Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα)

της 11ης Ιουνίου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο ζ' – Μεταφορά κινητών αγαθών στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Ένωσης για παροχή υπηρεσιών – Άρθρα 170 και 171 – Δικαίωμα προς επιστροφή του ΦΠΑ σε υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής – Οδηγία 2008/9/ΕΚ – Έννοια του "υποκειμένου στον φόρο μη εγκατεστημένου στο κράτος μέλος επιστροφής" – Υποκείμενος στον φόρο μη εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ στο κράτος μέλος επιστροφής»

Στην υπόθεση C-242/19,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunalul București (πρωτοδικείο Βουκουρεστίου, Ρουμανία) με απόφαση της 18ης Ιανουαρίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Μαρτίου 2019, στο πλαίσιο της δίκης

CHEP Equipment Pooling NV

κατά

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații,

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους S. Rodin, πρόεδρο τμήματος, K. Jürimäe (εισηγήτρια) και N. Piçarra, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: G. Hogan

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η CHEP Equipment Pooling NV, εκπροσωπούμενη από τον E. Băncilă, avocat,

– η Ρουμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη αρχικά από τις E. Gane και L. Lițu καθώς και από τον C.-R. Canțăr, στη συνέχεια από τις E. Gane και L. Lițu,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις A. Armenia και L. Lozano Palacios,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ρουμανική.

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008 (ΕΕ 2008, L 44, σ. 11) (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), καθώς και του άρθρου 2, σημείο 1, και του άρθρου 3 της οδηγίας 2008/9/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ, σε υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος (ΕΕ 2008, L 44, σ. 23).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, της CHEP Equipment Pooling NV (στο εξής: CHEP), εταιρίας εγκατεστημένης στο Βέλγιο, και, αφετέρου, του Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (Εθνικού Οργανισμού Φορολογικής Διοίκησης – Περιφερειακή Γενική Διεύθυνση Δημοσίων Οικονομικών Βουκουρεστίου – Υπηρεσία εξετάσεως διοικητικών ενστάσεων, Ρουμανία) και του Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (Εθνικού Οργανισμού Φορολογικής Διοίκησης – Περιφερειακή Γενική Διεύθυνση Δημοσίων Οικονομικών Βουκουρεστίου – Φορολογική Υπηρεσία για τους φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής, Ρουμανία) (στο εξής, από κοινού: ρουμανικές φορολογικές αρχές), σχετικά με την άρνηση των αρχών αυτών να χορηγήσουν στην ως άνω εταιρία επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που καταβλήθηκε εντός της Ρουμανίας.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία περί ΦΠΑ

3 Το άρθρο 17 της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«1. Εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας η μεταφορά από υποκείμενο στον φόρο ενός αγαθού της επιχείρησής του με προορισμό άλλο κράτος μέλος.

Νοείται ως “μεταφορά με προορισμό άλλο κράτος μέλος” κάθε αποστολή ή μεταφορά κινητού ενσώματου αγαθού που πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στον φόρο ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του, εκτός του εδάφους του κράτους μέλους όπου βρίσκεται το αγαθό, αλλά εντός της [Ευρωπαϊκής Ένωσης], για τις ανάγκες της επιχείρησής του.

2. Δεν θεωρείται μεταφορά με προορισμό άλλο κράτος μέλος, η αποστολή ή η μεταφορά αγαθού για τις ανάγκες μιας από τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

ζ) την προσωρινή χρησιμοποίηση του εν λόγω αγαθού, στο έδαφος του κράτους μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, για τις ανάγκες παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς του αγαθού,

[…]

3. Όταν παύσει να υφίσταται μία από τις προϋποθέσεις υπαγωγής στο ευεργέτημα των διατάξεων της παραγράφου 2, το εν λόγω αγαθό θεωρείται ότι μεταφέρεται προς άλλο κράτος μέλος. Στην περίπτωση αυτή, η μεταφορά πραγματοποιείται μόλις παύσει να υφίσταται η συγκεκριμένη προϋπόθεση.»

4 Το άρθρο 21 της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Εξομοιώνεται με ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας η χρησιμοποίηση από υποκείμενο στον φόρο, για τις ανάγκες της επιχείρησής του, αγαθού το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται, από τον υποκείμενο στον φόρο ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από άλλο κράτος μέλος εντός του οποίου έχει παραχθεί, εξορυχθεί, μεταποιηθεί, αγορασθεί, αποκτηθεί κατά την έννοια του άρθρου 2 παράγραφος 1 στοιχείο β), ή έχει εισαχθεί από τον υποκείμενο στον φόρο, στο πλαίσιο της επιχείρησής του, στο εν λόγω άλλο κράτος μέλος.»

5 Κατά το άρθρο 44 της εν λόγω οδηγίας:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.»

6 Το άρθρο 170 της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, κατά την έννοια […] του άρθρου 2 σημείο 1 και του άρθρου 3 της οδηγίας [2008/9] και του άρθρου 171 της παρούσας οδηγίας, δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί αγορές αγαθών και υπηρεσιών ή εισαγωγές αγαθών που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, δικαιούται επιστροφή του φόρου αυτού στο μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις εξής πράξεις:

α) πράξεις του άρθρου 169,

β) πράξεις για τις οποίες υπόχρεος του φόρου είναι αποκλειστικά ο αποκτών τα αγαθά ή ο λήπτης των υπηρεσιών σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 197 και το άρθρο 199.»

7 Κατά το άρθρο 171, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ:

«Η επιστροφή του ΦΠΑ στους υποκείμενους στον φόρο, που δεν είναι εγκατεστημένοι στο κράτος μέλος όπου πραγματοποιούν αγορές αγαθών και υπηρεσιών ή εισαγωγές αγαθών που επιβαρύνονται με φόρο, αλλά είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος, πραγματοποιείται σύμφωνα με τις λεπτομερείς διαδικασίες που προβλέπονται από την οδηγία [2008/9].»

