ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

11 juni 2020*

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 17, lid 2, onder g) – Overbrenging van roerende goederen binnen de Europese Unie met het oog op de verrichting van diensten – Artikelen 170 en 171 – Recht op teruggaaf van de btw aan niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtigen – Richtlijn 2008/9/EG – Begrip ‚niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtige' – Niet in de lidstaat van teruggaaf voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige"

In zaak C-242/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Tribunal București (rechter in eerste aanleg Boekarest, Roemenië) bij beslissing van 18 januari 2019, ingekomen bij het Hof op 20 maart 2019, in de procedure

CHEP Equipment Pooling NV

tegen

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,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: S. Rodin, kamerpresident, K. Jürimäe (rapporteur) en N. Piçarra, rechters,

advocaat-generaal: G. Hogan,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– CHEP Equipment Pooling NV, vertegenwoordigd door E. Băncilă, avocat,

– de Roemeense regering, aanvankelijk vertegenwoordigd door E. Gane, L. Lițu en C.-R. Canțăr, vervolgens door E. Gane en L. Lițu als gemachtigden,

* Procestaal: Roemeens.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Armenia en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

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

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 17, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 (PB 2008, L 44, blz. 11) (hierna: „btw-richtlijn"), alsook van artikel 2, punt 1, en artikel 3 van richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (PB 2008, L 44, blz. 23).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen CHEP Equipment Pooling NV (hierna: „CHEP"), een in België gevestigde vennootschap, enerzijds, en Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (nationale belastingdienst – regionaal directoraat-generaal openbare financiën van Boekarest – dienst geschillenbehandeling, Roemenië) en Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (nationale belastingdienst – regionaal directoraat-generaal openbare financiën van Boekarest – belastingdienst voor niet-ingezeten belastingplichtigen, Roemenië) (hierna samen: „Roemeense belastingdienst"), anderzijds, over de weigering van de Roemeense belastingdienst om de in Roemenië betaalde belasting over de toegevoegde waarde (btw) aan deze vennootschap terug te geven.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Btw-richtlijn

3 Artikel 17 van de btw-richtlijn luidt:

„1. Met een levering van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld, de overbrenging door een belastingplichtige van een goed van zijn bedrijf naar een andere lidstaat.

Als ‚overbrenging naar een andere lidstaat' wordt beschouwd iedere verzending of ieder vervoer van een roerende lichamelijke zaak voor bedrijfsdoeleinden, door of voor rekening van de belastingplichtige, buiten het grondgebied van de lidstaat waar het goed zich bevindt, maar binnen de [Europese Unie].

2. Als overbrenging naar een andere lidstaat wordt niet beschouwd, de verzending of het vervoer van een goed voor zover het daarbij om een van de volgende handelingen gaat:

[...]

g) het tijdelijke gebruik van dat goed binnen het grondgebied van de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer, ten behoeve van diensten verricht door de binnen de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed gevestigde belastingplichtige;

[...]

3. Wanneer niet meer wordt voldaan aan een van de voorwaarden voor de toepassing van lid 2, wordt het goed als overgebracht naar een andere lidstaat beschouwd. In dat geval vindt de overbrenging plaats op het tijdstip waarop deze voorwaarde niet meer vervuld is."

4 Artikel 21 van deze richtlijn bepaalt:

„Met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat door of voor rekening van de belastingplichtige wordt verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat waar het is vervaardigd, gewonnen, bewerkt, aangekocht, verworven in de zin van artikel 2, lid 1, onder b), of door de belastingplichtige in het kader van zijn bedrijf in die andere lidstaat is ingevoerd."

5 In artikel 44 van deze richtlijn is het volgende opgenomen:

„De plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, is de plaats waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden deze diensten evenwel verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de diensten de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige die deze diensten afneemt."

6 In artikel 170 van diezelfde richtlijn staat het volgende te lezen:

„Een belastingplichtige die in de zin van [...] artikel 2, punt 1, en artikel 3 van richtlijn [2008/9] en artikel 171 van deze richtlijn, niet gevestigd is in de lidstaat waar hij goederen en diensten aankoopt of aan btw onderworpen goederen invoert, heeft recht op teruggaaf van de btw indien de goederen en diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a) de in artikel 169 bedoelde handelingen;

b) de handelingen waarvoor de belasting overeenkomstig de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199 alleen door de afnemer verschuldigd is."

7 Artikel 171, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De teruggaaf van de btw aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat waar zij goederen en diensten aankopen of aan btw onderworpen goederen invoeren, maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, geschiedt volgens de bij richtlijn [2008/9] vastgestelde uitvoeringsbepalingen."

