



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (десети състав)

6 февруари 2014 година *

„Директива 79/1072/ЕИО — Обща система на данъка върху добавената стойност — Данъчнозадължени лица, установени в друга държава членка — Режим на възстановяване на ДДС — Данъчнозадължени лица, които са определили данъчен представител по реда на национални разпоредби, приложими преди присъединяването на тази държава към Съюза — Изключване — Понятие за неустановено в страната данъчнозадължено лице — Условие за отсъствие на обект — Условие за липса на доставка на стоки или услуги — Доставки на електроенергия на данъчнозадължените дилъри — Директива 2006/112/ЕО — Член 171“

По дело C-323/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Curtea de Apel București (Румъния) с акт от 26 април 2011 г., постъпил в Съда на 5 юли 2012 г., в рамките на производство по дело

E. ON Global Commodities SE, по-рано E.On Energy Trading SE,

срещу

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

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

СЪДЪТ (десети състав),

състоящ се от: А. Rosas, изпълняващ функцията на председател на десети състав, D. Šváby и С. Vajda (докладчик), съдии,

генерален адвокат: N. Wahl,

секретар: M. Alekseejev, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 16 май 2013 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за E.ON Global Commodities SE, по-рано E.On Energy Trading SE, от А. Duncea и А. Ionițoaei, avocați,

* Език на производството: румънски.

- за румънското правителство, от R. H. Radu, A.-L. Crişan, R.-M. Giurescu и E. Gane, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от L. Keppenne, L. Lozano Palacios и G.-D. Balan, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на разпоредби от Осма директива 79/1072/ЕИО на Съвета от 6 декември 1979 година за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху търговския оборот — режим на възстановяване на данък върху добавената стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката (ОВ L 331, стр. 11; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 34, наричана по-нататък „Осма директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между, от една страна, E.ON Global Commodities SE, по-рано E.On Energy Trading SE (наричано по-нататък „E.ON“) дружество, установено в Германия, и от друга страна, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Национална агенция за данъчна администрация) и Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București – Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți (Генерална дирекция на публичните финанси на град Букурещ — Служба за данъкоплатците — чуждестранни лица) (наричани по-нататък „данъчните органи“) относно възстановяване на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), платен по получени доставки от E.ON във връзка със извършваните от него сделки в Румъния.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директива 2006/112/ЕО

- 3 Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2007/75/ЕО на Съвета от 20 декември 2007 г. (ОВ L 346, стр. 13, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), е влязла в сила на 1 януари 2007 г.
 - Разпоредби относно електроенергията
- 4 Съгласно член 15, параграф 1 от Директивата за ДДС за целите на ДДС електроенергията се третира като материално имущество.

5 Член 38 от Директивата за ДДС гласи:

„1. В случаите на доставка на газ чрез система за разпределение на природен газ, или на електроенергия от данъчно[задължен] дилър, за място на доставка се счита мястото, където данъчнозадълженият дилър е установил своята стопанска дейност или има постоянен обект, за който се доставят стоките, или при отсъствие на такова място на стопанска дейност или постоянен обект — мястото на постоянния му адрес или обичайното му местоживеене.

2. За целите на параграф 1 „данъчно[задължен] дилър“ означава данъчнозадължено лице, чиято основна дейност по отношение на покупките на газ или електроенергия е препродажбата на тези продукти и чието собствено потребление е незначително“.

6 Съгласно член 39 от посочената директива:

„В случай на доставка на газ чрез система за разпределение на природен газ, или електроенергия, когато такава доставка не е обхваната от член 38, за място на доставка се счита мястото, където клиентът действително използва и потребява стоките.

Когато част от газта или електроенергията не се консумират действително от клиента, тези неконсумирани стоки се считат, че са били използвани и потребени на мястото, където клиентът е установил стопанската си дейност или има постоянен обект, за който се доставят стоките. При отсъствие на такова място на стопанска дейност или постоянен обект клиентът се счита, че е използвал и консумирал стоките на мястото на постоянния му адрес или обичайното му местоживеене“.