8 Το άρθρο 171α της οδηγίας περί ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν, αντί να χορηγούν επιστροφή ΦΠΑ σύμφωνα με [την οδηγία 2008/9] που αφορά παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σε υποκείμενο στον φόρο, για τις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 197 ή 199, να επιτρέπουν την έκπτωση του φόρου αυτού, σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 168. […]

Για τον σκοπό αυτό, τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να εξαιρούν τον υποκείμενο στον φόρο που είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου από τη διαδικασία επιστροφής του φόρου σύμφωνα με [την οδηγία 2008/9].»

9 Το άρθρο 196 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ή από το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ, προς τον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες που καλύπτονται από το άρθρο 44, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό του εν λόγω κράτους μέλους.»

10 Κατά το άρθρο 214, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και β′, της ως άνω οδηγίας:

«Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για να αποκτούν ατομικό αριθμό φορολογικού μητρώου τα ακόλουθα πρόσωπα:

α) κάθε υποκείμενος στον φόρο, εκτός αυτών που προβλέπονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, ο οποίος διενεργεί στο αντίστοιχο έδαφός τους παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών για τις οποίες του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, εκτός των παραδόσεων αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών για τις οποίες ο ΦΠΑ οφείλεται αποκλειστικά από τον λήπτη υπηρεσιών ή τον αποκτώντα αγαθά σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 197 και το άρθρο 199,

β) κάθε υποκείμενος στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που υπόκεινται σε ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), ή έκανε χρήση της επιλογής που προβλέπεται στο άρθρο 3, παράγραφος 3, για υποβολή των ενδοκοινοτικών του αποκτήσεων σε ΦΠΑ».

Η οδηγία 2008/9

11 Το άρθρο 1 της οδηγίας 2008/9 ορίζει ότι η εν λόγω οδηγία «καθορίζει τους λεπτομερείς κανόνες σχετικά με την επιστροφή του [ΦΠΑ] που προβλέπεται στο άρθρο 170 της οδηγίας [περί ΦΠΑ] σε υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής, οι οποίοι πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 3».

12 Το άρθρο 2, σημεία 1 και 2, της οδηγίας 2008/9 περιλαμβάνει, για τους σκοπούς της εν λόγω οδηγίας, τους ακόλουθους ορισμούς:

«1. ως “υποκείμενος στον φόρο μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος επιστροφής” νοείται κάθε υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9 παράγραφος 1 της οδηγίας [περί ΦΠΑ], ο οποίος είναι εγκατεστημένος όχι στο κράτος μέλος επιστροφής, αλλά εγκατεστημένος στο έδαφος άλλου κράτους μέλους·

2. ως “κράτος μέλος επιστροφής” νοείται το κράτος μέλος στο οποίο επιβλήθηκε ο φόρος προστιθέμενης αξίας στον υποκείμενο στον φόρο τον μη εγκατεστημένο στο κράτος μέλος επιστροφής για αγαθά ή υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε αυτόν από άλλους υποκείμενους στον φόρο στο εν λόγω κράτος μέλος ή για την εισαγωγή αγαθών στο εν λόγω κράτος μέλος».

13 Κατά το άρθρο 3 της οδηγίας 2008/9:

«Η παρούσα οδηγία εφαρμόζεται για οποιονδήποτε υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο κράτος μέλος επιστροφής, ο οποίος πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) κατά την περίοδο επιστροφής δεν διατηρούσε στο κράτος μέλος επιστροφής την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε επιχειρηματικές πράξεις ή, σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του·

β) κατά την περίοδο επιστροφής δεν πραγματοποίησε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που να θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε στο κράτος μέλος επιστροφής, με εξαίρεση τις ακόλουθες πράξεις:
   i) παροχή υπηρεσιών μεταφοράς και συναφείς προς αυτές υπηρεσίες, που απαλλάσσονται δυνάμει των άρθρων 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 ή 160 της οδηγίας [περί ΦΠΑ]·
   ii) παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σε πρόσωπο που υπέχει υποχρέωση πληρωμής φόρου προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 197 και το άρθρο 199 της οδηγίας [περί ΦΠΑ].»

14 Το άρθρο 5 της οδηγίας 2008/9 έχει ως εξής:

«Κάθε κράτος μέλος επιστρέφει σε κάθε υποκείμενο στον φόρο μη εγκατεστημένο στο κράτος μέλος επιστροφής κάθε ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας ο οποίος επιβλήθηκε για αγαθά που παραδόθηκαν ή υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε αυτόν από άλλους υποκείμενους στον φόρο στο εν λόγω κράτος μέλος ή για την εισαγωγή αγαθών στο εν λόγω κράτος μέλος, εφόσον τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες χρησιμοποιούνται στο πλαίσιο των κατωτέρω πράξεων:

α) πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 169 στοιχεία α) και β) της οδηγίας [περί ΦΠΑ]·

β) πράξεων που απευθύνονται σε πρόσωπο το οποίο είναι υπόχρεο στην πληρωμή φόρου προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 197 και το άρθρο 199 της οδηγίας [περί ΦΠΑ], όπως εφαρμόζεται στο κράτος μέλος επιστροφής.

Με την επιφύλαξη του άρθρου 6, για τον σκοπό της παρούσας οδηγίας, η ύπαρξη αξίωσης για επιστροφή του φόρου επί των εισροών προσδιορίζεται σύμφωνα με την οδηγία [περί ΦΠΑ] όπως εφαρμόζεται στο κράτος μέλος επιστροφής.»

Το ρουμανικό δίκαιο

15 Το άρθρο 128 του Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμου 571/2003 περί φορολογικού κώδικα), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: φορολογικός κώδικας), ορίζει τα εξής:

«1. Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, αγαθά.

[…]

9. Η ενδοκοινοτική παράδοση συνίσταται στην παράδοση αγαθών, κατά την έννοια της παραγράφου 1, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα κράτος μέλος με προορισμό άλλο κράτος μέλος από τον προμηθευτή, από το πρόσωπο στο οποίο απευθύνεται η εν λόγω παράδοση ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους.

10. Εξομοιώνεται με ενδοκοινοτική παράδοση εξ επαχθούς αιτίας η μεταφορά από υποκείμενο στον φόρο αγαθού της επιχείρησής του από τη Ρουμανία με προορισμό άλλο κράτος μέλος, εξαιρουμένων των προβλεπομένων στην παράγραφο 12 περιπτώσεων στις οποίες δεν υφίσταται μεταφορά.