8 Artikel 171 bis van de btw-richtlijn luidt:

„De lidstaten kunnen in plaats van overeenkomstig richtlijn [2008/9] teruggaaf te verlenen van de belasting op voor een belastingplichtige bestemde goederenleveringen of diensten ten aanzien waarvan de belastingplichtige overeenkomstig artikel 194 tot en met 197 of artikel 199 tot voldoening van de belasting is gehouden, toestaan dat deze belasting volgens de procedure van artikel 168 in mindering wordt gebracht. [...]

Te dien einde kunnen de lidstaten de tot voldoening van de belasting gehouden belastingplichtige uitsluiten van teruggaaf krachtens richtlijn [2008/9]."

9 Artikel 196 van de btw-richtlijn bepaalt als volgt:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige of door de voor btw-doeleinden geïdentificeerde niet-belastingplichtige rechtspersoon die een dienst afneemt als bedoeld in artikel 44, wanneer de dienst door een niet in die lidstaat gevestigde belastingplichtige wordt verricht."

10 Artikel 214, lid 1, onder a) en b), van deze richtlijn luidt:

„De lidstaten treffen de nodige maatregelen voor de identificatie onder een individueel nummer van de volgende personen:

a) iedere belastingplichtige, uitgezonderd de in artikel 9, lid 2, bedoelde, die op hun respectieve grondgebied goederenleveringen of diensten verricht welke recht op aftrek doen ontstaan, andere dan de goederenleveringen of de diensten waarvoor overeenkomstig de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199 uitsluitend de afnemer of degene voor wie de goederen of de diensten bestemd zijn, de btw verschuldigd is;

b) iedere belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon die intracommunautaire verwervingen van goederen verricht welke op grond van artikel 2, lid 1, onder b), aan de btw zijn onderworpen of die het in artikel 3, lid 3, bedoelde keuzerecht uitoefent zijn intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen".

Richtlijn 2008/9

11 Volgens artikel 1 van richtlijn 2008/9 worden daarin „nadere voorschriften vastgesteld voor de teruggaaf van de [btw] krachtens artikel 170 van de [btw-richtlijn] aan niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtigen die aan de voorwaarden van artikel 3 voldoen".

12 In artikel 2, punten 1 en 2, van richtlijn 2008/9 zijn voor de toepassing van deze richtlijn de volgende definities opgenomen:

„1. niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtige: iedere belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van [de btw-richtlijn] die niet in de lidstaat van teruggaaf, maar in een andere lidstaat gevestigd is;

2. lidstaat van teruggaaf: de lidstaat waar de btw aan de niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtige in rekening werd gebracht ter zake van de voor genoemde belastingplichtige door andere belastingplichtigen in deze lidstaat verrichte diensten of goederenleveringen, dan wel ter zake van de invoer van goederen in deze lidstaat".

13 Artikel 3 van richtlijn 2008/9 luidt:

„Deze richtlijn is van toepassing op de niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtige die aan de volgende voorwaarden voldoet:

a) tijdens het tijdvak van teruggaaf heeft hij in de lidstaat van teruggaaf noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening gehad, noch een vaste inrichting van waaruit zakelijke handelingen werden verricht, noch, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats;

b) tijdens het tijdvak van teruggaaf heeft hij geen goederenleveringen of diensten verricht waarvan de plaats geacht wordt in de lidstaat van teruggaaf te zijn gelegen, met uitzondering van de volgende handelingen:
   i) vervoerdiensten en daarmee samenhangende diensten die vrijgesteld zijn krachtens de artikelen 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 of 160 van [de btw-richtlijn];
   ii) goederenleveringen of dienstverrichtingen waarvan de afnemer krachtens de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199 van [de btw-richtlijn] btw verschuldigd is."

14 Artikel 5 van richtlijn 2008/9 is als volgt verwoord:

„Elke lidstaat verleent iedere niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtige teruggaaf van de btw die werd geheven ter zake van de voor genoemde belastingplichtige door andere belastingplichtigen in deze lidstaat verrichte goederenleveringen of diensten, of ter zake van de invoer van goederen in deze lidstaat, voor zover deze goederen of diensten worden gebruikt voor de volgende handelingen:

a) de handelingen bedoeld in artikel 169, punten a) en b), van [de btw-richtlijn];

b) handelingen, waarvan de afnemer overeenkomstig de artikelen 194 tot en met 197 en artikel 199 van [de btw-richtlijn], als toegepast in de lidstaat van teruggaaf, tot voldoening van de belasting is gehouden.

Onverminderd artikel 6 wordt voor de toepassing van deze richtlijn het recht op teruggaaf van voorbelasting bepaald overeenkomstig [de btw-richtlijn], als toegepast in de lidstaat van teruggaaf."

