Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (nionde avdelningen)

den 11 juni 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 17.2 g – Överföring av lös egendom inom Europeiska unionen för att tillhandahålla tjänster – Artiklarna 170 och 171 – Rätt till återbetalning av mervärdesskatt för beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten – Direktiv 2008/9/EG – Begreppet ’beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten’ – Beskattningsbar person som inte är registrerad till mervärdesskatt i den återbetalande medlemsstaten”

I mål C-242/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunalul București (Förstainstansdomstolen i Bukarest, Rumänien) genom beslut av den 18 januari 2019, som inkom till domstolen den 20 mars 2019, i målet

CHEP Equipment Pooling NV

mot

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,

meddelar

DOMSTOLEN (nionde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden S. Rodin samt domarna K. Jürimäe (referent) och N. Piçarra,

generaladvokat: G. Hogan,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– CHEP Equipment Pooling NV, genom advokaten E. Băncilă,

– Rumäniens regering, inledningsvis genom E. Gane, L. Lițu och C.-R. Canțăr, därefter genom E. Gane och L. Lițu, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: rumänska.

– Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och L. Lozano Palacios, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 17.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 (EUT L 44, 2008, s. 11) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), samt av artiklarna 2.1 och 3 i rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat (EUT L 44, 2008, s. 23).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan CHEP Equipment Pooling NV (nedan kallat CHEP), ett bolag etablerat i Belgien, och, dels, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (Nationella skattemyndigheten – generaldirektoratet för offentliga finanser i Bukarest – omprövningsenheten, Rumänien), dels, Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (Nationella skattemyndigheten – generaldirektoratet för offentliga finanser i Bukarest – skattemyndigheten för skattebetalare utan hemvist, Rumänien) (nedan tillsammans kallade de rumänska skattemyndigheterna), angående dessa myndigheters vägran att bevilja detta bolag återbetalning av mervärdesskatt som betalats i Rumänien.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

3 I artikel 17 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Med leverans av varor mot ersättning skall likställas en beskattningsbar persons överföring av varor från sin rörelse till en annan medlemsstat.

Med överföring av varor till en annan medlemsstat avses varje försändelse eller transport av materiell lös egendom som utförs av en beskattningsbar person eller för hans räkning inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse, till en bestämmelseort utanför den medlemsstats territorium där tillgångarna befinner sig men inom [Europeiska unionen].

2. En försändelse eller transport av en vara som avser någon av följande transaktioner skall inte anses som överföring till en annan medlemsstat:

…

g) Tillfälligt bruk av varan inom den medlemsstats territorium där försändelsen eller transporten avslutas, för tillhandahållande av tjänster som görs av den beskattningsbara person som är etablerad i den medlemsstat varifrån försändelsen eller transporten av varan avgick.

…

3. När något av villkoren för att punkt 2 skall vara tillämplig inte längre uppfylls, skall varan anses ha överförts till en annan medlemsstat. Överföringen skall i detta fall anses äga rum vid den tidpunkt då villkoret inte längre uppfylls.”

4 Artikel 21 i detta direktiv har följande lydelse:

”En beskattningsbar persons användning, inom ramen för sin rörelse, av varor som av honom eller för hans räkning försänts eller transporterats från en annan medlemsstat inom vilken varorna producerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller förvärvats i den mening som avses i artikel 2.1 b, eller importerats av den beskattningsbara personen inom ramen för hans rörelse till denna andra medlemsstat, skall likställas med ett gemenskapsinternt förvärv av varor mot ersättning.”

5 Artikel 44 i direktivet har följande lydelse:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, ska vara den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den plats där den beskattningsbara person som tillhandahålls sådana tjänster är bosatt eller stadigvarande vistas.”

6 I artikel 170 i direktivet anges följande:

”De beskattningsbara personer som i enlighet med … artikel 2.1 och artikel 3 i direktiv [2008/9] och artikel 171 i detta direktiv inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor eller tjänster eller importerar varor som belastats med mervärdesskatt har rätt till återbetalning av den erlagda mervärdesskatten i den mån varorna och tjänsterna används för

a) de transaktioner som avses i artikel 169,

b) transaktioner för vilka mervärdesskatten endast skall betalas av förvärvaren i enlighet med artiklarna 194–197 och 199.”

7 Av artikel 171.1 i mervärdesskattedirektivet framgår följande:

”Återbetalning av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor och tjänster som belastats med mervärdesskatt eller importerar varor som är belagda med mervärdesskatt, men som är etablerade i en annan medlemsstat, ska ske i enlighet med genomföranderegleрna i direktiv [2008/9].”