– Разпоредби относно изискуемостта на ДДС

7 Съгласно член 63 от Директивата за ДДС данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени.

8 В член 193 от същата директива се предвижда, че ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, освен когато е платим от друго лице в случаите, посочени в членове 194—199 и 202 от посочената директива.

9 Член 195 от Директивата за ДДС гласи:

„ДДС се дължи от всяко лице, което е идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка, в която се дължи данъкът и на което се доставят стоките при обстоятелствата, определени в член 38 или [член] 39, ако доставките са извършени от данъчнозадължено лице, което не е установено в тази държава членка“.

– Разпоредби относно приспадането и възстановяването на платения по получени доставки ДДС

10 Член 168, буква а) от Директивата за ДДС предвижда, че доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки, да приспадне от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати, дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице.

11 В член 169, буква а) от Директивата за ДДС се добавя, че в допълнение към приспадането по член 168 данъчнозадълженото лице има право да приспадне посочения в него ДДС, доколкото стоките и услугите се използват за целите на сделки, свързани с дейностите, които се

извършват извън държавата членка, в която този данък се дължи или е платен, по отношение на която ДДС би могъл да бъде приспаднат, ако те са били извършени на територията на тази държава членка.

12 Член 170 от Директивата за ДДС гласи следното:

„Всички данъчнозадължени лица, които по смисъла на член 1 от [Осма директива] и член 171 от настоящата директива не са установени в държавата членка, в която купуват стоки и услуги или внасят стоки, подлежащи на облагане с ДДС, имат право да получат възстановяване на този ДДС, доколкото стоките и услугите са използвани за целите на следното:

- а) сделки, посочени в член 169;
- б) сделки, за които данъкът е платим единствено от клиента в съответствие с членове 194—197 или член 199“.

13 Член 171, параграф 1 от Директивата за ДДС има следния текст:

„ДДС се възстановява на данъчнозадължени лица, които не са установени в държавата членка, в която купуват стоките и услугите или внасят стоките, подлежащи на облагане с ДДС, но които са установени в друга държава членка в съответствие с подробните правила за изпълнение, изложени в [Осма директива].

Данъчнозадължените лица, посочени в член 1 от [Осма директива], също се считат за целите на прилагането на посочената директива за данъчнозадължени лица, които не са установени в съответната държава членка, когато в държавата членка, в която те купуват стоките и услугите или внасят стоките, подлежащи на облагане с ДДС, те само са извършили доставката на стоките или услугите на лице, определено съгласно членове 194—197 или член 199 като платец на ДДС“.

Осма директива

14 Осма директива е отменена, считано от 1 януари 2010 г., от Директива 2008/9/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за определяне на подробни правила за възстановяването на данъка върху добавената стойност, предвидено в Директива 2006/112/ЕО, на данъчнозадължени лица, неустановени в държавата членка по възстановяване, но установени в друга държава членка (ОВ L 44, стр. 23 и поправка в ОВ L 249, 2012 г., стр. 15). Предвид датата на разглежданите в главното производство сделки, само редакцията на Осма директива, която е била в сила до 31 декември 2009 г., е приложима към тях.

15 Член 1 от Осма директива предвижда следното:

„За целите на настоящата директива „данъчно[задължено] лице, което не е установено на територията на страната“ означава лице, [...] което [...] не е разполагало в тази страна нито [с място на стопанска] дейност, нито с [постоянен обект, от който се осъществяват търговските сделки], нито, когато не съществува такова [място на стопанска дейност или постоянен обект], с [местоживеене] или [обичайно пребиваване] и което [...] не е предоставяло в тази страна стоки или услуги [с изключение на доставката на някои транспортни и други услуги]“.

16 Съгласно член 2 от Осма директива всяка държава членка възстановява на всяко данъчнозадължено лице, което не е установено на територията на страната, но е установено в друга държава членка, и при условията, определени в Осма директива, сумата на ДДС,

начислена му с оглед услуги или движимо имущество, предоставени му от други данъчнозадължени лица на територията на страната, доколкото тези стоки или услуги се използват за целите на сделките, посочени в член 169, буква а) от Директивата за ДДС.