Roemeens recht

15 Artikel 128 van Lege nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek), in de versie die van toepassing is op de feiten van het hoofdgeding (hierna: „belastingwetboek"), luidt:

„(1) Als ‚levering van goederen' wordt beschouwd, de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

[...]

(9) Een intracommunautaire levering is een levering van goederen, in de zin van lid 1, die vanuit een lidstaat naar een andere lidstaat worden verzonden of vervoerd door of voor rekening van de leverancier of de ontvanger van die goederen.

(10) Met een intracommunautaire levering onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld, de overbrenging door een belastingplichtige van een goed van zijn bedrijf vanuit Roemenië naar een andere lidstaat, behalve in de in lid 12 bedoelde gevallen waarin geen sprake is van overbrenging.

(11) Onder de in lid 10 bedoelde overbrenging wordt verstaan het door of voor rekening van de belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden verzenden of vervoeren van roerende lichamelijke zaken vanuit Roemenië naar een andere lidstaat.

(12) Voor de toepassing van deze titel wordt het door of voor rekening van de belastingplichtige met het oog op de volgende handelingen verzenden of vervoeren van goederen vanuit Roemenië naar een andere lidstaat niet als overbrenging aangemerkt:

[...]

g) het tijdelijke gebruik van de betrokken goederen, binnen het grondgebied van de lidstaat van bestemming van de verzonden of vervoerde goederen, ten behoeve van het verrichten van diensten in de lidstaat van bestemming door de in Roemenië gevestigde belastingplichtige;

[...]

(13) Indien niet langer is voldaan aan een van de in lid 12 bedoelde voorwaarden, wordt de verzending of het vervoer van de betrokken goederen beschouwd als een overbrenging vanuit Roemenië naar een andere lidstaat. In dat geval wordt de overbrenging geacht te hebben plaatsgevonden op het tijdstip waarop niet langer aan die voorwaarde was voldaan."

16 In artikel 130^1, lid 2, onder a), van dit wetboek staat te lezen:

„De volgende handelingen worden gelijkgesteld met intracommunautaire verwervingen onder bezwarende titel:

a) het in Roemenië door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van goederen die door of voor rekening van die belastingplichtige zijn verzonden of vervoerd vanuit de lidstaat op het grondgebied waarvan deze goederen door hem in het kader van zijn bedrijf zijn vervaardigd, gewonnen, gekocht, verworven of ingevoerd, indien het vervoeren of verzenden van deze goederen, wanneer dit vanuit Roemenië naar een andere lidstaat zou plaatsvinden, zou worden beschouwd als de overbrenging van goederen naar een andere lidstaat in de zin van artikel 128, leden 10 en 11".

17 Artikel 147^2, lid 1, onder a), van dit wetboek bepaalt:

„Onder de bij regeringsbesluit vastgestelde voorwaarden:

a) komt een niet in Roemenië maar in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige die in Roemenië niet is geregistreerd voor btw-doeleinden en daartoe niet verplicht is, in aanmerking voor teruggaaf van de btw die is betaald over de invoer en verwerving van goederen of diensten in Roemenië".

18 In punt 49, lid 1, van de Norme metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (uitvoeringsbepalingen van het belastingwetboek) staat te lezen:

„Overeenkomstig artikel 147^2, lid 1, onder a), van het belastingwetboek komt iedere belastingplichtige die niet in Roemenië maar in een andere lidstaat gevestigd is, in aanmerking voor teruggaaf van de btw over de invoer en de verwerving van goederen of diensten in Roemenië. De [btw] wordt door Roemenië teruggegeven, mits de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoet:

a) tijdens het tijdvak van teruggaaf heeft hij in Roemenië noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening gehad, noch een vaste inrichting van waaruit zakelijke handelingen werden verricht, noch, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats;

b) tijdens het tijdvak van teruggaaf is hij niet geregistreerd voor btw-doeleinden in Roemenië en is hij evenmin ertoe verplicht dit te doen, overeenkomstig artikel 153 van het belastingwetboek;

c) tijdens het tijdvak van teruggaaf heeft hij geen goederenleveringen of diensten verricht waarvan de plaats geacht wordt in Roemenië te zijn gelegen, met uitzondering van de volgende handelingen:
   1. de levering van vervoersdiensten en daarmee samenhangende diensten, die zijn vrijgesteld krachtens artikel 143, lid 1, onder c) tot en met m), artikel 144, lid 1, onder c), en artikel 144 ^1 van het belastingwetboek;

2. goederenleveringen of dienstverrichtingen waarvan de afnemer krachtens artikel 150, leden 2 tot en met 6, van het belastingwetboek de btw verschuldigd is."

