar het recht op aftrek toe te kennen, heeft E.ON op 30 juni 2008 – voor het boekjaar 2007 – een verzoek om teruggaaf van 5 118 071 RON btw ingediend krachtens de Achtste richtlijn en artikel 147 ter, lid 1, sub a, van het fiscale wetboek houdende omzetting van deze richtlijn in het Roemeense recht.

37 Bij beslissing van 29 januari 2009 hebben de belastingautoriteiten dit verzoek om teruggaaf afgewezen omdat zij van mening waren dat E.ON in de betrokken periode, met name van januari tot augustus 2007, de bij artikel 147 ter, lid 1, sub a, van het fiscale wetboek gestelde voorwaarden niet had vervuld, aangezien voor het recht op teruggaaf krachtens deze bepaling enkel belastingplichtigen in aanmerking kwamen die in Roemenië niet voor btw-doeleinden waren geïdentificeerd en daartoe evenmin verplicht waren, terwijl E.ON een beroep is blijven doen op Haarmann als fiscaal vertegenwoordiger, en zij daardoor in Roemenië dus voor btw-doeleinden was geregistreerd.

38 Het administratieve beroep tegen deze beslissing is afgewezen, met name omdat de toepassing van de bepalingen van de Achtste richtlijn volgens de belastingautoriteiten geen doel diende met betrekking tot niet voor btw-doeleinden geïdentificeerde niet-ingezetenen, die voor de verrichte transacties aanspraak konden maken op aftrek van btw.

39 Daarop heeft E.ON tegen de beslissing van 29 januari 2009 hoger beroep ingesteld bij de Curtea de Apel București en daarbij in wezen aangevoerd dat, anders dan de belastingautoriteiten betogen, de Achtste richtlijn niet in de voorwaarde voorziet dat de belastingplichtige, om voor teruggaaf van de betaalde btw in aanmerking te komen, in Roemenië niet voor btw-doeleinden mag zijn geïdentificeerd en evenmin aan de verplichting daartoe mag zijn onderworpen.

40 In die omstandigheden heeft de Curtea de Apel București de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Kan een belastingplichtige van wie de hoofdzetel in een andere lidstaat van de [...] Unie dan Roemenië is gevestigd en die in Roemenië voor btw-doeleinden een fiscaal vertegenwoordiger heeft aangewezen krachtens de nationale bepalingen die in Roemenië golden voordat deze staat tot de Unie is toegetreden [...], worden aangemerkt als een ‚niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige’ in de zin van artikel 1 van de [Achtste richtlijn]?

2) Vormt het vereiste dat de betrokken rechtspersoon niet voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, zoals dit vereiste is neergelegd in artikel 147 ter, lid 1, sub a, van [het fiscale wetboek] waarmee de bepalingen van de [Achtste richtlijn] zijn omgezet, een bijkomende voorwaarde bovenop de vereisten waarin de artikelen 3 en 4 [van de Achtste richtlijn] uitdrukkelijk voorzien, en zo ja, is een dergelijke bijkomende voorwaarde toegestaan, gelet op artikel 6 van de [Achtste] richtlijn?

3) Hebben de artikelen 3 en 4 [van de Achtste richtlijn] rechtstreekse werking, met andere woorden, kan bedoelde rechtspersoon die niet in Roemenië is gevestigd in de zin van artikel 1, zich beroepen op het feit dat voldaan is aan de uitdrukkelijk bij deze bepalingen gestelde voorwaarden, zodat hij aanspraak kan maken op het recht op teruggaaf van de btw, ongeacht de wijze waarop deze bepalingen in het nationale recht zijn omgezet?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

41 Met zijn drie vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de bepalingen van de Achtste richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat het feit dat een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige die in een andere lidstaat elektriciteitsleveringen heeft verricht, in laatstgenoemde lidstaat een voor btw-doeleinden geïdentificeerde fiscaal vertegenwoordiger heeft aangewezen, ertoe leidt dat deze belastingplichtige zich in die lidstaat niet op de Achtste richtlijn kan beroepen om teruggaaf van de door hem betaalde voorbelasting te verkrijgen.

42 In dit verband moet erop worden gewezen dat artikel 1 van de Achtste richtlijn in wezen bepaalt dat moet zijn voldaan aan twee cumulatieve voorwaarden opdat een belastingplichtige als een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige kan worden beschouwd, en dus volgens artikel 2 van deze richtlijn voor het recht op teruggaaf in aanmerking komt. Ten eerste mag de betrokken belastingplichtige over geen vaste inrichting beschikken in de lidstaat waar hij aanspraak maakt op teruggaaf. Ten tweede mag hij geen leveringen van goederen of diensten hebben verricht waarvan de plaats wordt geacht in die lidstaat te zijn gelegen, met uitzondering van enkele uitdrukkelijk genoemde dienstverrichtingen.