- 17 В членове 3 и 4 от Осма директива се изброяват редица условия, които трябва да бъдат изпълнени от данъчнозадължено лице, за да получи право на възстановяване за платения ДДС.
- 18 Съгласно член 6 от Осма директива държавите членки не могат да налагат на данъчнозадължените лица, посочени в член 2 от нея, каквото и да е допълнително задължение освен изброените в членове 3 и 4 от посочената директива, с изключение на задължение да предоставят при определени случаи необходимата информация, за да се определи доколко е обосновано заявлението за възстановяване на ДДС.

Румънското право

- 19 Закон № 571/2003 за приемане на данъчен кодекс (*Monitorul Oficial al României*, част I, № 927 от 23 декември 2003 г., наричан по-нататък „Данъчният кодекс“) транспонира Директивата за ДДС и Осма директива в румънското право.
- 20 Член 132, алинея 1, буква е) от Данъчния кодекс, чийто текст е по същество еднакъв с този на член 38 от Директивата за ДДС, гласи, че за място на доставка на електроенергия на данъчнозадължения дилър се счита мястото, където този данъчнозадължен дилър е установил своята стопанска дейност.
- 21 Член 150, алинея 1, буква d) от Данъчния кодекс транспонира член 195 от Директивата за ДДС в румънското право и по същество предвижда, че в случай на доставка на електроенергия на данъчнозадължен дилър, регистриран за целите на ДДС в Румъния, от чуждестранно данъчнозадължено лице в Румъния, дори ако то е регистрирано за целите на ДДС в Румъния, данъчнозадълженият дилър е лицето, платец на ДДС.
- 22 Член 147 ter от Данъчния кодекс, озаглавен „Възстановяване на данъка на данъчнозадължени лица, които не са регистрирани за целите на ДДС в Румъния“, предвижда в алинея 1, буква а), че при условията, предвидени в разпоредбите за прилагане, „установено в друга държава членка данъчнозадължено лице, което не е регистрирано за целите на ДДС в Румъния“, може да иска възстановяване на платения данък.
- 23 Член 49, алинея 3 от Решение на румънското правителство № 44 от 22 януари 2004 г. за одобряване на Методологичните норми за прилагане на Данъчния кодекс (*Monitorul Oficial al României*, част I, № 112 от 6 февруари 2004 г.) в редакцията му, приложима към фактите в главното производство, определя условията за приложение на Данъчния кодекс, както следва:

„данъчнозадълженото лице по член 147 ter, алинея 1, буква а) от Данъчния кодекс е данъчнозадължено лице, което в периода, предвиден в алинея 1, не е регистрирано и не е задължено да се регистрира за целите на ДДС в Румъния [...], не е установено и няма постоянно седалище в Румъния, от което да се извършват икономически дейности, и което в този период не е извършвало доставки на стоки или услуги в Румъния, с изключение на следните:

[...]

- b) доставки на стоки и/или услуги, в случай че съответният данък е платен от лицата, в чиято полза са доставени стоките и/или услугите, съгласно член 150, алинея 1, букви [...] d) [...] от Данъчния кодекс“.

24 Съгласно член 151, алинея 3 от Данъчния кодекс, в сила до 31 декември 2006 г., установените в различна от Румъния държава данъчнозадължени лица, които извършват облагаеми доставки на стоки в тази държава, са имали задължение да определят свой данъчен представител в посочената държава. Тази разпоредба е отменена във връзка с присъединяването на Румъния към Европейския съюз.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

25 E.ON, който присъства на румънския пазар от м. октомври 2005 г., извършва търговия с енергия.

26 За да изпълни задълженията, налагани от Данъчния кодекс в неговата редакция до момента на присъединяването на Румъния към Европейския съюз на 1 януари 2007 г. на данъчнозадължените лица, установени в различна от Румъния държава, E.ON определя SC Naarmann Hemmelrath & Partner Management Consulting SRL, понастоящем RSM Hemmelrath Consulting SRL (наричано по-нататък „Naarmann“) за свой данъчен представител в Румъния. Naarmann е юридическо лице по румънското право със седалище в Букурещ и е регистрирано за целите на ДДС в Румъния.