19 Artikel 153, lid 5, onder a), van het belastingwetboek is als volgt verwoord:

„Een belastingplichtige die niet in Roemenië is gevestigd en in Roemenië niet voor btw-doeleinden is geregistreerd, dient overeenkomstig dit artikel voorafgaand aan de handelingen een verzoek tot registratie voor btw-doeleinden aan te vragen indien hij voornemens is om:

a) een intracommunautaire verwerving van goederen te verrichten waarover hij overeenkomstig artikel 151 tot voldoening van de belasting is gehouden".

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

20 CHEP is een in België gevestigde vennootschap die actief is in de palletverhuur binnen Europa. Daartoe koopt CHEP pallets in verschillende lidstaten om deze door te verhuren aan andere, in elke lidstaat gevestigde entiteiten van de CHEP-groep, die deze onderverhuren aan klanten in hun respectieve lidstaat.

21 Tussen 1 oktober en 31 december 2014 heeft CHEP pallets gekocht van een Roemeense leverancier. De verkoopprijzen die deze leverancier factureerde, waren inclusief btw. De betrokken pallets zijn vervoerd van het bedrijf van de leverancier in Roemenië naar een andere bestemming die ook in Roemenië was gelegen.

22 CHEP heeft deze pallets en pallets die zij in andere lidstaten van de Unie had aangekocht en met het oog op verhuur naar Roemenië had vervoerd, vervolgens verhuurd aan CHEP Pooling Services Romania SRL (hierna: „CHEP Roemenië"), een in Roemenië gevestigde vennootschap. CHEP Roemenië heeft deze verschillende pallets onderverhuurd aan Roemeense klanten die ze naar Roemenië, andere lidstaten of derde landen konden verzenden. De pallets die waren gebruikt om voor uitvoer aangegeven goederen te vervoeren, zijn vervolgens naar CHEP Roemenië teruggezonden en CHEP Roemenië heeft deze voor invoer aangegeven en de waarde ervan alsook de desbetreffende btw aan CHEP doorgefactureerd.

23 In juni 2015 heeft CHEP de Roemeense belastingdienst verzocht om teruggaaf van de door de Roemeense leverancier van de pallets in rekening gebrachte btw en de door CHEP Roemenië doorgefactureerde btw.

24 De belastingdienst van Boekarest voor niet-ingezeten belastingplichtigen heeft deze teruggaaf geweigerd bij beslissing van 14 april 2016. De dienst belastinggeschillen van Boekarest heeft het bezwaar dat CHEP tegen deze weigering had gemaakt, afgewezen bij beslissing van 11 oktober 2016.

25 Beide beslissingen zijn gebaseerd op het feit dat CHEP krachtens artikel 153, lid 5, van het belastingwetboek ertoe verplicht was om zich voor btw-doeleinden te identificeren in Roemenië. De Roemeense belastingdienst heeft namelijk vastgesteld dat CHEP aan CHEP Roemenië niet alleen in Roemenië aangekochte pallets heeft verhuurd, maar ook pallets die zij in andere lidstaten had aangekocht en met het oog op die verhuur naar Roemenië had vervoerd. De overbrenging van de in andere lidstaten aangekochte pallets wordt in Roemenië dus gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving, zodat CHEP zich voor btw-doeleinden in Roemenië moest identificeren.

26 Op 3 april 2017 heeft CHEP bij de Tribunal București (rechter in eerste aanleg Boekarest, Roemenië) beroep ingesteld tot nietigverklaring van de beslissingen van 14 april 2016 en 11 oktober 2016, en tot terugbetaling van de btw waarvoor zij een verzoek tot teruggaaf had ingediend.

27 Voor deze rechter heeft CHEP aangevoerd dat zij, ten eerste, overeenkomstig richtlijn 2008/9, als in België gevestigde vennootschap recht had op teruggaaf van de btw, ongeacht of zij zich in Roemenië voor btw-doeleinden moest identificeren, ten tweede, niet ertoe verplicht was om zich in Roemenië voor btw-doeleinden te identificeren omdat de overbrenging van pallets niet met een intracommunautaire verwerving kon worden gelijkgesteld, en ten derde, voldeed aan de wettelijke voorwaarden om voor teruggaaf van de btw in aanmerking te komen. CHEP wijst er ook op dat richtlijn 2008/9 onjuist in Roemeens recht is omgezet, aangezien de teruggaaf van de btw afhankelijk is gesteld van de niet in deze richtlijn opgenomen voorwaarde dat de belastingplichtige niet in Roemenië voor btw-doeleinden is geïdentificeerd.

28 De belastingdienst stelt daarentegen dat zolang niet is aangetoond dat de in andere lidstaten dan Roemenië aangekochte pallets zijn teruggezonden naar de lidstaat van waaruit zij waren verzonden of vervoerd naar Roemenië, CHEP niet kan stellen dat de verzending naar Roemenië van de in andere lidstaten aangekochte pallets een geval van niet-overbrenging in de zin van artikel 128, lid 12, onder g) en h), van het belastingwetboek is.