11. Μεταφορά κατά την παράγραφο 10 αποτελεί η αποστολή ή μεταφορά κάθε κινητού ενσώματου αγαθού από τη Ρουμανία με προορισμό άλλο κράτος μέλος, η οποία πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στον φόρο ή για λογαριασμό του για τις ανάγκες της επιχείρησής του.

12. Για τους σκοπούς του παρόντος τίτλου, δεν θεωρείται μεταφορά η αποστολή ή η μεταφορά αγαθού από τη Ρουμανία με προορισμό άλλο κράτος μέλος η οποία πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στον φόρο ή για λογαριασμό του προκειμένου το αγαθό αυτό να χρησιμοποιηθεί για μια από τις ακόλουθες πράξεις:

[…]

g) την προσωρινή χρησιμοποίηση του εν λόγω αγαθού, στο έδαφος του κράτους μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, για τις ανάγκες παροχών υπηρεσιών στο κράτος μέλος άφιξης που πραγματοποιούνται από τον εγκατεστημένο στη Ρουμανία υποκείμενο στον φόρο·

[…]

13. Όταν παύσει να συντρέχει μία από τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 12, η αποστολή ή η μεταφορά του οικείου αγαθού θεωρείται ως μεταφορά από τη Ρουμανία με προορισμό άλλο κράτος μέλος. Στην περίπτωση αυτή, η μεταφορά θεωρείται ότι πραγματοποιείται μόλις παύσει να συντρέχει η συγκεκριμένη προϋπόθεση.»

16 Κατά το άρθρο 130 bis, παράγραφος 2, στοιχείο a, του ως άνω κώδικα:

«Εξομοιώνονται με ενδοκοινοτική απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας:

a) η χρησιμοποίηση στη Ρουμανία, από υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες της επιχείρησής του, αγαθού το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται, από τον υποκείμενο στον φόρο ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το κράτος μέλος εντός του οποίου έχει παραχθεί, εξορυχθεί, αγορασθεί, αποκτηθεί ή εισαχθεί το αγαθό από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο στο πλαίσιο της επιχείρησής του, οσάκις η μεταφορά ή η αποστολή του εν λόγω αγαθού, εάν είχε πραγματοποιηθεί από τη Ρουμανία με προορισμό άλλο κράτος μέλος, θα αντιμετωπιζόταν ως μεταφορά αγαθών με προορισμό άλλο κράτος μέλος, σύμφωνα με το άρθρο 128, παράγραφοι 10 και 11· […]».

17 Το άρθρο 147 ter, παράγραφος 1, στοιχείο a, του εν λόγω κώδικα προβλέπει τα εξής:

«Υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζονται με κανονιστική πράξη:

a) ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στη Ρουμανία, αλλά είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, και ο οποίος δεν διαθέτει και δεν υποχρεούται να αποκτήσει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στη Ρουμανία, μπορεί να τύχει επιστροφής του [ΦΠΑ] που κατέβαλε για εισαγωγές και αποκτήσεις αγαθών ή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν στη Ρουμανία· […]».

18 Το σημείο 49, παράγραφος 1, των Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (εκτελεστικών διατάξεων του φορολογικού κώδικα) έχει ως εξής:

«Δυνάμει του άρθρου 147 ter, παράγραφος 1, στοιχείο a, του φορολογικού κώδικα, κάθε υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν είναι εγκατεστημένος στη Ρουμανία, αλλά είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, μπορεί να τύχει επιστροφής του ΦΠΑ που κατέβαλε για εισαγωγές και αποκτήσεις αγαθών ή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν στη Ρουμανία. Ο [ΦΠΑ] επιστρέφεται από τη Ρουμανία, εφόσον ο ενδιαφερόμενος υποκείμενος στον φόρο πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

a) κατά την περίοδο την οποία αφορά η αίτηση επιστροφής, ο υποκείμενος στον φόρο δεν διατηρούσε στη Ρουμανία ούτε την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του, ούτε μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε επιχειρηματικές πράξεις, ούτε, σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας μόνιμης εγκατάστασης, την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του·

b) κατά την περίοδο την οποία αφορά η αίτηση επιστροφής, ο υποκείμενος στον φόρο ούτε διέθετε ούτε υποχρεούνταν να αποκτήσει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στη Ρουμανία σύμφωνα με το άρθρο 153 του φορολογικού κώδικα·

c) κατά την περίοδο την οποία αφορά η αίτηση επιστροφής, ο υποκείμενος στον φόρο δεν πραγματοποίησε παράδοση αγαθών ούτε παροχή υπηρεσιών που να θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε στη ρουμανική επικράτεια, με εξαίρεση τις ακόλουθες πράξεις:
   1. παροχές υπηρεσιών μεταφοράς και συναφείς προς αυτές πράξεις, που απαλλάσσονται δυνάμει του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχεία c έως m, του άρθρου 144, παράγραφος 1, στοιχείο c, και του άρθρου 144 bis του φορολογικού κώδικα·
   2. παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σε πρόσωπο που υπέχει υποχρέωση πληρωμής ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 150, παράγραφοι 2 έως 6, του φορολογικού κώδικα.»

19 Το άρθρο 153, παράγραφος 5, στοιχείο a, του φορολογικού κώδικα έχει ως εξής:

«Υποβάλλει αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ, πριν από τη διενέργεια μιας πράξεως, ο μη εγκατεστημένος στη Ρουμανία και μη διαθέτων αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στη Ρουμανία υποκείμενος στον φόρο, εφόσον προτίθεται:

a) να πραγματοποιήσει ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών για την οποία υποχρεούται στην καταβολή του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 151· […]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

20 Η CHEP, εταιρία εγκατεστημένη στο Βέλγιο, ασκεί δραστηριότητα μισθώσεως παλετών στην Ευρώπη. Προς τούτο, η CHEP αγοράζει παλέτες εντός διαφόρων κρατών μελών, τις οποίες εκμισθώνει στη συνέχεια σε άλλες οντότητες του ομίλου CHEP εγκατεστημένες σε κάθε κράτος μέλος, οι οποίες τις υπεκμισθώνουν στους πελάτες του αντίστοιχου κράτους μέλους της εγκαταστάσεώς τους.