8 I artikel 171a i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får i stället för att bevilja återbetalning av mervärdesskatt enligt [direktiv 2008/9] avseende leveranser av varor och tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, för vilka denna person är skyldig att betala skatt enligt artiklarna 194–197 eller artikel 199, medge avdrag för denna skatt enligt förfarandet i artikel 168. …

I detta syfte får medlemsstaterna helt undanta den beskattningsbara person som är skyldig att betala denna skatt från återbetalningsförfarandet enligt [direktiv 2008/9].”

9 I artikel 196 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt ska betalas av beskattningsbara personer eller icke beskattningsbara juridiska personer registrerade till mervärdesskatt som köper sådana tjänster som avses i artikel 44, om tjänsterna tillhandahålls av en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten.”

10 Av artikel 214.1 a och b i direktivet framgår följande:

”Medlemsstaterna skall vidta nödvändiga åtgärder för att med hjälp av ett individuellt registreringsnummer identifiera följande personer:

a) Varje beskattningsbar person, med undantag av dem som avses i artikel 9.2, som inom medlemsstaternas respektive territorium utför sådana andra leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som medför rätt till avdrag, än leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster för vilka mervärdesskatt skall betalas uteslutande av köparen eller mottagaren i enlighet med artiklarna 194–197 och artikel 199.

b) Varje beskattningsbar person eller icke beskattningsbar juridisk person som gör gemenskapsinterna förvärv av varor vilka är föremål för mervärdesskatt i enlighet med artikel 2.1 b, eller som har utnyttjat möjligheten i artikel 3.3 att välja att låta sina gemenskapsinterna förvärv bli föremål för mervärdesskatt.”

Direktiv 2008/9

11 I artikel 1 i direktiv 2008/9 anges att i detta direktiv ”fastställs närmare regler för återbetalning av mervärdesskatt enligt artikel 170 i [mervärdesskattedirektivet] till beskattningsbara personer som uppfyller villkoren i artikel 3 utan att vara etablerade i den återbetalande medlemsstaten.”

12 Artikel 2.1 och 2.2 i direktiv 2008/9 innehåller följande definitioner i detta direktiv:

1) *beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten*: en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i [mervärdesskattedirektivet] som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten men som är etablerad inom en annan medlemsstats territorium.

2) *återbetalande medlemsstat*: den medlemsstat i vilken mervärdesskatten har debiterats den beskattningsbara personen som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten för varor som har levererats eller tjänster som har tillhandahållits till honom av en annan beskattningsbar person i denna medlemsstat eller för import av varor till denna medlemsstat.”

13 Av artikel 3 i direktiv 2008/9 framgår följande:

”Detta direktiv ska tillämpas på varje beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten som uppfyller följande villkor:

a) Under återbetalningsperioden har personen, inom den återbetalande medlemsstatens territorium, varken haft sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe från vilket affärstransaktioner genomförts, eller i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, inte heller varit bosatt eller stadigvarande vistats där.

b) Under återbetalningsperioden har personen inte levererat några varor eller tillhandahållit några tjänster som anses ha levererats eller tillhandahållits i den återbetalande medlemsstaten, med undantag för följande transaktioner:
   i) Tillhandahållande av transporttjänster och stödtjänster till dessa, vilka är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 eller 160 i [mervärdesskattedirektivet].
   ii) Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster till en person som är skyldig att betala mervärdesskatt i enlighet med artiklarna 194–197 och artikel 199 i [mervärdesskattedirektivet].”

14 Artikel 5 i direktiv 2008/9 har följande lydelse:

”Varje medlemsstat ska till en beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten återbetala mervärdesskatt som debiterats för varor som levererats eller tjänster som tillhandahållits till honom av andra beskattningsbara personer i denna medlemsstat eller för import av varor till denna medlemsstat, i den mån varorna och tjänsterna används för följande transaktioner:

a) Transaktioner som avses i artikel 169 a och b i [mervärdesskattedirektivet].

b) Transaktioner till en person som i enlighet med artiklarna 194–197 och 199 i [mervärdesskattedirektivet], så som dessa tillämpas i den återbetalande medlemsstaten, är skyldig att betala mervärdesskatt.

Utan att det påverkar artikel 6 ska vid tillämpningen av detta direktiv rätten till en återbetalning av ingående skatt fastställas i enlighet med [mervärdesskattedirektivet], så som detta tillämpas i den återbetalande medlemsstaten.”

