

Downloaded via the EU tax law app / web

HOTĂRÂREA CURŢII (Camera a zecea)

6 februarie 2014(*)

„Directiva 79/1072/CEE – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Persoane impozabile rezidente într-un alt stat membru – Sisteme de rambursare a TVA-ului – Persoane impozabile care au desemnat un reprezentant fiscal conform dispozițiilor naționale anterioare aderării la Uniune – Excludere – Noțiunea «persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul țării» – Condiția lipsei sediului comercial – Condiția lipsei unei livrări de bunuri sau a unei prestări de servicii – Livrări de energie electrică unor comercianți persoane impozabile – Directiva 2006/112/CE – Articolul 171”

În cauza C-323/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel București (România), prin decizia din 26 aprilie 2011, primită de Curte la 5 iulie 2012, în procedura

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

împotriva

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Direcției Generale a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul A. Rosas, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a zecea, și domnii D. Šváby și C. Vajda (raportor), judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 16 mai 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru E.ON Global Commodities SE, fostă E.On Energy Trading SE, de A. Dunea și de A. Ionișoaei, avocați;
- pentru guvernul român, de R. H. Radu, de A. L. Crișan, de R. M. Giurescu și de E. Gane, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Keppenne, de L. Lozano Palacios și de G. D. Balan, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea dispozi?iilor celei de A opta directive 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea ad?ugat? persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul ??rii (JO L 331, p. 11, Edi?ie special?, 09/vol. 1, p. 34, denumit? în continuare „A opta directiv?”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între E.ON Global Commodities SE, fost? E.On Energy Trading SE (denumit? în continuare „E.ON”), societate cu sediul în Germania, pe de o parte, ?i Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Solu?ionare a Contesta?iilor ?i Direc?ia General? a Finan?elor Publice a Municipiului Bucure?ti – Serviciul de administrare a contribuabililor nereziden?i (denumite în continuare, împreun?, „autorit??ile fiscale”), pe de alt? parte, cu privire la rambursarea taxei pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA”) achitate în amonte de E.ON în cadrul opera?iunilor sale în România.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2006/112/CE

3 Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2007/75/CE a Consiliului din 20 decembrie 2007 (JO L 346, p. 13, denumit? în continuare „Directiva TVA”), a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007.

– Dispozi?ii referitoare la energia electric?

4 În temeiul articolului 15 alineatul (1) din Directiva TVA, energia electric? este considerat?, în scopuri de TVA, bun corporal.

5 Articolul 38 din Directiva TVA prevede:

„(1) În cazul livr?rilor de gaz prin intermediul sistemului de distribu?ie a gazelor naturale sau de electricitate c?tre un comerciant persoan? impozabil?, locul livr?rii este considerat a fi locul unde comerciantul persoan? impozabil? respectiv ?i?a stabilit sediul activit??ii sale economice sau locul unde dispune de un sediu comercial fix pentru care sunt livrate bunurile sau, în absen?a unui astfel de sediu al activit??ii sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde î?i are domiciliul stabil sau re?edin?a obi?nuit?.

(2) În sensul alineatului (1), «comerciant persoan? impozabil?» înseamn? o persoan? impozabil? a c?rei activitate principal? legat? de cump?r?rile de gaz sau electricitate const? în revânzarea acestor produse ?i al c?rei consum propriu de astfel de produse este neglijabil.”

6 Potrivit articolului 39 din aceast? directiv?:

„În cazul livr?rii de gaz prin sistemul de distribu?ie a gazelor naturale sau de electricitate, care nu

intr? sub inciden?a articolului 38, locul livr?rii respective este considerat a fi locul unde clientul utilizeaz? ?i consum? efectiv bunurile.

Atunci c?nd gazul sau electricitatea nu sunt ?n totalitate consumate efectiv de client, se consider? c? bunurile neconsumate respective au fost utilizate ?i consumate la locul unde clientul ?i?a stabilit sediul activit??ii economice sau unde dispune de un sediu comercial fix pentru care sunt livrate bunurile. ?n absen?a unui astfel de sediu al activit??ii sale sau a unui sediu comercial fix, locul utiliz?rii ?i consumului bunurilor de c?tre client este considerat a fi locul unde acesta ?i are domiciliul stabil sau re?edin?a obi?nuit?."