21 Κατά την περίοδο μεταξύ 1ης Οκτωβρίου και 31ης Δεκεμβρίου 2014, η CHEP απέκτησε παλέτες από Ρουμάνο προμηθευτή. Στην τιμή πωλήσεως που τιμολόγησε ο τελευταίος συμπεριλαμβανόταν ο ΦΠΑ. Οι επίμαχες παλέτες μεταφέρθηκαν από τις εγκαταστάσεις του προμηθευτή στη Ρουμανία προς άλλον προορισμό ευρισκόμενο επίσης στη Ρουμανία.

22 Εν συνεχεία, η CHEP εκμίσθωσε στην CHEP Pooling Services Romania SRL (στο εξής: CHEP Ρουμανία), εταιρία εγκατεστημένη στη Ρουμανία, τις ως άνω παλέτες, καθώς και παλέτες τις οποίες είχε αποκτήσει σε άλλα κράτη μέλη της Ένωσης και τις οποίες είχε μεταφέρει προκειμένου να τις εκμισθώσει εντός της Ρουμανίας. Η CHEP Ρουμανία υπεκμίσθωσε τις διάφορες αυτές παλέτες σε Ρουμάνους πελάτες, οι οποίοι μπορούσαν να τις αποστέλλουν στη Ρουμανία, σε άλλα κράτη μέλη ή

σε τρίτα κράτη. Εν συνεχεία, οι παλέτες που χρησιμοποιήθηκαν για τη μεταφορά εμπορευμάτων που αποτέλεσαν αντικείμενο διασαφήσεως εξαγωγής απεστάλησαν εκ νέου στη Ρουμανία με προορισμό την CHEP Ρουμανία, η οποία υπέβαλε ως προς αυτές διασάφηση εισαγωγής και τιμολόγησε εκ νέου στην CHEP το αντίτιμο των εν λόγω παλετών καθώς και τον σχετικό ΦΠΑ.

23 Τον Ιούνιο 2015 η CHEP ζήτησε από τις ρουμανικές φορολογικές αρχές την επιστροφή του ΦΠΑ που τιμολόγησε ο Ρουμάνος προμηθευτής των παλετών καθώς και του ΦΠΑ που τιμολόγησε εκ νέου η CHEP Ρουμανία.

24 Με απόφαση της 14ης Απριλίου 2016, η Φορολογική Υπηρεσία του Βουκουρεστίου για τους φορολογούμενους κατοίκους αλλοδαπής αρνήθηκε να χορηγήσει την ως άνω επιστροφή. Με απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2016, η Υπηρεσία εξετάσεως διοικητικών ενστάσεων του Βουκουρεστίου απέρριψε τη διοικητική ένσταση που υπέβαλε η CHEP κατά της ως άνω αρνήσεως.

25 Οι δύο αυτές αποφάσεις στηρίζονται στην αιτιολογία ότι η CHEP υποχρεούνταν να εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ στη Ρουμανία βάσει του άρθρου 153, παράγραφος 5, του φορολογικού κώδικα. Συγκεκριμένα, οι ρουμανικές φορολογικές αρχές διαπίστωσαν ότι, πέραν των παλετών τις οποίες είχε αποκτήσει στη Ρουμανία, η CHEP εκμίσθωσε στην CHEP Ρουμανία και παλέτες τις οποίες είχε αποκτήσει σε άλλα κράτη μέλη και είχε μεταφέρει στη Ρουμανία προς τον σκοπό της εκμισθώσεως αυτής. Ως εκ τούτου, κατά τις ρουμανικές φορολογικές αρχές, ως προς τις αποκτηθείσες σε άλλα κράτη μέλη παλέτες πραγματοποιήθηκε μεταφορά που εξομοιώνεται με ενδοκοινοτική απόκτηση στη Ρουμανία, και επομένως η CHEP όφειλε να εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ στη Ρουμανία.

26 Στις 3 Απριλίου 2017 η CHEP άσκησε ενώπιον του Tribunalul București (πρωτοδικείου Βουκουρεστίου, Ρουμανία) προσφυγή με αίτημα την ακύρωση των αποφάσεων της 14ης Απριλίου και της 11ης Οκτωβρίου 2016 καθώς και την επιστροφή του ΦΠΑ ως προς τον οποίο είχε υποβληθεί η εκ μέρους της αίτηση επιστροφής.

27 Ενώπιον του ως άνω δικαστηρίου, η CHEP υποστηρίζει ότι, πρώτον, σύμφωνα με την οδηγία 2008/9, δικαιούται, υπό την ιδιότητα της εγκατεστημένης στο Βέλγιο εταιρίας, να τύχει επιστροφής του ΦΠΑ ανεξαρτήτως ενδεχόμενης υποχρεώσεως εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ στη Ρουμανία, δεύτερον, δεν ήταν υποχρεωμένη να εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ στη Ρουμανία, δεδομένου ότι οι μεταφορές παλετών δεν μπορούσαν να εξομοιωθούν με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και, τρίτον, πληρούσε τις προβλεπόμενες από τον νόμο προϋποθέσεις ώστε να τύχει επιστροφής του ΦΠΑ. Εξάλλου, η CHEP επισημαίνει ότι η οδηγία 2008/9 μεταφέρθηκε πλημμελώς στο ρουμανικό δίκαιο, καθόσον το εν λόγω δίκαιο εξαρτά την επιστροφή του ΦΠΑ από μια προϋπόθεση η οποία δεν προβλέπεται από την ως άνω οδηγία και η οποία αφορά τη μη εγγραφή στο μητρώο ΦΠΑ στη Ρουμανία.

28 Οι φορολογικές αρχές υποστηρίζουν ότι, ελλείψει οποιασδήποτε αποδείξεως περί του ότι οι επίμαχες παλέτες, οι οποίες αποκτήθηκαν σε άλλα κράτη μέλη πλην της Ρουμανίας, απεστάλησαν εκ νέου στο κράτος μέλος από το οποίο είχαν αποσταλεί ή μεταφερθεί στη Ρουμανία, η CHEP δεν μπορεί να υποστηρίζει ότι η αποστολή των παλετών που αποκτήθηκαν σε άλλα κράτη μέλη προς τη Ρουμανία εμπίπτει σε περίπτωση μη ύπαρξης μεταφοράς, κατά την έννοια του άρθρου 128, παράγραφος 12, στοιχεία g και h, του φορολογικού κώδικα.