29 Gelet op deze argumenten acht de verwijzende rechter het noodzakelijk om opheldering te verkrijgen over de gevallen van niet-overbrenging in de zin van artikel 17, lid 2, van de btw-richtlijn en over de verplichting tot identificatie voor btw-doeleinden van een niet-ingezeten vennootschap die in Roemenië op technisch en personeel gebied niet over de nodige middelen beschikt om belastbare handelingen te verrichten, maar louter diensten verricht waarvan de plaats voor btw-doeleinden in Roemenië is gelegen. Hij vraagt zich ook af of het recht op btw-teruggaaf afhankelijk kan worden gesteld van de voorwaarde dat de belastingplichtige niet in de lidstaat van teruggaaf voor btw-doeleinden is geïdentificeerd en daar ook niet toe verplicht is. In dit laatste verband merkt hij op dat de bepalingen van het Roemeense recht in strijd lijken te zijn met richtlijn 2008/9, waarin het recht op teruggaaf niet van die voorwaarde afhankelijk is gesteld.

30 Daarop heeft de Tribunal Bucureşti de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Vormt het vervoer van pallets vanuit een lidstaat naar een andere lidstaat om deze vervolgens in laatstbedoelde lidstaat te verhuren aan een belastingplichtige die in Roemenië is gevestigd en er voor btw-doeleinden is geregistreerd, een niet-overbrenging in de zin van artikel 17, lid 2, van [de btw-richtlijn]?

2) Wordt, ongeacht het antwoord op de eerste vraag, een belastingplichtige in de zin van artikel 9, lid 1, van [de btw-richtlijn] die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat is gevestigd, als belastingplichtige in de zin van artikel 2, punt 1, van richtlijn [2008/9] beschouwd, ook al is hij in de lidstaat van teruggaaf voor btw-doeleinden geregistreerd of dient hij er zich voor btw-doeleinden te registreren?

3) Vormt de voorwaarde dat de belastingplichtige niet in de lidstaat van teruggaaf voor btw-doeleinden is geregistreerd, gelet op de bepalingen van richtlijn [2008/9], een extra voorwaarde ten opzichte van die waarin is voorzien bij artikel 3 van richtlijn [2008/9], waaraan moet zijn voldaan opdat een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige die niet in de lidstaat van teruggaaf is gevestigd, recht heeft op teruggaaf in een geval als het onderhavige?

4) Moet artikel 3 van richtlijn [2008/9] aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een praktijk van een nationale administratie om de teruggaaf van btw te weigeren op grond dat niet is voldaan aan een voorwaarde die uitsluitend in het nationale recht is neergelegd?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

31 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 17, lid 2, onder g), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de overbrenging door een belastingplichtige van goederen vanuit een lidstaat naar de lidstaat van teruggaaf met het oog op de verhuur door deze belastingplichtige van deze goederen in laatstbedoelde lidstaat, niet met een intracommunautaire levering dient te worden gelijkgesteld.

32 Om te beginnen moet in herinnering worden gebracht dat volgens vaste rechtspraak voor de uitlegging van een Unierechtelijke bepaling niet enkel rekening moet worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context ervan en met de doelstellingen die worden nagestreefd met de regeling waarvan zij deel uitmaakt (arrest van 19 april 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Volgens artikel 17, lid 1, van de btw-richtlijn wordt de overbrenging van goederen in bepaalde gevallen, namelijk de overbrenging naar een andere lidstaat, gelijkgesteld met een intracommunautaire levering.

34 In artikel 17, lid 2, van die richtlijn wordt een reeks hypothesen opgesomd die niet worden aangemerkt als overbrenging naar een andere lidstaat in de zin van artikel 17, lid 1, van die richtlijn.

35 Artikel 17, lid 2, van de btw-richtlijn bevat een uitputtende lijst van uitzonderingen en moet daarom eng worden uitgelegd (zie in die zin arrest van 6 maart 2014, Dresser-Rand, C-606/12 en C-607/12, EU:C:2014:125, punt 27).

36 Bovendien moet bij de uitlegging van deze bepaling ermee rekening worden gehouden dat de op de intracommunautaire handel toepasselijke overgangsregeling inzake de btw, die bij de btw-richtlijn is ingevoerd, tot doel heeft de belastingopbrengst te doen toekomen aan de lidstaat waar het eindverbruik van de geleverde goederen plaatsvindt (zie in die zin arrest van 6 maart 2014, Dresser-Rand, C-606/12 en C-607/12, EU:C:2014:125, punt 28).

