Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 11 czerwca 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 17 ust. 2 lit. g) – Przemieszczenie mienia ruchomego w ramach Unii Europejskiej w celu świadczenia usług – Artykuły 170 i 171 – Prawo do zwrotu VAT podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu – Dyrektywa 2008/9/WE – Pojęcie „podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim zwrotu" – Podatnik niezidentyfikowany do celów VAT w państwie członkowskim zwrotu

W sprawie C-242/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunalul București (sąd wyższej instancji w Bukareszcie, Rumunia) postanowieniem z dnia 18 stycznia 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 marca 2019 r., w postępowaniu:

CHEP Equipment Pooling NV

przeciwko

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,

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

w składzie: S. Rodin, prezes izby, K. Jürimäe (sprawozdawczyni) i N. Piçarra, sędziowie,

rzecznik generalny: G. Hogan,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu CHEP Equipment Pooling NV – E. Băncilă, avocat,

– w imieniu rządu rumuńskiego – początkowo E. Gane, L. Lițu i C.-R. Canțăr, a następnie E. Gane i L. Lițu, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: rumuński.

– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia i L. Lozano Palacios, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11) (zwanej dalej „dyrektywą VAT") oraz art. 2 pkt 1 i art. 3 dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.U. 2008, L 44, s. 23).

2 Wniosek ten został złożony w kontekście sporu między CHEP Equipment Pooling NV (zwaną dalej „CHEP"), spółką z siedzibą w Belgii, a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (krajową agencją administracji podatkowej – dyrekcja generalna ds. finansów publicznych w Bukareszcie – wydział ds. odwołań, Rumunia) i Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (krajową agencją administracji podatkowej – dyrekcja generalna ds. finansów publicznych w Bukareszcie – administracja podatkowa dla podatników niebędących rezydentami, Rumunia) (zwanymi dalej łącznie „rumuńskimi organami podatkowymi"), w przedmiocie odmowy przez te organy przyznania owej spółce zwrotu podatku od wartości dodanej (VAT) zapłaconego w Rumunii.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

3 Artykuł 17 dyrektywy VAT stanowi:

„1. Przemieszczenie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do innego państwa członkowskiego uznaje się za odpłatną dostawę towarów.

»Przemieszczenie do innego państwa członkowskiego« oznacza każdą wysyłkę lub transport rzeczowego majątku ruchomego przez podatnika lub na jego rzecz, do celów działalności jego przedsiębiorstwa, do miejsca przeznaczenia znajdującego się poza terytorium państwa członkowskiego, w którym ten majątek się znajduje, jednakże na terytorium [Unii Europejskiej].

2. Za przemieszczenie do innego państwa członkowskiego nie uznaje się wysyłki lub transportu towarów do celów jednej z następujących transakcji:

[…]

g) czasowego użycia danych towarów na terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów w celu świadczenia usług przez podatnika mającego siedzibę w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów;

[…]

3. W przypadku gdy jeden z warunków, od których uzależnione jest skorzystanie z przepisów ust. 2, przestaje być spełniony, towary te uznaje się za towary przemieszczone do innego państwa członkowskiego. W takim przypadku przemieszczenie uznaje się za dokonane w chwili, gdy dany warunek przestał być spełniany".

4 Artykuł 21 tej dyrektywy stanowi:

„Za odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uznaje się wykorzystanie przez podatnika do celów działalności jego przedsiębiorstwa towarów wysyłanych lub transportowanych przez podatnika lub na jego rzecz z innego państwa członkowskiego, na terytorium którego towary te zostały wyprodukowane, wydobyte, przetworzone, zakupione lub nabyte w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. b), lub do którego zostały one zaimportowane przez tego podatnika w ramach działalności jego przedsiębiorstwa".

5 Zgodnie z art. 44 wspomnianej dyrektywy:

„Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu".

6 Artykuł 170 tej dyrektywy stanowi:

„Wszyscy podatnicy, którzy, w rozumieniu art. 2 pkt 1 i art. 3 dyrektywy [2008/9] oraz art. 171 niniejszej dyrektywy, nie mają siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające VAT, mają prawo otrzymać zwrot tego podatku, o ile te towary i usługi są wykorzystywane do celów następujących transakcji:

a) transakcji, o których mowa w art. 169;

b) transakcji, z tytułu których podatek jest płatny wyłącznie przez nabywcę lub usługobiorcę zgodnie z art. 194–197 i art. 199".