Rumänsk rätt

15 I artikel 128 i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om skatter), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad skattelagen), föreskrivs följande:

”1. Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

…

9. Med gemenskapsintern leverans av varor avses leverans av varor i enlighet med punkt 1 som försänds eller transporteras från en medlemsstat till en annan medlemsstat av leverantören eller mottagaren eller för leverantörens eller mottagarens räkning.

10. Med gemenskapsintern leverans mot ersättning ska likställas en beskattningsbar persons överföring av varor från sin rörelse i Rumänien till en annan medlemsstat, med undantag för de fall då det inte skett någon överföring enligt punkt 12.

11. Med överföring i enlighet med punkt 10 avses varje försändelse eller transport av materiell lös egendom som utförs av en beskattningsbar person eller för denna persons räkning från Rumänien till en annan medlemsstat inom ramen för den beskattningsbara personens rörelse.

12. I detta avsnitt ska en försändelse eller transport av en vara som utförs av en beskattningsbar person eller för denna persons räkning från Rumänien till en annan medlemsstat inte anses som en överföring, när den avser någon av följande transaktioner:

…

g) Tillfälligt bruk av varan inom den medlemsstats territorium där försändelsen eller transporten avslutas, för tillhandahållande av tjänster i destinationsmedlemsstaten som görs av den beskattningsbara person som är etablerad i Rumänien.

…

13. När något av villkoren i punkt 12 inte längre är uppfyllt, ska försändelsen eller transporten av varorna i fråga betraktas som en transport från Rumänien till en annan medlemsstat. Överföringen ska i detta fall anses äga rum vid den tidpunkt då villkoret inte längre uppfylls.”

16 Artikel 130 bis 2 a i skattelagen har följande lydelse:

”Följande ska likställas med ett gemenskapsinternt förvärv mot ersättning:

a) När en beskattningsbar person för sin rörelse i Rumänien använder en vara som har transporterats eller försänts av samma beskattningsbara person eller av en annan person för den förstnämnda personens räkning från den medlemsstat där varan har producerats, utvunnits, inköpts, förvärvats eller importerats av samma person inom ramen för den egna rörelsen, när transporten eller försändelsen av denna vara, om den sker från Rumänien till en annan medlemsstat, anses som en överföring av varor till en annan medlemsstat i enlighet med bestämmelserna i artikel 128.10 och 128.11; …”

17 I artikel 147 ter 1 a i skattelagen föreskrivs följande:

”I enlighet med de villkor som fastställs i förordning:

a) En beskattningsbar person som inte är etablerad i Rumänien men är etablerad i en annan medlemsstat, som inte har registrerat sig och inte är skyldig att registrera sig till mervärdesskatt i Rumänien, kan ansöka om återbetalning av betald mervärdesskatt avseende import och förvärv av varor eller tjänster i Rumänien, …”

18 I punkt 49.1 i Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (tillämpningsföreskrifter för skattelagen) föreskrivs följande:

”Enligt artikel 147 ter 1 a i skattelagen kan alla beskattningsbara personer som inte är etablerade i Rumänien, men som är etablerade i en annan medlemsstat, ansöka om återbetalning av betald mervärdesskatt avseende import och förvärv av varor eller tjänster i Rumänien. Rumänien ska återbetala mervärdesskatten om den beskattningsbara personen uppfyller följande villkor:

a) Under återbetalningsperioden har den beskattningsbara personen, i Rumänien, varken haft sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe från vilket affärstransaktioner genomförts, eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, inte heller varit bosatt eller stadigvarande vistats där.

b) Under återbetalningsperioden har den beskattningsbara personen varken varit registrerad till mervärdesskatt eller varit skyldig att registrera sig till mervärdesskatt i Rumänien i enlighet med artikel 153 i skattelagen.

c) Under återbetalningsperioden har den beskattningsbara personen inte levererat några varor eller tillhandahållit några tjänster som anses ha levererats eller tillhandahållits i Rumänien, med undantag för följande transaktioner:
   1. Tillhandahållande av transporttjänster och transaktioner som har samband med dessa som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artikel 143.1 c–m, artikel 144.1 c och artikel 144 bis i skattelagen.

2. Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster till en person som är skyldig att betala mervärdesskatt i enlighet med artikel 150.2–6 i skattelagen.”