– Dispozi?ii referitoare la exigibilitatea TVA?ului

7 ?n aplicarea articolului 63 din Directiva TVA, faptul generator intervine ?i TVA?ul devine exigibil atunci c?nd sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

8 Aceast? directiv? prevede la articolul 193 c? TVA?ul se pl?te?te de orice persoan? impozabil? ce efectueaz? o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabil?, cu excep?ia cazului ?n care se pl?te?te de o alt? persoan? ?n conformitate cu articolele 194-199 ?i cu articolul 202 din directiva men?ionat?.

9 Articolul 195 din Directiva TVA prevede:

„[TVA?ul] este [datorat] de orice persoan? identificat? ?n scopuri de TVA ?n statul membru ?n care taxa este datorat? ?i c?reia ?i sunt livrate bunurile ?n circumstan?ele prev?zute la articolele 38 sau 39, ?n cazul ?n care livr?rile sunt efectuate de o persoan? impozabil? care nu este stabilit? ?n statul membru respectiv.”

– Dispozi?ii referitoare la deducerea ?i la rambursarea TVA?ului achitat ?n amonte

10 Articolul 168 litera (a) din Directiva TVA prevede c?, ?n m?sura ?n care bunurile ?i serviciile sunt utilizate ?n scopul opera?iunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabil? are dreptul, ?n statul membru ?n care efectueaz? opera?iunile respective, de a deduce din valoarea TVA?ului pe care are obliga?ia de a?l pl?ti TVA?ul datorat sau achitat ?n statul membru ?n cauz? pentru bunurile care ?i sunt sau care urmeaz? a?i fi livrate sau pentru serviciile care ?i sunt sau care urmeaz? a?i fi prestate de o alt? persoan? impozabil?.

11 Articolul 169 litera (a) din Directiva TVA adaug? faptul c?, pe l?ng? deducerea prev?zut? la articolul 168, persoana impozabil? are dreptul s? deduc? TVA?ul prev?zut la articolul respectiv ?n m?sura ?n care bunurile ?i serviciile sunt utilizate ?n scopul opera?iunilor legate de activit??ile efectuate ?n afara statului membru ?n care taxa este datorat? sau achitat?, pentru care TVA?ul este deductibil ?n cazul ?n care opera?iunile sunt efectuate ?n statul membru respectiv.

12 Articolul 170 din Directiva TVA are urm?torul cuprins:

„Toate persoanele impozabile care, ?n sensul articolului 1 din [A opta directiv?] ?i al articolului 171 din prezenta directiv?, nu sunt stabilite ?n statul membru ?n care ele cump?r? bunuri ?i servicii sau import? bunuri supuse [TVA?ului] au dreptul de a ob?ine o rambursare a [TVA?ului respectiv] ?n m?sura ?n care bunurile ?i serviciile sunt utilizate pentru urm?toarele opera?iuni:

(a) opera?iunile prev?zute la articolul 169;

(b) opera?iunile pentru care taxa este datorat? doar de c?tre client ?n conformitate cu articolele 194-197 sau cu articolul 199.”

13 Articolul 171 alineatul (1) din Directiva TVA are următorul cuprins:

„[TVA-ul] este [rambursat] persoanelor impozabile care nu sunt stabilite în statul membru în care ele cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse [TVA-ului], dar care sunt stabilite într-un alt stat membru, în conformitate cu normele de punere în aplicare stabilite de [A opta directivă].

Persoanele impozabile prevăzute la articolul 1 din [A opta directivă] sunt considerate de asemenea, în sensul aplicării directivei menționate anterior, persoane impozabile care nu sunt stabilite în statul membru în cauză atunci când, în statul membru în care ele cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse [TVA-ului], au efectuat doar livrarea de bunuri sau prestarea de servicii unui destinatar desemnat ca persoană obligată la plata [TVA-ului] în conformitate cu articolele 194-197 sau cu articolul 199.”

A opta directivă

14 A opta directivă a fost abrogată începând de la 1 ianuarie 2010 de Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare (JO L 44, p. 23). Având în vedere data operațiunilor în discuție în cauza principală, A opta directivă, care a fost în vigoare până la 31 decembrie 2009, este singura aplicabilă acesteia.