27 В качеството си на данъчен представител на E.ON Naarmann сключва договори с редица румънски юридически лица. В периода от 15 октомври 2005 г. до 31 декември 2006 г. Naarmann, в качеството си на данъчен представител, осъществява сделки от името на E.ON, представляващи доставки на електроенергия и осчетоводяване на транспортни услуги, за които издава данъчни фактури.

28 Тъй като задължението за определяне на данъчен представител е отменено с присъединяването на Румъния към Съюза, считано от 1 януари 2007 г., Naarmann е преустановява издаването на данъчни фактури за сметка на E.ON. Naarmann обаче продължава да представлява E.ON в Румъния, по-специално пред данъчните органи.

29 В периода от 1 януари до 31 август 2007 г. E.ON се опитва да приспадне платен от него ДДС в размер на 5 118 071 RON [румънски леи] въз основа на фактури, издадени от търговските му партньори, които са румънски юридически лица, в качеството им на доставчици на услуги. Тази сума се състои от:

- 2 466 611 RON ДДС за предоставени от румънска топлоелектрическа централа услуги за обработка на въглища,
- 2 612 888 RON ДДС за предоставени от румънско транспортно дружество услуги за железопътен превоз на въглища,
- 97 RON ДДС за митнически услуги и
- 38 475 RON ДДС за предоставени от дружество за управление на електропреносна мрежа услуги за пренос на електроенергия.

30 В качеството си на данъчен представител на E.ON и с цел да извърши приспадане на ДДС, съответстващ на посочената сума, Naarmann предоставя на данъчните органи през месеците април, юли, август и септември 2007 г. четири справки-декларации по ДДС съответно за месеците март, юни, юли и август 2007 г.

31 След подаване на тези справки-декларации на Naarmann е направена частична данъчна ревизия за периода от 19 октомври 2005 г. до 31 август 2007 г.

- 32 С доклад от 21 май 2008 г. данъчните органи отказват приспадане на сума от 5 118 071 RON относно извършени сделки след 1 януари 2007 г. Те приемат по същество, че съгласно член 150, алинея 1, буква d) от Данъчния кодекс, който е в сила от 1 януари 2007 г., E.ON вече не дължи ДДС в Румъния по сделките за доставка на електроенергия, което означава, че то вече не начислява и не събира ДДС за посочените сделки в Румъния, като от тази дата задължението вече е на получателя на доставката. Вследствие на това, след като не развива никаква облагаема с ДДС дейност в Румъния, неговият данъчен представител няма право на приспадане на ДДС за придобиванията, извършени за целите на доставката на електроенергия след 1 януари 2007 г. Също така от 1 януари 2007 г. запазването на данъчния представител в Румъния и извършването на сделки с негово посредничество вече не съществува като законна възможност.
- 33 Въз основа на доклада за данъчна проверка, данъчните органи издават акт за установяване на допълнително задължение по ДДС за м. май 2008 г.

Първото съдебно производство

- 34 E.ON оспорва този акт за установяване на данъчно задължение. След като данъчните органи отхвърлят възражението му, E.ON подава жалба до Curtea de Apel București (Апелативен съд, Букурещ), която е уважена. Актът за установяване на данъчно задължение за сумата от 5 118 071 RON е отменен и данъчните органи са осъдени да я възстановят на E.ON.
- 35 В производство по подадена от данъчните органи жалба Înalta Curte de Casație și Justiție (Върховен касационен съд) изменя решението на Curtea de Apel București и с решение от 8 февруари 2011 г. окончателно отхвърля жалбата на E.ON в нейната цялост. Към датата на изготвяне на акта за преюдициалното запитване все още не са били известни мотивите на това решение.