29 Υπό το πρίσμα των ως άνω επιχειρημάτων, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι είναι αναγκαίο να ληφθούν διευκρινίσεις όσον αφορά τις περιπτώσεις μη ύπαρξης μεταφοράς κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ και όσον αφορά την υποχρέωση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ μιας εδρεύουσας στην αλλοδαπή εταιρίας η οποία, χωρίς να διαθέτει στη Ρουμανία τους απαιτούμενους τεχνικούς και ανθρώπινους πόρους για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων, παρέχει απλώς υπηρεσίες των οποίων ο τόπος παροχής για σκοπούς ΦΠΑ βρίσκεται στη Ρουμανία. Το ως άνω δικαστήριο διερωτάται επίσης κατά πόσον το δικαίωμα προς επιστροφή του ΦΠΑ μπορεί να εξαρτάται από την προϋπόθεση να μην είναι ο υποκείμενος στον φόρο εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ στο κράτος μέλος επιστροφής ούτε να υποχρεούται να εγγραφεί σε αυτό. Ως προς το τελευταίο

αυτό ζήτημα, το ως άνω δικαστήριο επισημαίνει ότι οι διατάξεις του ρουμανικού δικαίου φαίνονται να αντιβαίνουν προς την οδηγία 2008/9, δυνάμει της οποίας το δικαίωμα προς επιστροφή δεν εξαρτάται από μια τέτοια προϋπόθεση.

30 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunalul București (πρωτοδικείο Βουκουρεστίου) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει το άρθρο 17, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η μεταφορά παλετών από ένα κράτος μέλος με προορισμό άλλο κράτος μέλος, με σκοπό την επακόλουθη εκμίσθωσή τους σε αυτό το κράτος μέλος σε υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο και εγγεγραμμένο στο μητρώο ΦΠΑ στη Ρουμανία, δεν θεωρείται μεταφορά κατά την έννοια της διατάξεως αυτής;

2) Ανεξαρτήτως της απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, πρέπει να θεωρείται υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της οδηγίας [2008/9] ο υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο οποίος είναι εγκατεστημένος όχι στο κράτος μέλος επιστροφής, αλλά στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, έστω και αν το πρόσωπο αυτό είναι εγγεγραμμένο στο μητρώο ΦΠΑ ή υποχρεούται να εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ στο κράτος μέλος επιστροφής;

3) Λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων της οδηγίας [2008/9], συνιστά η προϋπόθεση της μη εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ στο κράτος μέλος επιστροφής πρόσθετη προϋπόθεση σε σχέση με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 3 της οδηγίας [2008/9], προκειμένου υποκείμενος στον φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος και μη εγκατεστημένος στο κράτος μέλος επιστροφής να δικαιούται επιστροφή του ΦΠΑ σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση;

4) Έχει το άρθρο 3 της οδηγίας [2008/9] την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτό η πρακτική εθνικής διοίκησης να αρνείται την επιστροφή του ΦΠΑ λόγω μη πλήρωσης προϋποθέσεως προβλεπόμενης αποκλειστικά και μόνο στην εθνική νομοθεσία;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

31 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η μεταφορά, από υποκείμενο στον φόρο, αγαθών προερχομένων από ένα κράτος μέλος και με προορισμό το κράτος μέλος επιστροφής, με σκοπό την παροχή, από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο, υπηρεσιών εκμισθώσεως των ως άνω αγαθών στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος, δεν πρέπει να εξομοιωθεί με ενδοκοινοτική παράδοση.

32 Προκαταρκτικώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, όσον αφορά την ερμηνεία διατάξεως του δικαίου της Ένωσης, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όχι μόνο το γράμμα της αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος (απόφαση της 19ης Απριλίου 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

33 Το άρθρο 17, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ εξομοιώνει ορισμένες μεταφορές αγαθών, ήτοι τις μεταφορές αγαθών με προορισμό άλλο κράτος μέλος, με ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

34 Το άρθρο 17, παράγραφος 2, της ως άνω οδηγίας απαριθμεί σειρά περιπτώσεων που δεν εμπίπτουν στον χαρακτηρισμό της μεταφοράς με προορισμό άλλο κράτος μέλος, που μνημονεύεται στο άρθρο 17, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας.

35 Δεδομένου ότι το άρθρο 17, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ θεσπίζει έναν εξαντλητικό κατάλογο των περιπτώσεων οι οποίες συνιστούν παρέκκλιση, η εν λόγω διάταξη πρέπει να ερμηνεύεται στενά (πρβλ. απόφαση της 6ης Μαρτίου 2014, Dresser-Rand, C-606/12 και C-607/12, EU:C:2014:125, σκέψη 27).

36 Επιπλέον, η εν λόγω διάταξη πρέπει να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα του σκοπού τον οποίο επιδιώκει το μεταβατικό καθεστώς του ΦΠΑ, που έχει εφαρμογή επί του ενδοκοινοτικού εμπορίου και καθιερώθηκε με την οδηγία περί ΦΠΑ, και ο οποίος είναι η μεταφορά των φορολογικών εσόδων στο κράτος μέλος εντός του οποίου συντελείται η τελική κατανάλωση των παραδοθέντων αγαθών (πρβλ. απόφαση της 6ης Μαρτίου 2014, Dresser-Rand, C-606/12 και C-607/12, EU:C:2014:125, σκέψη 28).

37 Ακριβώς υπό το πρίσμα των ως άνω υπομνήσεων πρέπει να ερμηνευθεί το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο ζ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το οποίο συγκεκριμένα αποτελεί το αντικείμενο των ζητημάτων επί των οποίων διατηρεί αμφιβολίες το αιτούν δικαστήριο.