15 Articolul 1 din A opta directivă prevede:

„În sensul prezentei directive, «persoană plătitoare de impozit care nu este stabilită pe teritoriul țării» înseamnă o persoană care [...] nu a avut în acea țară nici sediul activității sale economice, nici o unitate fixă de unde a efectuat tranzacții și nici, în absența unui sediu sau a unei unități fixe, domiciliul stabil sau locul obișnuit de rezidență și care [...] nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate în țara respectivă, [cu excepția anumitor servicii de transport și a anumitor alte prestații de servicii].”

16 În temeiul articolului 2 din A opta directivă, fiecare stat membru restituie oricărei persoane plătitoare de impozit care nu este stabilită pe teritoriul țării, dar care este stabilită în alt stat membru, în condițiile prevăzute în A opta directivă, TVA-ul aferent serviciilor care i-au fost prestate sau bunurilor mobiliare care i-au fost livrate de altă persoană plătitoare de impozit pe teritoriul țării, în măsura în care astfel de bunuri și servicii sunt folosite, printre altele, în tranzacțiile prevăzute la articolul 169 litera (a) din Directiva TVA.

17 Articolele 3 și 4 din A opta directivă enumeră o serie de condiții care trebuie să fie îndeplinite de o persoană impozabilă care dorește să beneficieze de rambursarea TVA-ului achitat.

18 În temeiul articolului 6 din A opta directivă, statele membre nu pot impune persoanelor impozabile prevăzute la articolul 2 din aceasta obligații în plus față de cele prevăzute la articolele 3 și 4, altele decât obligația de a furniza, în anumite cazuri, informații necesare pentru a se stabili dacă cererea de rambursare este justificată.

Dreptul român

19 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, denumită în continuare „Codul fiscal”*), urmărește transpunerea în dreptul român a Directivei TVA, precum și a celei de A opta directive.

20 Articolul 132 alineatul (1) litera e) din Codul fiscal prevede, în termeni în esență identici cu cei ai articolului 38 din Directiva TVA, că locul livrării energiei electrice unui comerciant persoană impozabilă se consideră a fi locul în care acesta își are sediul.

21 Articolul 150 alineatul (1) litera d) din Codul fiscal urmărește să transpună articolul 195 din Directiva TVA în dreptul român și prevede, în esență, că, în cazul unei livrări de energie electrică unui comerciant persoană impozabilă înregistrat în scopuri de TVA în România, efectuată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România, chiar dacă este înregistrată în scopuri de TVA în România, este obligat la plata TVA-ului comerciantul persoană impozabilă.

22 Articolul 147² din Codul fiscal, intitulat „Rambursarea taxei către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România”, prevede la alineatul (1) litera a) că poate solicita rambursarea taxei achitate „persoana impozabilă neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilită în alt stat membru”.

23 Articolul 49 alineatul (3) din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004), în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală, stabilește normele de aplicare a Codului fiscal după cum urmează:

„Persoana impozabilă prevăzută la articolul 147² alin(eatul) (1) lit(era) a) din Codul fiscal este o persoană impozabilă care în perioada prevăzută la alin(eatul) (1) nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de taxă în România [...], nu este stabilită și nici nu are un sediu fix în România de la care sunt efectuate activități economice și care, în acea perioadă, nu a efectuat livrări de bunuri și prestări de servicii în România, cu excepția următoarelor:

[...]

b) livrările de bunuri și/sau prestările de servicii, în cazul în care taxa aferentă este achitată de persoanele în beneficiul cărora bunurile sunt livrate și/sau serviciile sunt prestate, conform articolului 150 alin(eatul) (1) lit(era) [...] d) [...] din Codul fiscal.”

24 În temeiul articolului 151 alineatul (3) din Codul fiscal, în vigoare până la 31 decembrie 2006, persoanele stabilite în alt stat care efectuează livrări de bunuri taxabile în România aveau obligația să își desemneze un reprezentant fiscal în România. Această dispoziție a fost abrogată odată cu aderarea României la Uniunea Europeană.

Litigiul principal și întrebările preliminare

25 E.ON, prezentă pe piața românească începând din luna octombrie 2005, desfășoară activități de comerț cu energie.

26 Pentru a îndeplini obligațiile impuse persoanelor impozabile stabilite în alt stat decât România, în temeiul Codului fiscal, în versiunea în vigoare până la aderarea României la Uniune, la 1 ianuarie 2007, E.ON a desemnat SC Haarmann, Hemmelrath & Partner Management Consulting SRL, devenită RSM Hemmelrath Consulting SRL (denumită în continuare „Haarmann”), în calitate de reprezentant fiscal în România. Haarmann este o persoană juridică de drept român cu sediul în București și este înregistrată în scopuri de TVA în România.