19 Artikel 153.5 a i skattelagen har följande lydelse:

”En beskattningsbar person som varken är etablerad eller registrerad till mervärdesskatt i Rumänien ska ansöka om registrering till mervärdesskatt innan denne utför följande transaktioner:

a) ett gemenskapsinternt förvärv av varor för vilket mervärdesskatt ska betalas i enlighet med artikel 151, …”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

20 CHEP är ett bolag etablerat i Belgien som bedriver verksamhet i form av uthyrning av lastpallar i Europa. För detta ändamål köper CHEP lastpallar i olika medlemsstater som det sedan hyr ut till andra bolag inom CHEP-koncernen som är etablerade i varje medlemsstat, vilka i sin tur hyr ut dessa till kunder i respektive medlemsstat.

21 Mellan den 1 oktober och den 31 december 2014 förvärvade CHEP lastpallar från en rumänsk leverantör. Det försäljningspris som den sistnämnde fakturerade inkluderade mervärdesskatt. De aktuella lastpallarna transporterades från leverantörens lokaler i Rumänien till en annan bestämmelseort som även den var belägen i Rumänien.

22 CHEP hyrde därefter ut dessa lastpallar till CHEP Pooling Services Romania SRL (nedan kallat CHEP Rumänien), ett bolag etablerat i Rumänien, samt de lastpallar som CHEP hade förvärvat i andra medlemsstater i unionen och som CHEP hade transporterat för att hyra ut i Rumänien. CHEP Rumänien hyrde i sin tur ut dessa olika lastpallar till rumänska kunder som kunde försända dem till Rumänien, andra medlemsstater eller tredjeländer. De lastpallar som användes för transporten av de varor som deklarerats för export återsändes därefter till Rumänien, till CHEP Rumänien, som deklarerade dessa för import och vidarefakturerade deras värde samt därtill hörande mervärdesskatt till CHEP.

23 I juni 2015 ansökte CHEP hos de rumänska skattemyndigheterna om återbetalning av den mervärdesskatt som fakturerats av den rumänska leverantören av lastpallar samt av den mervärdesskatt som CHEP Rumänien hade vidarefakturerat.

24 Genom beslut av den 14 april 2016 avslog skattemyndigheten i Bukarest för skattebetalare utan hemvist denna ansökan om återbetalning. Efter det att CHEP begärt omprövning fastställde omprövningsenheten i Bukarest genom beslut av den 11 oktober 2016 avslagsbeslutet.

25 Båda besluten grundades på att CHEP var skyldigt att registrera sig till mervärdesskatt i Rumänien enligt artikel 153.5 i skattelagen. De rumänska skattemyndigheterna konstaterade nämligen att CHEP inte endast hyrde ut de lastpallar som förvärvats i Rumänien till CHEP Rumänien, utan även de lastpallar som bolaget hade förvärvat i andra medlemsstater och transporterat till Rumänien för att hyra ut. De lastpallar som förvärvats i andra medlemsstater har således varit föremål för en överföring som ska likställas med ett gemenskapsinternt förvärv i Rumänien, varför CHEP borde ha registrerat sig till mervärdesskatt i Rumänien.

26 Den 3 april 2017 väckte CHEP talan vid Tribunalul Bucuretetti (Förstainstansdomstolen i Bukarest, Rumänien) om ogiltigförklaring av besluten av den 14 april och den 11 oktober 2016 samt om återbetalning av den mervärdesskatt som var föremål för CHEP:s ansökan om återbetalning.

27 Vid nämnda domstol gjorde CHEP, för det första, gällande att bolaget i enlighet med direktiv 2008/9, i egenskap av bolag etablerat i Belgien, har rätt till återbetalning av mervärdesskatt oberoende av en eventuell skyldighet att registrera sig till mervärdesskatt i Rumänien, för det andra, att bolaget inte var skyldigt att registrera sig till mervärdesskatt i Rumänien eftersom överföringen av lastpallar inte kunde likställas med gemenskapsinterna förvärv och, för det tredje, att bolaget uppfyllde de lagstadgade villkoren för återbetalning av mervärdesskatt. CHEP har vidare anfört att direktiv 2008/9 har införlivats i rumänsk rätt på ett felaktigt sätt, eftersom det där uppställs ett villkor för återbetalning av mervärdesskatt som inte föreskrivs i direktivet, nämligen att det inte ska finnas någon registrering till mervärdesskatt i Rumänien.

28 Skattemyndigheterna har däremot hävdat att i avsaknad av bevis för att de aktuella lastpallarna, som förvärvats i andra medlemsstater än Rumänien, har återsänts till den medlemsstat från vilken de har försänts eller transporterats till Rumänien, kan CHEP inte med framgång göra gällande att försändelsen av de lastpallar som förvärvats i andra medlemsstater till Rumänien inte ska anses utgöra en överföring i enlighet med artikel 128.12 g och h i skattelagen.