43 Hieraan moet worden toegevoegd dat de lidstaten overeenkomstig artikel 6 van de Achtste richtlijn de in artikel 2 bedoelde belastingplichtigen, naast de bij de artikelen 3 en 4 gestelde verplichtingen, geen andere verplichting mogen opleggen dan die om in bijzondere gevallen de inlichtingen te verstrekken welke voor de beoordeling van de gegrondheid van het verzoek om teruggaaf nodig zijn.

44 De twee in punt 42 van het onderhavige arrest genoemde voorwaarden dienen nader te worden onderzocht.

De voorwaarde dat geen sprake mag zijn van een vaste inrichting in de betrokken lidstaat

45 Zoals alle belanghebbenden die opmerkingen bij het Hof hebben ingediend hebben aangegeven, moet worden vastgesteld dat de omstandigheid dat een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige in een andere lidstaat over een voor btw-doeleinden geregistreerde fiscale vertegenwoordiger beschikt, niet gelijkstaat met de verkrijging van een vaste inrichting in deze lidstaat in de zin van artikel 1 van de Achtste richtlijn.

46 Het is immers vaste rechtspraak dat, om een inrichting te kunnen aanmerken als plaats waar een belastingplichtige goederen levert of diensten verstrekt, die inrichting een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technisch materieel betreft – geschikte structuur moet bezitten om een zelfstandige verrichting van de betrokken leveringen en diensten mogelijk te maken (zie in die zin arresten van 17 juli 1997, ARO Lease, C-190/95, Jurispr. blz. I-4383, punt 16, en 7 mei 1998, Lease Plan, C-390/96, Jurispr. blz. I-2553, punt 24).

47 Het enkele feit dat een fiscaal vertegenwoordiger is aangewezen, volstaat echter niet om te concluderen dat de betrokken belastingplichtige beschikt over voldoende duurzame installaties en over personeel dat geschikt is om zijn bedrijfsactiviteiten te beheren.

48 Hieruit volgt dat een nationale wettelijke regeling die de aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger gelijkstelt met een in dat land gelegen vaste inrichting in de zin artikel 1 van de Achtste richtlijn, strijdig is met laatstgenoemde bepaling.

De voorwaarde dat in de betrokken lidstaat geen leveringen van goederen en diensten mogen zijn verricht

49 Uit de in punt 42 van het onderhavige arrest in herinnering geroepen bewoordingen van artikel 1 van de Achtste richtlijn volgt dat het door deze richtlijn ten behoeve van de belastingplichtigen vastgestelde recht op teruggaaf van btw eveneens onderworpen is aan de voorwaarde dat degene die om teruggaaf van deze btw verzoekt, in de betrokken periode geen levering van goederen of verstrekking van diensten mag hebben verricht waarvan de plaats geacht wordt in dit land te zijn gelegen.

50 Voor de beoordeling van de vraag of dit vereiste vervuld is in een situatie zoals die in het hoofdgeding moet om te beginnen worden opgemerkt dat artikel 38, lid 1, van de btw-richtlijn preciseert dat, in geval van elektriciteitsleveringen aan een „belastingplichtige wederverkoper” in de zin van lid 2 van dit artikel, als plaats van de levering wordt aangemerkt de plaats waar deze belastingplichtige wederverkoper de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

51 Voorts wordt elektriciteit volgens artikel 15, lid 1, van de btw-richtlijn voor btw-doeleinden gelijkgesteld met een lichamelijke zaak, zodat geen van de uitzonderingen betreffende bepaalde dienstverrichtingen die in artikel 1 van de Achtste richtlijn zijn vastgesteld, toepassing kan vinden.

52 Ten slotte bepaalt artikel 171, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn dat de in artikel 1 van de Achtste richtlijn bedoelde belastingplichtigen die in de betrokken lidstaat slechts goederenleveringen hebben verricht waarvoor degene voor wie deze handelingen bestemd zijn, overeenkomstig artikel 195 van de btw-richtlijn als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon is aangewezen, voor de toepassing van de Achtste richtlijn eveneens als niet in die lidstaat gevestigde belastingplichtigen worden beschouwd. Bedoeld artikel 195 geldt inzonderheid voor elektriciteitsleveringen aan belastingplichtige wederverkopers die voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd in de lidstaat waar de belasting verschuldigd is en aan wie de goederen zijn geleverd onder de bij artikel 38 van de btw-richtlijn gestelde voorwaarden.