27 În calitatea sa de reprezentant fiscal al E.ON, Haarmann a încheiat contracte cu persoane juridice române. Între 15 octombrie 2005 și 31 octombrie 2006, Haarmann a efectuat în numele E.ON, în calitatea sa de reprezentant fiscal, activități constând în livrări de energie electrică și în refacturarea serviciilor de transport, pentru care a emis facturi fiscale.

28 Întrucât obligația desemnării unui reprezentant fiscal a fost eliminată când România a devenit membru a Uniunii, Haarmann nu a mai emis facturi fiscale în numele E.ON începând de la 1 ianuarie 2007. Cu toate acestea, Haarmann a continuat să reprezinte E.ON în România, printre altele în fața autorităților fiscale.

29 Între 1 ianuarie și 31 august 2007, E.ON a încercat să deducă TVA-ul în cuantum de 5 118 071 RON achitat în baza facturilor emise de către partenerii săi comerciali persoane juridice române, în calitatea lor de prestatori de servicii. Acest cuantum este compus după cum urmează:

- 2 466 611 RON, reprezentând TVA-ul aferent unor servicii de procesare a cărbunelui energetic de către o centrală termoelectrică românească;
- 2 612 888 RON, reprezentând TVA-ul aferent unor servicii de transport feroviar al huilei de către o societate de transport românească;
- 97 RON, reprezentând TVA-ul aferent serviciilor vamale, și
- 38 475 RON, reprezentând TVA-ul aferent serviciilor de transport de energie electrică de către o societate de exploatare a rețelei electrice.

30 În calitatea sa de reprezentant al E.ON, Haarmann a depus la organele fiscale patru deconturi de TVA, în lunile aprilie, iulie, august și septembrie 2007, aferente lunilor martie, iunie, iulie și, respectiv, august 2007, în vederea obținerii deducerii TVA-ului corespunzător cuantumului menționat.

31 În urma depunerii acestor deconturi, Haarmann a fost supus unui control fiscal parțial pentru perioada 19 octombrie 2005-31 august 2007.

32 În raportul întocmit la 21 mai 2008, autoritățile fiscale nu au acceptat la deducere cuantumul de 5 118 071 RON privind operațiunile efectuate începând de la 1 ianuarie 2007. Acestea au apreciat, în esență, că, în temeiul articolului 150 alineatul (1) litera d) din Codul fiscal, în vigoare de la 1 ianuarie 2007, E.ON nu mai datora TVA în România pentru livrările de energie, respectiv nu mai factura și nu mai colecta TVA pentru operațiunile de livrare de energie în România, obligația revenind, începând cu acea dată, beneficiarului livrării. În consecință, nedeșfurând în România nicio activitate pentru care să datoreze TVA, reprezentantul său fiscal nu ar avea un drept de deducere a TVA-ului aferent achizițiilor efectuate în vederea efectuării livrării de energie electrică după data de 1 ianuarie 2007. Mai mult, menținerea reprezentantului fiscal în România și derularea operațiunilor prin intermediul acestuia nu ar mai fi o opțiune legală începând cu 1 ianuarie 2007.

33 Pe baza raportului de inspecție fiscală, autoritățile fiscale au emis în luna mai 2008 o decizie de impunere privind TVA-ul suplimentar.

Prima procedură contencioasă

34 E.ON a contestat această decizie de impunere. În urma respingerii contestației formulate la autoritățile fiscale, E.ON a introdus o acțiune la Curtea de Apel București, care a fost admisă. Decizia de impunere a fost anulată în privința sumei de 5 118 071 RON, iar autoritățile fiscale au

fost obligate să restituie această sumă societății E.ON.

35 Ca urmare a recursului introdus de autoritățile fiscale, Înalta Curte de Casație și Justiție a modificat hotărârea Curții de Apel București și, prin hotărârea din 8 februarie 2011, a respins irevocabil, în întregime, acțiunea formulată de E.ON. La data redactării cererii de decizie preliminară, motivarea acestei hotărâri era încă necunoscută.