29 Mot bakgrund av dessa argument anser den hänskjutande domstolen att det är nödvändigt att få klarhet avseende de fall där det inte skett någon överföring i den mening som avses i artikel 17.2 i mervärdesskattedirektivet och avseende skyldigheten att registrera ett bolag utan hemvist i landet till mervärdesskatt, när bolaget, utan att i Rumänien förfoga över de tekniska och mänskliga resurser som krävs för att genomföra beskattningsbara transaktioner, endast tillhandahåller tjänster vars plats för tillhandahållande i mervärdesskattehänseende är belägen i Rumänien. Den hänskjutande domstolen vill även få klarhet i huruvida rätten till återbetalning av mervärdesskatt får villkoras av att den beskattningsbara personen varken är registrerad till mervärdesskatt i den återbetalande medlemsstaten eller är skyldig att registrera sig till mervärdesskatt. I sistnämnda avseende har den hänskjutande domstolen påpekat att bestämmelserna i rumänsk rätt förefaller strida mot direktiv 2008/9, enligt vilket rätten till återbetalning inte är underställd ett sådant villkor.

30 Mot denna bakgrund beslutade Tribunalul București (Förstainstansdomstolen i Bukarest, Rumänien) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen.

”1) Innebär en transport av lastpallar från en medlemsstat till en annan medlemsstat i syfte att de ska hyras ut i den sistnämnda medlemsstaten till en beskattningsbar person som är etablerad och registrerad till mervärdesskatt i Rumänien att det inte har skett någon överföring i enlighet med artikel 17.2 i mervärdesskattedirektivet?

2) Oberoende av svaret på den första frågan: Ska med beskattningsbar person enligt artikel 2.1 i direktiv [2008/9] avses en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet som är etablerad inom en annan medlemsstats territorium än den återbetalande medlemsstatens territorium, även om denna person är registrerad till mervärdesskatt eller är skyldig att vara registrerad till mervärdesskatt i den återbetalande medlemsstaten?

3) Utgör villkoret att inte vara registrerad till mervärdesskatt i den återbetalande medlemsstaten mot bakgrund av bestämmelserna i direktiv [2008/9] ett ytterligare villkor utöver de som föreskrivs i artikel 3 i direktiv [2008/9] för att en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat än den återbetalande medlemsstaten ska ha rätt till återbetalning i ett fall som det aktuella?

4) Ska artikel 3 i direktiv [2008/9] tolkas så, att den utgör hinder för en nationell myndighetspraxis enligt vilken återbetalning av mervärdesskatt nekas på grund av att ett villkor som enbart föreskrivs i den nationella lagstiftningen inte är uppfyllt?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

31 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 17.2 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar persons överföring av varor från en medlemsstat till den återbetalande medlemsstaten, i syfte att denne ska tillhandahålla tjänster i form av uthyrning av dessa varor i sistnämnda medlemsstat, inte ska likställas med en gemenskapsintern leverans.

32 Inledningsvis erinrar EU-domstolen i detta avseende om att vid tolkningen av en unionsbestämmelse ska enligt fast rättspraxis inte bara lydelsen beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (dom av den 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

33 I artikel 17.1 i mervärdesskattedirektivet likställs vissa överföringar av varor, det vill säga överföringar av varor till en annan medlemsstat, med gemenskapsinterna leveranser.

34 I artikel 17.2 i direktivet anges ett antal fall som inte omfattas av begreppet överföring till en annan medlemsstat enligt artikel 17.1 i direktivet.

35 Eftersom undantagen är uttömmande uppräknade i artikel 17.2 i mervärdesskattedirektivet ska dessa tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 mars 2014, Dresser-Rand, C-606/12 och C-607/12, EU:C:2014:125, punkt 27).

36 Vidare ska denna bestämmelse tolkas med beaktande av syftet med de övergångsbestämmelser om mervärdesskatt som är tillämpliga på handel inom gemenskapen och som införts genom mervärdesskattedirektivet, vilket är att flytta över skatteintäkten till den medlemsstat där de levererade varorna slutkonsumeras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 mars 2014, Dresser-Rand, C-606/12 och C-607/12, EU:C:2014:125, punkt 28).

37 Det är mot bakgrund av dessa påpekanden som EU-domstolen ska tolka artikel 17.2 g i mervärdesskattedirektivet, vilken särskilt är föremål för den hänskjutande domstolens frågor.