37 Artikel 17, lid 2, onder g), van de btw-richtlijn, waarover meer bepaald de vragen van de verwijzende rechter handelen, moet in het licht van de voorgaande overwegingen worden uitgelegd.

38 Volgens deze bepaling wordt niet als overbrenging naar een andere lidstaat beschouwd, de verzending of het vervoer van een goed met het oog op het tijdelijke gebruik van dat goed binnen het grondgebied van de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer, ten behoeve van diensten verricht door de binnen de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed gevestigde belastingplichtige.

39 Uit de bewoordingen van deze bepaling volgt dat voor de toepassing ervan moet zijn voldaan aan de uitdrukkelijke cumulatieve voorwaarden dat, ten eerste, het gebruik in de lidstaat van bestemming van de verzonden of vervoerde goederen ten behoeve van diensten verricht door de betrokken belastingplichtige tijdelijk is en dat, ten tweede, de goederen worden verzonden of vervoerd vanuit de lidstaat waar deze belastingplichtige is gevestigd.

40 Ten eerste blijkt dus uit deze bepaling dat, overeenkomstig de doelstellingen van de op de intracommunautaire handel toepasselijke overgangsregeling inzake de btw, enkel de overbrenging van een goed naar een andere lidstaat die niet met het oog op het eindverbruik maar voor een tijdelijk gebruik van dat goed in die lidstaat niet als een intracommunautaire levering dient te worden gekwalificeerd, mits de andere voorwaarden vervuld zijn (zie in die zin arrest van 6 maart 2014, Dresser-Rand, C-606/12 en C-607/12, EU:C:2014:125, punt 30).

41 Het zou daarentegen zowel in strijd zijn met de geest van artikel 17, lid 2, onder g), van de btw-richtlijn als met het vereiste van strikte uitlegging en de doelstellingen van de overgangsregeling inzake btw die van toepassing is op de intracommunautaire handel, om deze bepaling tevens toe te passen op gevallen waarin het betrokken goed wordt gebruikt voor onbepaalde of langere tijd of op zodanige wijze dat het uiteindelijk tenietgaat.

42 Ten tweede moet worden opgemerkt dat uit de bewoordingen van artikel 17, lid 2, onder g), van de btw-richtlijn, volgens hetwelk de betrokken goederen moeten zijn verzonden of vervoerd vanuit de lidstaat waar de betrokken belastingplichtige is gevestigd, blijkt dat deze bepaling niet van toepassing is op situaties waarin de betrokken goederen door de belastingplichtige zijn verzonden of vervoerd vanuit andere lidstaten dan die waarin hij is gevestigd.

43 In casu blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier dat de in België gevestigde vennootschap CHEP pallets heeft verzonden of vervoerd naar Roemenië en heeft gebruikt voor diensten die zij voor CHEP Roemenië heeft verricht.

44 Het staat aan de verwijzende rechter om aan de hand van een algehele beoordeling van alle omstandigheden van het hoofdgeding te bepalen of het gebruik van deze pallets voor de door CHEP verrichte diensten tijdelijk is. Daartoe kan hij met name rekening houden met de voorwaarden van de tussen CHEP en CHEP Roemenië gesloten huurcontracten en met de kenmerken van de betrokken goederen.

45 Aangezien uit het dossier waarover het Hof beschikt blijkt dat CHEP pallets heeft aangekocht in verschillende lidstaten van de Unie, staat het verder aan die rechter om zich ervan te vergewissen dat de betrokken pallets vanuit België, de lidstaat waar CHEP is gevestigd, naar Roemenië zijn verzonden of vervoerd.

46 Indien de verwijzende rechter van oordeel is dat in het hoofdgeding aan deze twee voorwaarden is voldaan, moet hij daaruit afleiden dat overeenkomstig artikel 17, lid 2, onder g), van de btw-richtlijn de overbrenging van de betrokken pallets niet met een intracommunautaire levering dient te worden gelijkgesteld.

47 Wanneer daarentegen niet aan een van deze voorwaarden is voldaan voor alle of een deel van de overgebrachte pallets, dient de overbrenging van de betrokken pallets overeenkomstig artikel 17, lid 1, van de btw-richtlijn en onder voorbehoud van verificatie of er sprake is van een van de andere in lid 2 van die bepaling bedoelde afwijkingen, met een intracommunautaire levering te worden gelijkgesteld.

48 Gelet op een en ander moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 17, lid 2, onder g), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de overbrenging door een belastingplichtige van goederen vanuit een lidstaat naar de lidstaat van teruggaaf met het oog op de verhuur door deze belastingplichtige van deze goederen in laatstbedoelde lidstaat, niet met een intracommunautaire levering dient te worden gelijkgesteld wanneer het gebruik van deze goederen voor die diensten tijdelijk is en zij zijn verzonden of vervoerd vanuit de lidstaat waar deze belastingplichtige is gevestigd.