Второто съдебно производство

- 36 След като не му е признато правото на приспадане от данъчните органи, на 30 юни 2008 г. E.ON подава искане за възстановяване на сумата от 5 118 071 RON, представляваща ДДС за календарната 2007 г., на основание на Осма директива, както и на член 147 ter, алинея 1, буква а) от Данъчния кодекс, който има за цел транспонирането ѝ в румънското право.
- 37 С решение от 29 януари 2009 г. данъчните органи отхвърлят това искане за възстановяване, приемайки че през въпросния период, който включва месеците от януари до август 2007 г., E.ON не е спазило изискванията на член 147 ter, алинея 1, буква а) от Данъчния кодекс, като се има предвид обстоятелството, че възстановяването на основание на тази разпоредба се извършва за данъчнозадължени лица, които не са регистрирани и не са задължени да се регистрират за целите на ДДС в Румъния, докато E.ON е продължило чрез Haarmann да има данъчен представител в Румъния и следователно E.ON фактически е било регистрирано за целите на ДДС в Румъния.
- 38 Подадената по административен ред жалба срещу това решение е отхвърлена, като данъчните органи по-специално приемат, че прилагането на разпоредбите от Осма директива би било лишено от смисъл по отношение на чуждестранните регистрирани за целите на ДДС лица, които имат право на приспадане на ДДС за извършените сделки.
- 39 E.ON подава пред Curtea de Apel București жалба срещу решението от 29 януари 2009 г., като поддържа по същество, че противно на твърдяното от данъчните органи, Осма директива не предвижда условие, съгласно което данъчнозадълженото лице не трябва да бъде регистрирано

и не трябва да бъде задължено да се регистрира по ДДС в Румъния, за да може да получи възстановяване на платеното ДДС. Данъчните органи не изразяват становище в производството пред запитващата юрисдикция.

40 При това положение *Curtea de Apel București* решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Може ли данъчнозадължено лице с основно седалище в друга държава от [...] Съюза, а не в Румъния, което е регистрирало за целите на ДДС данъчен представител в Румъния въз основа на вътрешноправните разпоредби, приложими до присъединяването на Румъния към [...] Съюза, да бъде разглеждано като „данъчнозадължено лице, което не е установено в страната“ по смисъла на разпоредбите на член 1 от [Осма директива]?
- 2) Представлява ли изискването юридическото лице да не бъде регистрирано за целите на ДДС, съдържащо се в разпоредбите на член 147 *ter*, алинея 1, буква а) от Данъчния кодекс, транспониращ разпоредбите на [Осма] директива, допълнително условие спрямо изрично уредените в членове 3 и 4 от Осма директива, а при утвърдителен отговор, разрешено ли е да се въвежда такова допълнително условие от гледна точка на разпоредбите на член 6 от [Осма] директива?
- 3) Могат ли разпоредбите на членове 3 и 4 от Осма директива да произвеждат непосредствено действие, съответно дава ли право изпълнението на изрично уредените в тези разпоредби условия да се възстанови ДДС на юридическо лице, което не е установено на територията на Румъния по смисъла на член 1, независимо от формата, в която посочените разпоредби са транспонирани в националното законодателство?“.

По преюдициалните въпроси

41 С трите си въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали разпоредбите на Осма директива трябва да се тълкуват в смисъл, че определянето от данъчнозадължено лице, което е установено в една държава членка и извършва доставки на електроенергия в друга държава членка, на данъчен представител, регистриран за целите на ДДС в тази втора държава, води до това данъчнозадълженото лице да не може да се позовава на Осма директива в последно посочената държава, за да получи възстановяване на платения по получени доставки ДДС.

42 В това отношение следва да се отбележи, че член 1 от Осма директива по същество предвижда две кумулативни условия, които трябва да бъдат изпълнени, за да може да се приеме, че данъчнозадълженото лице не е установено на територията на страната и че то следователно има право на възстановяване съгласно член 2 от посочената директива. От една страна, въпросното данъчнозадължено лице не трябва да разполага с никакъв обект в държавата членка, в която иска да се извърши това възстановяване. От друга страна, то не трябва да е доставяло в тази страна стоки или услуги, с изключение на предоставянето на определени услуги.