38 Κατά τη διάταξη αυτή, δεν θεωρείται μεταφορά με προορισμό άλλο κράτος μέλος η αποστολή ή η μεταφορά αγαθού για τις ανάγκες της προσωρινής χρησιμοποιήσεως του εν λόγω αγαθού, στο έδαφος του κράτους μέλους άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς, για τις ανάγκες παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο που είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς του αγαθού.

39 Από το ίδιο το γράμμα της ως άνω διατάξεως προκύπτει ότι η εφαρμογή της υπόκειται, ρητώς, σε σωρευτικές προϋποθέσεις σύμφωνα με τις οποίες, αφενός, η χρησιμοποίηση, στο κράτος μέλος προορισμού, του αποσταλέντος ή μεταφερθέντος αγαθού προς τον σκοπό της παροχής υπηρεσιών από τον ενδιαφερόμενο υποκείμενο στον φόρο πρέπει να είναι προσωρινή και, αφετέρου, το αγαθό πρέπει να έχει αποσταλεί ή μεταφερθεί από το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο.

40 Πρώτον, από την εν λόγω διάταξη προκύπτει, επομένως, ότι, σύμφωνα με τους σκοπούς του μεταβατικού καθεστώτος του ΦΠΑ που έχει εφαρμογή επί του ενδοκοινοτικού εμπορίου, μόνον η μεταφορά ενός αγαθού σε άλλο κράτος μέλος, η οποία δεν πραγματοποιείται ενόψει της τελικής καταναλώσεως του εν λόγω αγαθού, αλλά ενόψει μιας προσωρινής χρησιμοποιήσεως του εν λόγω αγαθού στο ως άνω κράτος μέλος, δεν θα πρέπει να εξομοιώνεται με ενδοκοινοτική παράδοση σε περίπτωση κατά την οποία πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις (πρβλ. απόφαση της 6ης Μαρτίου 2014, Dresser-Rand, C-606/12 και C-607/12, EU:C:2014:125, σκέψη 30).

41 Απεναντίας, θα ήταν αντίθετο τόσο προς το γράμμα του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο ζ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ όσο και προς την απαίτηση στενής ερμηνείας και προς τους σκοπούς του μεταβατικού καθεστώτος του ΦΠΑ που έχει εφαρμογή επί του ενδοκοινοτικού εμπορίου, το να επεκταθεί η εφαρμογή της ως άνω διατάξεως και σε περιπτώσεις χρησιμοποιήσεως για αόριστο ή παρατεταμένο χρονικό διάστημα ή ακόμη χρησιμοποιήσεως που οδηγεί στην καταστροφή του οικείου αγαθού.

42 Δεύτερον, επισημαίνεται ότι από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο ζ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, κατά το οποίο το επίμαχο αγαθό πρέπει να έχει αποσταλεί ή μεταφερθεί από το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο ενδιαφερόμενος υποκείμενος στον φόρο, προκύπτει ότι η εν λόγω διάταξη δεν εφαρμόζεται σε καταστάσεις στις οποίες τα επίμαχα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο από κράτη μέλη άλλα από αυτό στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο.

43 Εν προκειμένω, από τα στοιχεία της υποβληθείσας ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφίας προκύπτει ότι η CHEP, η οποία είναι εγκατεστημένη στο Βέλγιο, απέστειλε ή μετέφερε παλέτες με προορισμό τη Ρουμανία και χρησιμοποίησε τις εν λόγω παλέτες στο πλαίσιο παροχών υπηρεσιών τις οποίες προσέφερε στην CHEP Ρουμανία.

44 Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται, αφενός, να καθορίσει, βάσει σφαιρικής εκτιμήσεως του συνόλου των περιστάσεων της διαφοράς της κύριας δίκης, αν η χρησιμοποίηση των εν λόγω παλετών στο πλαίσιο των παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν από την CHEP είναι προσωρινής φύσεως. Προς τούτο, το ως άνω δικαστήριο θα έχει τη δυνατότητα, μεταξύ άλλων, να λάβει υπόψη τους όρους των συμβάσεων μισθώσεως που έχουν συναφθεί μεταξύ της CHEP και της CHEP Ρουμανία καθώς και τα χαρακτηριστικά των επίμαχων αγαθών.

45 Αφετέρου, στο μέτρο που από τα στοιχεία της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι η CHEP απέκτησε παλέτες σε διάφορα κράτη μέλη της Ένωσης, στο ως άνω δικαστήριο εναπόκειται να βεβαιωθεί ότι οι επίμαχες παλέτες απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν με προορισμό τη Ρουμανία έχοντας προέλθει από το Βέλγιο, κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένη η CHEP.

46 Αν το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι οι δύο αυτές προϋποθέσεις πληρούνται στην υπόθεση της κύριας δίκης, θα πρέπει να συναγάγει εξ αυτού ότι, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, οι επίμαχες μεταφορές παλετών δεν πρέπει να εξομοιωθούν με ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

47 Αντιθέτως, στην περίπτωση που δεν πληρούται η μία ή η άλλη εκ των προϋποθέσεων αυτών όσον αφορά το σύνολο ή όσον αφορά ένα μέρος των επίμαχων μεταφορών παλετών, οι εν λόγω μεταφορές παλετών πρέπει, βάσει του άρθρου 17, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ και υπό την επιφύλαξη της εξακριβώσεως των λοιπών περιπτώσεων οι οποίες συνιστούν παρέκκλιση και οι οποίες προβλέπονται στην παράγραφο 2 της διατάξεως αυτής, να εξομοιωθούν με ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

48 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο ζ', της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η μεταφορά, από υποκείμενο στον φόρο, αγαθών προερχομένων από ένα κράτος μέλος και με προορισμό το κράτος μέλος επιστροφής, με σκοπό την παροχή, από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο, υπηρεσιών εκμισθώσεως των ως άνω αγαθών στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος, δεν πρέπει να εξομοιώνεται με ενδοκοινοτική παράδοση όταν η χρησιμοποίηση των εν λόγω αγαθών για τις ανάγκες μιας τέτοιας παροχής είναι προσωρινή και τα εν λόγω αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο.