A doua procedură contencioasă

36 Dat fiind nerecunoașterea de către autoritățile fiscale a dreptului său de deducere, E.ON a formulat, la 30 iunie 2008, o cerere de rambursare a sumei de 5 118 071 RON reprezentând TVA aferent anului 2007, în temeiul celei de A opta directive, precum și al articolului 1472 alineatul (1) litera a) din Codul fiscal, prin care se urmărea transpunerea acesteia în dreptul român.

37 Prin decizia din 29 ianuarie 2009, autoritățile fiscale au respins această cerere de rambursare considerând că, în perioada în discuție, începând din luna ianuarie până în luna august 2007, E.ON nu a respectat cerințele care decurg din articolul 1472 alineatul (1) litera a) din Codul fiscal, înfiind seama de faptul că rambursarea în temeiul acestei dispoziții se referă la persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, în timp ce E.ON a continuat să fie reprezentat din punct de vedere fiscal în România de către Haarmann și, în consecință, E.ON a fost, în fapt, înregistrat în scopuri de TVA în România.

38 Contestația administrativă împotriva acestei decizii a fost respinsă, autoritățile fiscale considerând, printre altele, că aplicarea dispozițiilor celei de A opta directive ar fi lipsită de obiect în ceea ce privește persoanele nerezidente înregistrate în scopuri de TVA, care ar beneficia de deducerea TVA-ului aferent operațiunilor desfășurate.

39 E.ON a formulat o acțiune împotriva deciziei din 29 ianuarie 2009 la Curtea de Apel București, arătând, în esență, că, contrar celor susținute de autoritățile fiscale, A opta directivă nu prevede o condiție în temeiul căreia persoana impozabilă nu trebuie să fie înregistrată și nu trebuie să fie obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România pentru a putea beneficia de o rambursare a TVA-ului achitat. Autoritățile fiscale nu și-au exprimat poziția procedurală în fața instanței de trimitere.

40 În aceste condiții, Curtea de Apel București a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) O persoană plătitoare de impozit cu sediul principal într-un alt stat al Uniunii [...] decât România, care are înregistrat în scopuri de TVA un reprezentant fiscal în România, în baza dispozițiilor legale interne aplicabile anterior aderării României la Uniune [...], poate fi considerată «persoană plătitoare de impozit care nu este stabilită pe teritoriul țării», în sensul dispozițiilor articolului 1 din [A opta directivă]?

2) Cerința ca persoana juridică să nu fie înregistrată în scopuri de TVA din dispozițiile articolului 1472 alineatul (1) litera a) din [...] Codul fiscal, care transpun dispozițiile [celeia de A opta directive], reprezintă o condiție suplimentară față de cele expres reglementate de articolele 3 și 4 din [A opta directivă], iar, în caz afirmativ, este permisă o astfel de condiție suplimentară în raport de dispozițiile articolului 6 din [A opta directivă]?

3) Pot produce dispozițiile [articolelor] 3 și 4 din [A opta directivă] efecte directe, respectiv îndeplinirea condițiilor expres reglementate de aceste dispoziții dau dreptul persoanei juridice care nu este stabilită pe teritoriul României, în sensul articolului 1, la restituirea TVA, indiferent de

forma de implementare a acestora în legisla?ia na?ional??”

Cu privire la întreb?rile preliminare

41 Prin intermediul celor trei întreb?ri formulate, care trebuie analizate împreun?, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? dispozi?iile celei de A opta directive trebuie interpretate în sensul c? faptul c? o persoan? impozabil? stabilit? într?un stat membru care a desf?urat livr?ri de energie electric? în alt stat membru desemneaz? un reprezentant fiscal înregistrat în scopuri de TVA în acest al doilea stat are drept consecin?? c? respectiva persoan? impozabil? nu se poate prevala de A opta directiv? în acest ultim stat în scopul de a ob?ine rambursarea TVA?ului achitat în amonte.