38 Av denna bestämmelse framgår att en försändelse eller transport av en vara som avser tillfälligt bruk av varan inom den medlemsstats territorium där försändelsen eller transporten avslutas, för tillhandahållande av tjänster som utförs av den beskattningsbara person som är etablerad i den medlemsstat från vilken försändelsen eller transporten av varorna avgick, inte ska anses som överföring till en annan medlemsstat.

39 Det framgår av själva ordalydelsen i denna bestämmelse att det uttryckligen förutsätts att flera kumulativa villkor är uppfyllda för att den ska vara tillämplig, nämligen dels att bruket i destinationsmedlemsstaten av de varor som den berörda beskattningsbara personen har försänt eller transporterat för att tillhandahålla tjänster ska vara tillfälligt, dels att varan ska ha försänts eller transporterats från den medlemsstat där den beskattningsbara personen är etablerad.

40 För det första framgår det således av nämnda bestämmelse att det, i enlighet med syftet med de övergångsbestämmelser om mervärdesskatt som är tillämpliga på handel inom gemenskapen, endast är överföring av en vara till en annan medlemsstat som utförs utan syfte att slutkonsumera varan, men i syfte att tillfälligt bruka varan i denna medlemsstat, som inte ska likställas med en gemenskapsintern leverans om övriga villkor är uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 mars 2014, Dresser-Rand, C-606/12 och C-607/12, EU:C:2014:125, punkt 30).

41 Det skulle däremot strida mot såväl ordalydelsen i artikel 17.2 g i mervärdesskattedirektivet som mot kravet på en restriktiv tolkning och syftet med de övergångsbestämmelser om mervärdesskatt som är tillämpliga på handel inom gemenskapen att utsträcka tillämpningen av denna bestämmelse till situationer där bruket sker på obestämd tid eller under en längre tid eller där bruket leder till att varan i fråga förstörs.

42 För det andra framgår det av själva ordalydelsen i artikel 17.2 g i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken den aktuella varan ska ha försänts eller transporterats från den medlemsstat där den berörda beskattningsbara personen är etablerad, att denna bestämmelse inte är tillämplig på situationer där den beskattningsbara personen har försänt eller transporterat varorna i fråga från andra medlemsstater än den där den beskattningsbara personen är etablerad.

43 I förevarande fall framgår det av handlingarna i målet vid domstolen att CHEP, som är etablerat i Belgien, har försänt eller transporterat lastpallar till Rumänien och brukat av dessa i samband med tjänster som bolaget har tillhandahållit CHEP Rumänien.

44 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att, för det första, på grundval av en helhetsbedömning av samtliga omständigheter i det nationella målet, avgöra huruvida bruket av dessa lastpallar i samband med CHEP:s tillhandahållande av tjänster är av tillfällig karaktär. Den hänskjutande domstolen kan därvid bland annat beakta villkoren i hyresavtalen som ingåtts mellan CHEP och CHEP Rumänien och de aktuella varornas egenskaper.

45 Eftersom det framgår av handlingarna i målet att CHEP har förvärvat lastpallar i olika medlemsstater i unionen, ankommer det, för det andra, på den hänskjutande domstolen att försäkra sig om att de aktuella lastpallarna har försänts eller transporterats till Rumänien från Belgien, som är den medlemsstat där CHEP är etablerat.

46 Om den hänskjutande domstolen anser att dessa två villkor är uppfyllda i det nationella målet, ska den slå fast att de aktuella överföringarna av lastpallar, i enlighet med artikel 17.2 g i mervärdesskattedirektivet, inte ska likställas med gemenskapsinterna leveranser.

47 Om något av dessa villkor däremot inte är uppfyllt för samtliga eller en del av de aktuella överföringarna av lastpallar, ska dessa, enligt artikel 17.1 i mervärdesskattedirektivet och under förutsättning att de inte omfattas av något av de övriga undantagsfall som anges i punkt 2 i denna bestämmelse, likställas med gemenskapsinterna leveranser.

48 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande: Artikel 17.2 g i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en beskattningsbar persons överföring av varor från en medlemsstat till den återbetalande medlemsstaten, i syfte att denne ska tillhandahålla tjänster i form av uthyrning av dessa varor i sistnämnda medlemsstat, inte ska likställas med en gemenskapsintern leverans, när bruket av varorna för ett sådant tillhandahållande är tillfälligt och varorna har försänts eller transporterats från den medlemsstat där nämnda beskattningsbara person är etablerad.

Den andra, den tredje och den fjärde frågan

49 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra, den tredje och den fjärde frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida bestämmelserna i direktiv 2008/9 ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstat att neka en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat rätt till återbetalning av mervärdesskatt av det enda skälet att den beskattningsbara personen är eller borde ha varit registrerad till mervärdesskatt i den återbetalande medlemsstaten.