Tweede tot en met vierde vraag

49 Met zijn tweede tot en met vierde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de bepalingen van richtlijn 2008/9 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat een lidstaat een op het grondgebied van een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige recht op teruggaaf van btw weigert op de enkele grond dat deze belastingplichtige in de lidstaat van teruggaaf voor btw-doeleinden geïdentificeerd is of had moeten zijn.

50 Ingevolge artikel 1 van richtlijn 2008/9 beoogt deze richtlijn voorschriften vast te stellen voor de teruggaaf van de btw krachtens artikel 170 van de btw-richtlijn aan niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtigen die aan de voorwaarden van artikel 3 van richtlijn 2008/9 voldoen.

51 Richtlijn 2008/9 beoogt evenwel niet de voorwaarden voor uitoefening en de omvang van het recht op teruggaaf te bepalen. Artikel 5, tweede alinea, van deze richtlijn bepaalt immers dat, onverminderd artikel 6 en voor de toepassing van de richtlijn, het recht op teruggaaf van voorbelasting wordt bepaald overeenkomstig de btw-richtlijn, als toegepast in de lidstaat van teruggaaf (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 35).

52 Het recht van een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige op teruggaaf van de in een andere lidstaat betaalde btw, zoals geregeld in richtlijn 2008/9, is dus de tegenhanger van het bij de btw-richtlijn te zijnen gunste ingevoerde recht op aftrek van de in zijn eigen lidstaat betaalde voorbelasting (arrest van 21 maart 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punt 36; zie met name in die zin arrest van 28 juni 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, punt 35).

53 Bovendien heeft het Hof benadrukt dat het recht op teruggaaf, net zoals het recht op aftrek, een basisbeginsel vormt van het bij de Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel, dat tot doel heeft de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt bijgevolg een neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits zij in beginsel zelf aan de btw zijn onderworpen (arrest van 2 mei 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, punt 35).

54 De wijze van teruggaaf van de btw, in de vorm van aftrek of terugbetaling, hangt af van de plaats van vestiging van de belastingplichtige (zie in die zin arrest van 16 juli 2009, Commissie/Italië, C-244/08, niet gepubliceerd, EU:C:2009:478, punten 25 en 35). Zo verleent artikel 170 van de btw-richtlijn, onder de daarin gestelde voorwaarden, „een belastingplichtige die in de zin van [...] artikel 2, punt 1, en artikel 3 van richtlijn [2008/9], niet gevestigd is in de lidstaat waar hij goederen en diensten aankoopt of aan btw onderworpen goederen invoert", het recht op teruggaaf van de btw.

55 In dit verband heeft een niet in de lidstaat van teruggaaf gevestigde belastingplichtige in de zin van artikel 2, lid 1, van richtlijn 2008/9, overeenkomstig artikel 3 van deze richtlijn, recht op teruggaaf van de betaalde btw op twee voorwaarden. Ten eerste mag de belastingplichtige volgens artikel 3, onder a), van deze richtlijn tijdens het tijdvak van teruggaaf noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting, noch zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats in de lidstaat van teruggaaf hebben gehad. Ten tweede mag hij volgens artikel 3, onder b), van diezelfde richtlijn tijdens hetzelfde tijdvak geen goederenleveringen of diensten hebben verricht waarvan de plaats wordt geacht in die lidstaat te zijn gelegen, met uitzondering van bepaalde in de punten i) en ii) van die bepaling genoemde handelingen. Deze voorwaarden zijn cumulatief (zie in die zin arresten van 6 februari 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, punt 42, en 21 september 2017, SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, punt 43).

56 Daarentegen stelt noch artikel 170 van de btw-richtlijn, noch artikel 3 van richtlijn 2008/9, noch enige andere bepaling van deze richtlijnen het recht van een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige op teruggaaf van de btw afhankelijk van enige formele voorwaarde dat hij niet in de lidstaat van teruggaaf voor btw-doeleinden is geïdentificeerd of niet ertoe verplicht is om zich aldaar voor btw-doeleinden te identificeren.

57 Hieruit volgt dat een lidstaat krachtens zijn nationale wetgeving een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige het recht op teruggaaf van btw niet mag weigeren op de enkele grond dat deze belastingplichtige in eerstbedoelde lidstaat voor btw-doeleinden geïdentificeerd is of zou moeten zijn, hoewel deze belastingplichtige voldoet aan de in artikel 3 van richtlijn 2008/9 genoemde cumulatieve voorwaarden.