42 În aceast? privin??, trebuie ar?tat c? articolul 1 din A opta directiv? prevede, în esen??, dou? condi?ii cumulative care trebuie îndeplinite pentru a se considera c? o persoan? impozabil? nu este stabilit? pe teritoriul ??rii ?i pentru ca aceasta s? beneficieze, a?adar, de dreptul la rambursare în temeiul articolului 2 din aceea?i directiv?. Pe de o parte, persoana impozabil? în cauz? nu trebuie s? dispun? de niciun sediu comercial în statul membru în care solicit? rambursarea. Pe de alt? parte, aceasta nu trebuie s? fi efectuat livr?ri de bunuri sau prest?ri de servicii considerate livrate sau prestate în statul respectiv, cu excep?ia anumitor prest?ri de servicii expres prev?zute.

43 Este necesar s? se adauge c?, potrivit articolului 6 din A opta directiv?, statele membre nu pot impune persoanelor impozabile prev?zute la articolul 2 din aceast? directiv? obliga?ii în plus fa?? de cele prev?zute la articolele 3 ?i 4, altele decât obliga?ia de a furniza, în anumite cazuri, informa?ii necesare pentru a se stabili dac? cererea de rambursare este justificat?.

44 Se impune examinarea celor dou? condi?ii men?ionate la punctul 42 din prezenta hot?râre.

Cu privire la condi?ia referitoare la lipsa unui sediu comercial în statul membru în cauz?

45 Asemenea tuturor persoanelor interesate care au formulat observa?ii în fa?a Cur?ii, trebuie constatat c? faptul c? o persoan? impozabil? stabilit? într?un stat membru dispune de un reprezentant fiscal înregistrat în scopuri de TVA în alt stat membru nu poate echivala cu dobândirea unui sediu comercial în acest stat membru în sensul articolului 1 din A opta directiv?.

46 Rezult? astfel dintr?o jurispruden?? constant? c?, pentru a putea fi considerat drept sediu de care sunt legate livr?rile de bunuri sau prest?rile de servicii ale unei persoane impozabile, este necesar ca acest sediu s? prezinte un grad suficient de permanen?? ?i o structur? apt?, din punctul de vedere al resurselor umane ?i tehnice, s? fac? posibil, în mod independent, opera?iunile respective (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 17 iulie 1997, ARO Lease, C?190/95, Rec., p. I?4383, punctul 16, ?i Hot?rârea din 7 mai 1998, Lease Plan, C?390/96, Rec., p. I?2553, punctul 24).

47 Or, simpla desemnare a unui reprezentant fiscal nu este suficient? pentru a se considera c? persoana impozabil? în cauz? dispune de o structur? care prezint? un grad suficient de permanen?? ?i de un personal propriu îns?rcinat cu gestionarea activit??ilor sale economice.

48 Rezult? c? o legisla?ie na?ional? care asimileaz? existen?a unui reprezentant fiscal unui sediu comercial pe teritoriul ??rii în sensul articolului 1 din A opta directiv? este contrar? acestei din urm? dispozi?ii.

Cu privire la condiția referitoare la lipsa unor livrări de bunuri și a unor prestări de servicii în statul membru în cauză

49 Din modul de redactare a articolului 1 din A opta directivă, amintit la punctul 42 din prezenta hotărâre, rezultă că dreptul la rambursare prevăzut de această directivă în favoarea persoanelor impozabile este de asemenea supus condiției ca, în perioada în discuție, solicitantul rambursării TVA-ului respectiv să nu fi efectuat nicio livrare de bunuri sau prestare de servicii considerate livrate sau prestate în țara respectivă.

50 Pentru a aprecia dacă o situație precum cea în discuție în litigiul principal îndeplinește o astfel de cerință, trebuie arătat mai întâi că, în temeiul articolului 38 alineatul (1) din Directiva TVA, în cazul livrărilor de energie electrică unui „comerciant persoană impozabilă”, în sensul alineatului (2) al acestui articol, locul livrării este considerat a fi locul unde acest comerciant persoană impozabilă își stabilește sediul activității sale economice.

51 În continuare, în temeiul articolului 15 alineatul (1) din Directiva TVA, energia electrică este considerată un bun corporal în scopuri de TVA, astfel încât niciuna dintre excepțiile privind anumite prestări de servicii, prevăzute la articolul 1 din A opta directivă, nu poate fi aplicată.