50 Direktiv 2008/9 syftar enligt dess artikel 1 till att fastställa närmare regler för återbetalning av mervärdesskatt enligt artikel 170 i mervärdesskattedirektivet till beskattningsbara personer som uppfyller villkoren i artikel 3 i direktiv 2008/9 utan att vara etablerade i den återbetalande medlemsstaten.

51 Direktiv 2008/9 syftar emellertid inte till att fastställa villkoren för att utöva rätten till återbetalning eller omfattningen av denna rätt. I artikel 5 andra stycket i detta direktiv föreskrivs nämligen att utan att det påverkar artikel 6 ska vid tillämpningen av detta direktiv rätten till en återbetalning av ingående skatt fastställas i enlighet med mervärdesskattedirektivet, så som detta tillämpas i den återbetalande medlemsstaten (dom den 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 35).

52 Rätten för en beskattningsbar person, som är etablerad i en medlemsstat, att enligt direktiv 2008/9 få den mervärdesskatt som denne erlagt i en annan medlemsstat återbetald motsvaras av den beskattningsbara personens rätt enligt mervärdesskattedirektivet att dra av ingående mervärdesskatt i sin egen medlemsstat (dom av den 21 mars 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punkt 36; se, bland annat, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juni 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, punkt 35).

53 Domstolen har vidare konstaterat att precis som rätten till avdrag, är rätten till återbetalning en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionens lagstiftning och som syftar till att näringsidkaren inte till någon del ska belastas med den mervärdesskatt vederbörande ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 2 maj 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, punkt 35).

54 Sättet att återfå mervärdesskatten på, antingen genom avdrag eller genom återbetalning, beror på var den beskattningsbara personen är etablerad (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 juli 2009, kommissionen/Italien, C-244/08, ej publicerad, EU:C:2009:478, punkterna 25 och 35). I artikel 170 i mervärdesskattedirektivet ges således, under de villkor som där fastställs, ”[d]e beskattningsbars personer som i enlighet med … artikel 2.1 och artikel 3 i direktiv [2008/9], inte är etablerade i den medlemsstat där de köper varor eller tjänster eller importerar varor som belastats med mervärdesskatt”, rätt till återbetalning av mervärdesskatt.

55 Enligt artikel 3 i direktiv 2008/9 har en beskattningsbar person som inte är etablerad i den återbetalande medlemsstaten, i den mening som avses i artikel 2.1 i samma direktiv, rätt till återbetalning av den mervärdesskatt som betalats om två villkor är uppfyllda. För det första får den beskattningsbara personen, enligt artikel 3 a i nämnda direktiv, under återbetalningsperioden varken ha haft sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe, och inte heller ha varit bosatt eller stadigvarande vistats, i den återbetalande medlemsstaten. För det andra får den beskattningsbara personen, enligt artikel 3 b i samma direktiv, under återbetalningsperioden inte ha levererat några varor eller tillhandahållit några tjänster som anses ha levererats eller tillhandahållits i den medlemsstaten, med undantag för vissa transaktioner som anges i leden i och ii i denna bestämmelse. Dessa villkor är kumulativa (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 februari 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, punkt 42, och dom av den 21 september 2017, SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, punkt 43).

56 Däremot innebär varken artikel 170 i mervärdesskattedirektivet, artikel 3 i direktiv 2008/9 eller någon annan bestämmelse i dessa direktiv att rätten för en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat att erhålla återbetalning av mervärdesskatt är förenad med ett formellt villkor om att det inte finns en registrering till mervärdesskatt eller en skyldighet att vara registrerad till mervärdesskatt i den återbetalande medlemsstaten.

57 Av detta följer att en medlemsstat inte med stöd av nationell rätt kan neka en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat rätt till återbetalning av mervärdesskatt av det enda skälet att den beskattningsbara personen är eller borde vara registrerad till mervärdesskatt i den förstnämnda medlemsstaten, när den beskattningsbara personen uppfyller de kumulativa villkoren i artikel 3 i direktiv 2008/9.

58 Denna tolkning stöds av syftet med direktiv 2008/9, vilket är att göra det möjligt för den beskattningsbara personen som är etablerad i en annan medlemsstat att få ingående mervärdesskatt återbetald, när personen inte kan dra av ingående mervärdesskatt mot utgående mervärdesskatt på grund av att det inte faktiskt har utförts några beskattningsbara transaktioner i den återbetalande medlemsstaten (dom av den 25 oktober 2012, Daimler och Widex, C-318/11 och C-319/11, EU:C:2012:666, punkt 40). Det är nämligen fel att i den nationella rättsordningen anse att den omständigheten att en beskattningsbar person är registrerad till mervärdesskatt i den återbetalande medlemsstaten visar att denna beskattningsbara person därmed faktiskt har genomfört sådana transaktioner i denna medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 februari 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, punkt 53).