Επί του δευτέρου έως και του τετάρτου ερωτήματος

49 Με το δεύτερο έως και το τέταρτο ερώτημά του, που πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν οι διατάξεις της οδηγίας 2008/9 έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται στην εκ μέρους ενός κράτους μέλους άρνηση αναγνωρίσεως του δικαιώματος προς επιστροφή του ΦΠΑ σε εγκατεστημένο στο έδαφος άλλου κράτους μέλους υποκείμενο στον φόρο για τον λόγο και μόνον ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο είναι ή όφειλε να είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ στο κράτος μέλος επιστροφής.

50 Η οδηγία 2008/9 έχει, κατά το άρθρο 1, ως σκοπό τον καθορισμό των λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 170 της οδηγίας περί ΦΠΑ σε υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής, οι οποίοι πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 3 της οδηγίας 2008/9.

51 Η οδηγία 2008/9 δεν σκοπεί, ωστόσο, στον προσδιορισμό των προϋποθέσεων άσκησης ή της έκτασης του δικαιώματος προς επιστροφή. Πράγματι, το άρθρο 5, δεύτερο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι, με την επιφύλαξη του άρθρου 6 και για τον σκοπό της οδηγίας αυτής, η ύπαρξη αξίωσης για επιστροφή του ΦΠΑ επί των εισροών προσδιορίζεται σύμφωνα με την οδηγία περί ΦΠΑ όπως εφαρμόζεται στο κράτος μέλος επιστροφής (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 35).

52 Επομένως, το δικαίωμα του εγκατεστημένου σε κράτος μέλος υποκειμένου στον φόρο να τύχει της επιστροφής του ΦΠΑ που κατέβαλε σε άλλο κράτος μέλος, όπως ρυθμίζεται από την οδηγία 2008/9, είναι το αντίστοιχο του δικαιώματος, που θεσπίζει υπέρ αυτού η οδηγία περί ΦΠΑ, να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών στο δικό του κράτος μέλος (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 36· πρβλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 28ης Ιουνίου 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, σκέψη 35).

53 Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι, όπως ακριβώς και το δικαίωμα προς έκπτωση, το δικαίωμα προς επιστροφή συνιστά θεμελιώδη αρχή του καθιερωθέντος από τον νομοθέτη της Ένωσης κοινού συστήματος ΦΠΑ, η οποία σκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβάλλεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, οι ίδιες στον ΦΠΑ (απόφαση της 2ας Μαΐου 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, σκέψη 35).

54 Ο τρόπος επιστροφής του ΦΠΑ είτε με έκπτωση είτε με επιστροφή αποτελεί συνάρτηση του τόπου εγκαταστάσεως του υποκειμένου στον φόρο (πρβλ. απόφαση της 16ης Ιουλίου 2009, Επιτροπή κατά Ιταλίας, C-244/08, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2009:478, σκέψεις 25 και 35). Ως εκ τούτου, το άρθρο 170 της οδηγίας περί ΦΠΑ παρέχει, υπό τις προϋποθέσεις που θεσπίζει, σε «κάθε υποκείμεν[ο] στον φόρο ο οποίος, κατά την έννοια […] του άρθρου 2 σημείο 1 και του άρθρου 3 της οδηγίας [2008/9] δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί αγορές αγαθών και υπηρεσιών ή εισαγωγές αγαθών που επιβαρύνονται με ΦΠΑ», δικαίωμα να λάβει επιστροφή του ΦΠΑ.

55 Συναφώς, σύμφωνα με το άρθρο 3 της οδηγίας 2008/9, ο υποκείμενος στον φόρο που δεν είναι εγκατεστημένος στο κράτος μέλος επιστροφής, κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της οδηγίας αυτής, έχει δικαίωμα προς επιστροφή του καταβληθέντος ΦΠΑ υπό δύο προϋποθέσεις. Πρώτον, κατά το άρθρο 3, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας, κατά την περίοδο επιστροφής ο υποκείμενος στον φόρο δεν θα πρέπει να διατηρούσε στο κράτος μέλος επιστροφής την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή μόνιμη εγκατάσταση ή, ακόμη, την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του. Δεύτερον, κατά το άρθρο 3, στοιχείο β', της ίδιας οδηγίας, κατά την ίδια περίοδο ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο δεν θα πρέπει να έχει πραγματοποιήσει παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που να θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε στο εν λόγω κράτος μέλος, με εξαίρεση ορισμένες πράξεις που προσδιορίζονται στα σημεία i και ii της διατάξεως αυτής. Οι ως άνω προϋποθέσεις είναι σωρευτικές (πρβλ. αποφάσεις της 6ης Φεβρουαρίου 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, σκέψη 42, και της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, σκέψη 43).

56 Αντιθέτως, ούτε το άρθρο 170 της οδηγίας περί ΦΠΑ; ούτε το άρθρο 3 της οδηγίας 2008/9; ούτε κάποια άλλη διάταξη των οδηγιών αυτών εξαρτούν το δικαίωμα του εγκατεστημένου σε άλλο κράτος μέλος υποκειμένου στον φόρο να τύχει της επιστροφής του ΦΠΑ από οποιαδήποτε τυπική προϋπόθεση περί μη εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ ή περί ανυπαρξίας υποχρεώσεως εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ στο κράτος μέλος επιστροφής.

57 Επομένως, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί, βάσει του εθνικού δικαίου του, να αρνηθεί σε υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος το δικαίωμα προς επιστροφή του ΦΠΑ για τον λόγο και μόνον ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο είναι ή όφειλε να είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ στο πρώτο κράτος μέλος, ενώ ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο πληροί τις σωρευτικές προϋποθέσεις του άρθρου 3 της οδηγίας 2008/9.

58 Η ως άνω ερμηνεία επιρρωννύεται από τον σκοπό της οδηγίας 2008/9, ο οποίος συνίσταται στην παροχή της δυνατότητας στον εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενο στον φόρο να επιτύχει την επιστροφή του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών, οσάκις, ελλείψει φορολογητέων πράξεων εκροών εντός του κράτους μέλους επιστροφής, δεν θα μπορούσε να εκπέσει τον εν λόγω καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών από οφειλόμενο ΦΠΑ επί των εκροών (απόφαση της 25ης Οκτωβρίου 2012, Daimler και Widex, C-318/11 και C-319/11, EU:C:2012:666, σκέψη 40). Πράγματι, το γεγονός ότι υποκείμενος στον φόρο απέκτησε ενδεχομένως φορολογικό μητρώο ΦΠΑ στο κράτος μέλος επιστροφής δεν μπορεί εγκύρως να αντιμετωπίζεται από την εθνική έννομη τάξη ως αποδεικνύον ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο όντως διενήργησε τέτοιες πράξεις εντός του εν λόγω κράτους μέλους (πρβλ. απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, σκέψη 53).