53 Anders dan de Roemeense regering betoogt, kan de identificatie voor btw-doeleinden van

een onderneming zoals E.ON in Roemenië via de aanstelling van een fiscaal vertegenwoordiger door de nationale rechtsorde niet geldig worden opgevat als het bewijs dat deze onderneming in die lidstaat daadwerkelijk goederen heeft geleverd of diensten heeft verstrekt in de zin van artikel 1 van de Achtste richtlijn. Uit de bewoordingen van dit artikel alsook uit die van artikel 171 van de btw-richtlijn blijkt immers duidelijk dat het recht op teruggaaf in het kader van de Achtste richtlijn slechts kan worden uitgesloten indien wordt vastgesteld dat in de staat waar om teruggaaf wordt verzocht, daadwerkelijk belastbare handelingen zijn verricht, en niet louter dat de verzoeker in staat was om dergelijke handelingen te verrichten.

54 Rekening houdend met een en ander staat het aan de verwijzende rechter om te verifiëren of, in een situatie zoals die in het hoofdgeding, daadwerkelijk moet worden aangenomen dat E.ON geen goederen heeft geleverd of diensten heeft verstrekt waarvan de plaats wordt geacht in Roemenië te zijn gelegen in de zin van artikel 1 van de Achtste richtlijn.

55 Wat verder het door de Roemeense regering ter terechtzitting aangevoerde argument betreft dat E.ON – en thans haar fiscaal vertegenwoordiger – een juridische leemte heeft gecreëerd waardoor zij op geen enkele manier nog teruggaaf van btw kan verkrijgen, moet eraan worden herinnerd dat indien de betrokken elektriciteitsleveringen ertoe leiden dat de Achtste richtlijn niet kan worden toegepast, de aftrek van voorbelasting in beginsel moet worden toegestaan wanneer de materiële voorwaarden daarvoor zijn vervuld, ook al heeft de belastingplichtige niet voldaan aan bepaalde formele vereisten. Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich immers tegen een sanctie die erin bestaat het recht op teruggaaf of aftrek te weigeren (zie arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, punten 71 en 77; zie eveneens, naar analogie, arrest van 27 september 2007, Collée, C-146/05, Jurispr. blz. I-7861, punt 31).

56 Wat ten slotte de door de verwijzende rechter met zijn derde vraag aan de orde gestelde kwestie betreft, dient te worden benadrukt dat uit vaste rechtspraak van het Hof volgt dat in alle gevallen waarin de bepalingen van een richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn, particulieren zich voor de nationale rechter op die bepalingen kunnen beroepen tegenover de staat wanneer deze hetzij heeft verzuimd de richtlijn binnen de termijn in nationaal recht om te zetten, hetzij dit op onjuiste wijze heeft gedaan (zie arrest van 19 december 2012, Orfey Bulgaria, C-549/11, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Vastgesteld moet worden dat de hierboven onderzochte bepalingen, inzonderheid de artikelen 1, 3 en 4 van de Achtste richtlijn en de artikelen 171 en 195 van de btw-richtlijn, beantwoorden aan deze criteria.

57 Gelet op alle voorgaande overwegingen dient op de gestelde vragen te worden geantwoord dat de bepalingen van de Achtste richtlijn, gelezen in samenhang met de artikelen 38, 171 en 195 van de btw-richtlijn, aldus moeten worden uitgelegd dat een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige die elektriciteitsleveringen aan in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtigen heeft verricht, zich in deze laatste lidstaat op de Achtste richtlijn kan beroepen om teruggaaf van de betaalde voorbelasting te verkrijgen. Dit recht wordt niet uitgesloten door het enkele feit dat hij in die andere staat een voor btw-doeleinden geïdentificeerde fiscale vertegenwoordiger heeft aangewezen.

Kosten

58 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tiende kamer) verklaart voor recht:

De bepalingen van de Achtste richtlijn (79/1072/EEG) van de Raad van 6 december 1979 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting –

Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen, gelezen in samenhang met de artikelen 38, 171 en 195 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2007/75/EG van de Raad van 20 december 2007, moeten aldus worden uitgelegd dat een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige die elektriciteitsleveringen aan in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtigen heeft verricht, zich in deze laatste lidstaat op de Achtste richtlijn kan beroepen om teruggaaf van de betaalde voorbelasting te verkrijgen. Dit recht wordt niet uitgesloten door het enkele feit dat hij in die andere staat een voor doeleinden inzake de belasting over de toegevoegde waarde geïdentificeerde fiscale vertegenwoordiger heeft aangewezen.

ondertekeningen

* Procestaal: Roemeens.