43 Необходимо е да се добави, че съгласно член 6 от Осма директива държавите членки не могат да налагат на данъчнозадължените лица, посочени в член 2 от нея, каквото и да е допълнително задължение извън задълженията, изброени в членове 3 и 4 от посочената директива, с изключение на задължението да предоставят при определени случаи необходимата информация за установяване на основателността на заявлението за възстановяване на ДДС.

44 Двете условия, посочените в точка 42 от настоящото решение, следва да бъдат разгледани.

По условието за липса на обект в съответната държава членка

- 45 Подобно на всички заинтересованите лица, представили писмени становища пред Съда, следва да се приеме, че определянето от установено в дадена държава членка данъчнозадължено лице на данъчен представител, регистриран за целите на ДДС в друга държава членка, не е равнозначно на придобиването на обект в тази държава членка по смисъла на член 1 от Осма директива.
- 46 Всъщност от постоянната съдебна практика следва, че за да може даден обект да се счита за обект, към който се извършват доставки на стоки или на услуги от данъчнозадължено лице, е необходимо този обект да се отличава с достатъчна степен на постоянност и наличие на подходяща структура от гледна точка на човешки ресурси и техническо оборудване, което да позволява самостоятелното извършване на доставки на съответните услуги (вж. в този смисъл Решение от 17 юли 1997 г. по дело ARO Lease, C-190/95, Recueil, стр. I-4383, точка 16 и Решение от 7 май 1998 г. по дело Lease Plan, C-390/96, Recueil, стр. I-2553, точка 24).
- 47 Самото определяне на данъчен представител обаче не е достатъчно, за да се приеме, че разглежданото данъчнозадължено лице разполага със структура, отличаваща се с достатъчна степен на постоянност и със собствен персонал, който да управлява икономическата му дейност.
- 48 Следователно национално законодателство, което приравнява наличието на данъчен представител към наличието на обект на територията на страната по смисъла на член 1 от Осма директива, противоречи на същата разпоредба.

По условието за липса на доставки на стоки или услуги в съответната държава членка

- 49 Както бе припомнено в точка 42 от настоящото решение, от текста на член 1 от Осма директива следва, че предвиденото в тази директива право на възстановяване в полза на данъчнозадължените лица е обвързано и с условието лицето, което иска да му бъде възстановено посоченото ДДС, да не е доставяло в тази страна стоки или услуги през съответния период.
- 50 За да се прецени дали случай като разглеждания в главното производство отговаря на това изискване, най-напред следва да се посочи, че съгласно член 38, параграф 1 от Директивата за ДДС, в случаите на доставка на електроенергия от данъчнозадължен дилър по смисъла на параграф 2 от същия член, за място на доставка се счита мястото, където данъчнозадълженият дилър е установил своята стопанска дейност.
- 51 По-нататък, съгласно член 15, параграф 1 от Директивата за ДДС електроенергията се третира като материално имущество за целите на ДДС, така че не се прилага нито едно от изключенията относно предоставянето на определени услуги, предвидени в член 1 от Осма директива.
- 52 На последно място, съгласно член 171, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС, данъчнозадължените лица, посочени в член 1 от Осма директива, също се считат за целите на прилагането на Осма директива за данъчнозадължени лица, които не са установени в съответната държава членка, когато те само са извършили доставки на стоки, за които като платец на данъка съгласно член 195 от Директивата за ДДС е бил определен получателят по тези сделки. Член 195 обаче се прилага по-специално към доставки на електроенергия на данъчнозадължени дилъри, регистрирани за целите на ДДС в държавата членка, в която се дължи данъкът и в която при условията от член 38 от Директивата за ДДС са доставени стоките.