58 Deze uitlegging vindt steun in het doel van richtlijn 2008/9, namelijk de in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige in staat stellen teruggaaf van de voorbelasting te verkrijgen wanneer hij, bij ontstentenis van belastbare handelingen in de lidstaat van teruggaaf, deze voorbelasting niet kan aftrekken van in een later stadium verschuldigde btw (arrest van 25 oktober 2012, Daimler en Widex, C-318/11 en C-319/11, EU:C:2012:666, punt 40). De omstandigheid dat een belastingplichtige in voorkomend geval voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in de lidstaat van teruggaaf, kan in de nationale rechtsorde niet geldig worden opgevat als het bewijs dat deze belastingplichtige in die lidstaat daadwerkelijk dergelijke handelingen heeft verricht (zie in die zin arrest van 6 februari 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, punt 53).

59 Dit klemt temeer daar de in artikel 214 van de btw-richtlijn geregelde btw-identificatie slechts een formeel vereiste is met het oog op controle. Uit vaste rechtspraak van het Hof volgt dat formele vereisten geen afbreuk kunnen doen aan met name het recht op btw-aftrek, voor zover is voldaan aan de materiële voorwaarden voor deze rechten (zie in die zin arresten van 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punt 50, en 14 maart 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, punt 32). Gelet op punt 52 van het onderhavige arrest volgt hieruit ook dat een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige, voor zover de materiële voorwaarden voor het recht op teruggaaf zijn vervuld, niet kan worden belet om dit recht uit te oefenen op grond dat hij in de lidstaat van teruggaaf voor btw-doeleinden geïdentificeerd is of zou moeten zijn.

60 Anders dan de Roemeense regering betoogt, kan een lidstaat een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige derhalve niet uitsluiten van het recht op teruggaaf van de btw op de enkele grond dat die belastingplichtige in eerstbedoelde lidstaat voor btw-doeleinden geïdentificeerd is of zou moeten zijn.

61 Voorts is het van belang hieraan toe te voegen dat alleen artikel 171 bis van de btw-richtlijn de lidstaten toestaat om, voor de specifiek in dat artikel bedoelde handelingen, een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige een recht op aftrek te verlenen, waarbij hij wordt uitgesloten van de teruggaafprocedure van richtlijn 2008/9. Afgezien van het feit dat de Roemeense regering deze mogelijkheid geenszins in Roemeens recht heeft omgezet, beoogt deze bepaling evenwel in elk geval geen onderscheid tussen belastingplichtigen te maken naargelang zij al dan niet in de lidstaat van teruggaaf voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd.

62 In casu blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt dat CHEP, als in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige, aan geen van de in artikel 3, onder a), van richtlijn 2008/9 genoemde criteria voor een band met het Roemeense grondgebied voldoet. Aangaande de in artikel 3, onder a), van deze richtlijn gestelde voorwaarde blijkt verder uit de gegevens in het dossier dat CHEP door de verhuur van de betrokken pallets aan CHEP Roemenië weliswaar diensten verricht waarvan de plaats overeenkomstig artikel 44 van de btw-richtlijn wordt geacht in Roemenië te zijn gelegen, maar het is CHEP Roemenië die krachtens artikel 196 van de btw-richtlijn de btw moet voldoen overeenkomstig de verleggingsregeling. Derhalve, en onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, voldoet een vennootschap als CHEP aan de cumulatieve voorwaarden van artikel 3 van richtlijn 2008/9 en heeft zij daarom recht op teruggaaf van de btw.

63 Gelet op een en ander moet op de tweede tot en met vierde vraag worden geantwoord dat de bepalingen van richtlijn 2008/9 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat een lidstaat een op het grondgebied van een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige recht op teruggaaf van de btw weigert op de enkele grond dat deze belastingplichtige in de lidstaat van teruggaaf voor btw-doeleinden geïdentificeerd is of had moeten zijn.

Kosten

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

Het Hof (Negende kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 17, lid 2, onder g), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008, moet aldus worden uitgelegd dat de overbrenging door een belastingplichtige van goederen vanuit een lidstaat naar de lidstaat van teruggaaf met het oog op de verhuur door deze belastingplichtige van deze goederen in laatstbedoelde lidstaat, niet met een intracommunautaire levering dient te worden gelijkgesteld wanneer het gebruik van deze goederen voor die diensten tijdelijk is en zij zijn verzonden of vervoerd vanuit de lidstaat waar deze belastingplichtige is gevestigd.**

2) **De bepalingen van richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat een lidstaat een op het grondgebied van een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige recht op teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde weigert op de enkele grond dat deze belastingplichtige in de lidstaat van teruggaaf voor de belasting over de toegevoegde waarde geïdentificeerd is of had moeten zijn.**

ondertekeningen