59 Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο καθόσον η χορήγηση αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ, την οποία προβλέπει το άρθρο 214 της οδηγίας περί ΦΠΑ, αποτελεί απλώς τυπική απαίτηση για ελεγκτικούς σκοπούς. Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει, όμως, ότι τυπικές απαιτήσεις δεν μπορούν να θέτουν εν αμφιβόλω, μεταξύ άλλων, το δικαίωμα προς έκπτωση, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις βάσει των οποίων γεννάται το δικαίωμα αυτό (πρβλ. αποφάσεις της 21ης Οκτωβρίου 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 50, και της 14ης Μαρτίου 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, σκέψη 32). Εξ αυτού συνάγεται επίσης, λαμβανομένης υπόψη της σκέψεως 52 της παρούσας αποφάσεως, ότι ο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να εμποδιστεί, στο μέτρο που πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις βάσει των οποίων γεννάται το δικαίωμα προς επιστροφή, να ασκήσει το δικαίωμα αυτό για τον λόγο ότι είναι ή όφειλε να είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ στο κράτος μέλος επιστροφής.

60 Κατά συνέπεια, αντιθέτως προς την άποψη που υποστήριξε η Ρουμανική Κυβέρνηση, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να αποκλείσει υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος από το δικαίωμα προς επιστροφή του ΦΠΑ για τον λόγο και μόνον ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο είναι ή όφειλε να είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ στο πρώτο κράτος μέλος.

61 Εξάλλου, πρέπει ακόμη να προστεθεί ότι μόνον το άρθρο 171α της οδηγίας περί ΦΠΑ επιτρέπει, για τις συγκεκριμένες πράξεις τις οποίες αφορά, στα κράτη μέλη να παρέχουν σε υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος δικαίωμα προς έκπτωση, εξαιρώντας τον από τη διαδικασία επιστροφής κατά την οδηγία 2008/9. Εντούτοις, πέραν του γεγονότος ότι η Ρουμανική Κυβέρνηση ουδόλως επικαλέστηκε μεταφορά της ευχέρειας αυτής στη ρουμανική έννομη τάξη, η διάταξη αυτή δεν αποσκοπεί, εν πάση περιπτώσει, στο να διακρίνει αναλόγως της υπάρξεως ή μη αριθμού φορολογικού μητρώου ΦΠΑ στο κράτος μέλος επιστροφής.

62 Εν προκειμένω, αφενός, από τα στοιχεία της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι η CHEP, ως υποκείμενος στον φόρο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος, δεν πληροί κανένα από τα κριτήρια συνδέσεως με τη ρουμανική επικράτεια που διαλαμβάνονται στο άρθρο 3, στοιχείο α′, της οδηγίας 2008/9. Αφετέρου, όσον αφορά την προϋπόθεση που διαλαμβάνεται στο άρθρο 3, στοιχείο β′, της οδηγίας αυτής, από τα στοιχεία της δικογραφίας προκύπτει ότι, καίτοι η CHEP, εκμισθώνοντας τις επίμαχες παλέτες στην CHEP Ρουμανία, πραγματοποιεί παροχές υπηρεσιών των οποίων ο τόπος παροχής θεωρείται ότι βρίσκεται στη Ρουμανία σύμφωνα με το άρθρο 44 της οδηγίας περί ΦΠΑ, εντούτοις, η CHEP Ρουμανία είναι, βάσει του άρθρου 196 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ στο πλαίσιο του μηχανισμού αντιστροφής της επιβαρύνσεως.

Υπό τις συνθήκες αυτές, και υπό την επιφύλαξη εξακριβώσεως από το αιτούν δικαστήριο, προκύπτει ότι μια εταιρία όπως η CHEP πληροί τις σωρευτικές προϋποθέσεις που διαλαμβάνονται στο άρθρο 3 της οδηγίας 2008/9 και απολαύει, ως εκ τούτου, του δικαιώματος προς επιστροφή του ΦΠΑ.

63 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο έως και το τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι οι διατάξεις της οδηγίας 2008/9 έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται στην εκ μέρους ενός κράτους μέλους άρνηση αναγνωρίσεως του δικαιώματος προς επιστροφή του ΦΠΑ σε εγκατεστημένο στο έδαφος άλλου κράτους μέλους υποκείμενο στον φόρο για τον λόγο και μόνον ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο είναι ή όφειλε να είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ στο κράτος μέλος επιστροφής.

Επί των δικαστικών εξόδων

64 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (ένατο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 17, παράγραφος 2, στοιχείο ζ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, έχει την έννοια ότι η μεταφορά, από υποκείμενο στον φόρο, αγαθών προερχομένων από ένα κράτος μέλος και με προορισμό το κράτος μέλος επιστροφής, με σκοπό την παροχή, από τον εν λόγω υποκείμενο στον φόρο, υπηρεσιών εκμισθώσεως των ως άνω αγαθών στο τελευταίο αυτό κράτος μέλος, δεν πρέπει να εξομοιώνεται με ενδοκοινοτική παράδοση όταν η χρησιμοποίηση των εν λόγω αγαθών για τις ανάγκες μιας τέτοιας παροχής είναι προσωρινή και τα εν λόγω αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από το κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο.**

2) **Οι διατάξεις της οδηγίας 2008/9/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ, σε υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται στην εκ μέρους ενός κράτους μέλους άρνηση αναγνωρίσεως του δικαιώματος προς επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας σε εγκατεστημένο στο έδαφος άλλου κράτους μέλους υποκείμενο στον φόρο για τον λόγο και μόνον ότι ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο είναι ή όφειλε να είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο φόρου προστιθέμενης αξίας στο κράτος μέλος επιστροφής.**

(υπογραφές)