52 În sfârșit, în temeiul articolului 171 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, persoanele impozabile prevăzute la articolul 1 din A opta directivă sunt considerate de asemenea, în sensul directivei menționate anterior, persoane impozabile care nu sunt stabilite în statul membru în cauză atunci când în statul membru respectiv au efectuat doar livrări de bunuri unui destinatar desemnat ca persoană obligată la plata TVA-ului în conformitate cu articolul 195 din Directiva TVA. Or, articolul 195 se aplică în special livrărilor de energie electrică unor comercianți persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în statul membru în care taxa este datorată și căroră le sunt livrate bunurile în condițiile prevăzute la articolul 38 din Directiva TVA.

53 Contrar argumentației prezentate de guvernul român, nu se poate considera în mod valabil de către ordinea juridică națională că înregistrarea în scopuri de TVA în România a unei societăți precum E.ON prin intermediul unui reprezentant fiscal dovedește faptul că o astfel de societate a realizat în mod efectiv livrări de bunuri sau prestări de servicii în acest stat membru în sensul articolului 1 din A opta directivă. Astfel, reiese cu claritate din textul acestui articol, precum și din cel al articolului 171 din Directiva TVA că, în vederea excluderii de la un drept la rambursare în cadrul celei de A opta directive, trebuie să se constate realizarea efectivă a unor operațiuni impozabile în statul în care a fost prezentată cererea de rambursare, iar nu o simplă aptitudine de a realiza astfel de operațiuni.

54 Având în vedere ceea ce precede, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă, în situația în discuție în litigiul principal, se poate considera în mod efectiv că E.ON nu a efectuat livrări de bunuri sau prestări de servicii considerate livrate sau prestate în România, în sensul articolului 1 din A opta directivă.

55 Pe de altă parte, în ceea ce privește teza, susținută de guvernul român în țedință, potrivit căreia, prin pstrarea reprezentantului său fiscal, E.ON ar fi creat un vid juridic, privând-o astfel de orice posibilitate de a obține rambursarea TVA-ului, trebuie amintit că, deși livrările de energie electrică în discuție determină inaplicabilitatea celei de A opta directive, deducerea TVA-ului achitat în amonte trebuie, în principiu, să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă nu ar fi fost respectate de către persoanele impozabile. Astfel, principiul neutralității fiscale se opune unei sancțiuni care constă în refuzarea dreptului de rambursare sau de deducere (a se vedea Hotărârea din 12 iulie 2012, EMS/Bulgaria Transport, C-284/11, punctele 71 și 77; a se vedea de asemenea, prin analogie, Hotărârea din 27

septembrie 2007, Collée, C-146/05, Rep., p. I-7861, punctul 31).

56 În ceea ce privește, în sfârșit, problema ridicată de instanța de trimitere în cadrul celei de a treia întrebări adresate, trebuie arătat că, în temeiul unei jurisprudențe constante a Curții, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, particularii sunt îndreptățiți să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului fie atunci când acesta nu a transpus această directivă în dreptul național în termenele stabilite, fie atunci când a efectuat o transpunere incorectă (a se vedea Hotărârea din 19 decembrie 2012, Orfey Bulgaria, C-549/11, punctul 51 și jurisprudența citată). Trebuie să se constate că dispozițiile examinate mai sus, în special articolele 1, 3 și 4 din A opta directivă, precum și articolele 171 și 195 din Directiva TVA îndeplinesc condițiile menționate.

57 În lumina tuturor acestor considerații, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că dispozițiile celei de A opta directive coroborate cu articolele 38, 171 și 195 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru care a livrat energie electrică unor comercianți persoane impozabile stabilite în alt stat membru are dreptul de a se prevala de A opta directivă în acest al doilea stat în scopul de a obține rambursarea TVA-ului achitat în amonte. Acest drept nu este exclus prin simplul fapt al desemnării unui reprezentant fiscal înregistrat în scopuri de TVA în acest din urmă stat.

Cu privire la cheltuielile de judecată

58 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a zecea) declară:

Dispozițiile celei de A opta directive 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării coroborate cu articolele 38, 171 și 195 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2007/75/CE a Consiliului din 20 decembrie 2007, trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru care a livrat energie electrică unor comercianți persoane impozabile stabilite în alt stat membru are dreptul de a se prevala de A opta directivă 79/1072 în acest al doilea stat în scopul de a obține rambursarea taxei pe valoarea adăugată achitate în amonte. Acest drept nu este exclus prin simplul fapt al desemnării unui reprezentant fiscal înregistrat în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în acest din urmă stat.

Semnături

* Limba de procedură: româna.