- 53 Противно на изтъкнатите от румънското правителство доводи, регистрирането за целите на ДДС в Румъния на дружество като E.ON чрез посредничеството на данъчен представител в действителност не може да бъде разглеждано от националния правен ред като установяване, освен ако това дружество действително е извършило доставки на стоки или услуги в тази държава членка по смисъла на член 1 от Осма директива. Всъщност от текста на тази разпоредба, както и от член 171 от Директивата за ДДС ясно се установява, че за целите на изключване на правото на възстановяване в рамките на Осма директива е необходимо да се установи не само възможност за осъществяване на облагаеми сделки в държавата на подаване на искането за възстановяване, но и действителното осъществяване на такива сделки.
- 54 С оглед на гореизложеното запитващата юрисдикция следва да провери дали в случай като разглеждания в главното производство действително може да се приеме, че E.ON не е извършило доставка на стоки или услуги в Румъния по смисъла на член 1 от Осма директива.
- 55 Освен това, що се отнася до защитаването в съдебно заседание становище от румънското правителство, според което E.ON, като е запазило данъчния си представител, е попаднало в правен вакуум и се е лишило от всяка възможност да получи възстановяване на ДДС, следва да се припомни, че макар и като последица от съответните доставки на електроенергия да се осуетява прилагането на Осма директива, правото на приспадане на ДДС по получени доставки трябва по принцип да се признае, ако са изпълнени основните изисквания, дори когато данъчнозадълженото лице не е спазило някои формални изисквания. Всъщност принципът на данъчен неутралитет не допуска санкция, която се изразява в отказ да се признае правото на възстановяване или на приспадане (вж. Решение от 12 юли 2012 г. по дело ЕМС-България Транспорт, C-284/11, точки 71 и 77; по аналогия вж. също Решение от 27 септември 2007 г. по дело Collée, C-146/05, Сборник, стр. I-7861, точка 31).
- 56 На последно място, що се отнася до отправления от запитващата юрисдикция трети въпрос, следва да се отбележи, че съгласно постоянната практика на Съда във всички случаи, когато разпоредбите на дадена директива се явяват безусловни и достатъчно точни по съдържанието си, частноправните субекти имат основание да се позоват на тях пред националните юрисдикции срещу държавата, когато тя не е транспонирала в срок тази директива в националния правен ред или когато я е транспонирала неточно (вж. Решение от 19 декември 2012 г. по дело Орфей България, C-549/11, стр. 51 и посочената съдебна практика). Необходимо е да се констатира, че разгледаните по-горе разпоредби, по-специално членове 1, 3 и 4 от Осма директива, както и членове 171 и 195 от Директивата за ДДС, отговарят на посочените условия.
- 57 В светлината на тези съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че разпоредбите на Осма директива във връзка с членове 38, 171 и 195 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че данъчнозадължено лице, което е установено в държава членка и извършва доставки на електроенергия на данъчнозадължени дилъри, установени в друга държава членка, има право да се позовава на Осма директива във втората държава, за да получи възстановяване на платения по получени доставки ДДС. Това право не се изключва от факта, че данъчнозадълженото лице е определило данъчен представител, който е регистриран за целите на ДДС в последно посочената държава.

По съдебните разноски

- 58 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (десети състав) реши:

Разпоредбите от Осма директива 79/1072/ЕИО на Съвета от 6 декември 1979 година за хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху търговския оборот — режим на възстановяване на данък върху добавената стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката, във връзка с членове 38, 171 и 195 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2007/75/ЕО на Съвета от 20 декември 2007 г., трябва да се тълкуват в смисъл, че данъчнозадължено лице, което е установено в държава членка и извършва доставки на електроенергия на данъчнозадължени дилъри, установени в друга държава членка, има право да се позовава на Осма директива 79/1072 във втората държава, за да получи възстановяване на платения по получени доставки данък върху добавената стойност. Това право не се изключва от факта, че данъчнозадълженото лице е определило данъчен представител, който е регистриран за целите на данъка върху добавената стойност в последно посочената държава.

Подписи