59 Detta gäller i än högre grad eftersom den registrering till mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 214 i mervärdesskattedirektivet endast utgör ett formellt krav som fyller en kontrollfunktion. Det framgår av domstolens fasta praxis att formella krav inte kan påverka bland annat avdragsrätten i den mån som de materiella villkoren som gäller härför är uppfyllda (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 50, och dom av den 14 mars 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, punkt 32). Av detta följer även, mot bakgrund av punkt 52 i förevarande dom, att en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat inte kan hindras från att, i den mån de materiella villkoren för rätt till återbetalning är uppfyllda, utöva denna rätt med motiveringen att denne är eller borde vara registrerad till mervärdesskatt i den återbetalande medlemsstaten.

60 I motsats till den rumänska regeringens ståndpunkt kan en medlemsstat följaktligen inte utesluta en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat från rätten till återbetalning av mervärdesskatt av det enda skälet att den beskattningsbara personen är eller borde vara registrerad till mervärdesskatt i den förstnämnda medlemsstaten.

61 För övrigt ska det även tilläggas att det endast är genom artikel 171a i mervärdesskattedirektivet som medlemsstater tillåts att, för de specifika transaktioner som där anges, bevilja en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat rätt till avdrag, varvid denne utesluts från förfarandet för återbetalning enligt direktiv 2008/9. Utöver den omständigheten att den rumänska regeringen inte på något sätt har använt sig av möjligheten att införliva denna valmöjlighet i den rumänska rättsordningen, kan denna bestämmelse emellertid inte under några omständigheter innebära att det ska göras en åtskillnad mellan huruvida det finns en registrering till mervärdesskatt i den återbetalande medlemsstaten eller inte.

62 I förevarande fall framgår det, för det första, av handlingarna i målet att CHEP, i egenskap av beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat, inte uppfyller något av kriterierna för anknytning till det rumänska territoriet som anges i artikel 3 a i direktiv 2008/9. När det handlar om villkoret som anges i artikel 3 b i detta direktiv, framgår det, för det andra, av handlingarna i målet att även om CHEP, genom att hyra ut lastpallarna i fråga till CHEP Rumänien, tillhandahöll tjänster där platsen för tillhandahållandet anses vara belägen i Rumänien enligt artikel 44 i mervärdesskattedirektivet, är det CHEP Rumänien som, enligt artikel 196 i mervärdesskattedirektivet, är betalningsskyldig för mervärdesskatt genom tillämpning av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet. Under dessa omständigheter, och med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, framgår det att ett sådant bolag som CHEP uppfyller de kumulativa villkoren i artikel 3 i direktiv 2008/9 och följaktligen har rätt till återbetalning av mervärdesskatt.

63 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den andra, den tredje och den fjärde frågan besvaras enligt följande: Bestämmelserna i direktiv 2008/9 ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstat att neka en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat rätt till återbetalning av mervärdesskatt av det enda skälet att den beskattningsbara personen är eller borde ha varit registrerad till mervärdesskatt i den återbetalande medlemsstaten.

Rättegångskostnader

64 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (nionde avdelningen) följande:

1) **Artikel 17.2 g i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008, ska tolkas så, att en beskattningsbar persons överföring av varor från en medlemsstat till den återbetalande medlemsstaten, i syfte att denne ska tillhandahålla tjänster i form av uthyrning av dessa varor i sistnämnda medlemsstat, inte ska likställas med en gemenskapsintern leverans, när bruket av varorna för ett sådant tillhandahållande är tillfälligt och varorna har försänts eller transporterats från den medlemsstat där nämnda beskattningsbara person är etablerad.**

2) **Bestämmelserna i rådets direktiv 2008/9/EG av den 12 februari 2008 om fastställande av närmare regler för återbetalning enligt direktiv 2006/112/EG av mervärdesskatt till beskattningsbara personer som inte är etablerade i den återbetalande medlemsstaten men i en annan medlemsstat ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstat att neka en beskattningsbar person som är etablerad i en annan medlemsstat rätt till återbetalning av mervärdesskatt av det enda skälet att den beskattningsbara personen är eller borde ha varit registrerad till mervärdesskatt i den återbetalande medlemsstaten.**

Underskrifter