7 Artykuł 171 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Zwrot VAT podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające VAT, lecz którzy mają siedzibę w innym państwie członkowskim, dokonywany jest zgodnie z procedurą określoną w dyrektywie [2008/9]".

8 Artykuł 171a dyrektywy VAT przewiduje:

„Państwa członkowskie mogą – zamiast przyznać zwrot VAT zgodnie z [dyrektywą 2008/9] w związku z dostawą podatnikowi towarów lub usług, za które ten podatnik zobowiązany jest do zapłaty podatku zgodnie z art. 194–197 lub art. 199 – zezwolić na odliczenie tego podatku według procedury określonej w art. 168. […]

W tym celu państwa członkowskie mogą również wykluczyć tego podatnika, który jest zobowiązany do zapłaty podatku, z procedury dotyczącej zwrotu zgodnie z [dyrektywą 2008/9]".

9 Artykuł 196 dyrektywy VAT stanowi:

„Do zapłaty VAT zobowiązany jest każdy podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem zidentyfikowana do celów VAT, na rzecz której świadczone są usługi objęte art. 44, jeżeli usługi te są świadczone przez podatnika niemającego siedziby na terytorium tego państwa członkowskiego".

10 Artykuł 214 ust. 1 lit. a) i b) tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki, aby zapewnić, że następujące osoby zostaną zidentyfikowane za pomocą indywidualnego numeru:

a) każdy podatnik, z wyjątkiem podatników, o których mowa w art. 9 ust. 2, który dokonuje na terytorium danego państwa dostaw towarów lub świadczy usługi dające prawo do odliczenia VAT, inne niż dostawy towarów lub świadczenie usług, od których VAT jest płacony wyłącznie przez nabywcę lub odbiorcę, zgodnie z art. 194–197 i art. 199;

b) każdy podatnik, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, który dokonuje wewnątrzwspólnotowych nabyć towarów podlegających VAT zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. b) albo każdy podatnik, lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, który skorzystał z możliwości objęcia wewnątrzwspólnotowych nabyć podatkiem VAT, przewidzianej w art. 3 ust. 3".

Dyrektywa 2008/9

11 Artykuł 1 dyrektywy 2008/9 stanowi, że ona „określa szczegółowe zasady zwrotu [VAT], przewidzianego w art. 170 [dyrektywy VAT], podatnikom niemającym siedziby na terytorium państwa członkowskiego zwrotu, którzy spełniają warunki określone w art. 3".

12 Artykuł 2 pkt 1 i 2 dyrektywy 2008/9 zawiera następujące definicje do celów tej dyrektywy:

„1) »podatnik niemający siedziby w państwie członkowskim zwrotu« oznacza podatnika, w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy [VAT], niemającego siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającego siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego;

2) »państwo członkowskie zwrotu« oznacza państwo członkowskie, w którym został naliczony VAT względem podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim zwrotu w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług na jego rzecz przez innych podatników w tym państwie członkowskim lub w odniesieniu do importu towarów do tego państwa członkowskiego".

13 Zgodnie z art. 3 dyrektywy 2008/9:

„Niniejsza dyrektywa ma zastosowanie do wszystkich podatników niemających siedziby w państwie członkowskim zwrotu, którzy spełniają następujące warunki:

a) podczas okresu zwrotu podatnik ten nie miał na terytorium państwa członkowskiego zwrotu siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, z których dokonywano transakcji gospodarczych, albo, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, nie miał tam stałego miejsca zamieszkania ani zwykłego miejsca pobytu;

b) podczas okresu zwrotu podatnik ten nie dostarczał żadnych towarów ani nie świadczył usług uważanych za dostarczane lub świadczone w państwie członkowskim zwrotu, z wyjątkiem następujących transakcji:
   (i) dostawy usług transportu i usług pomocniczych do takich usług, zwolnionych zgodnie z art. 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 lub 160 dyrektywy [VAT];
   (ii) dostawy towarów i usług na rzecz osoby zobowiązanej do zapłaty VAT zgodnie z art. 194–197 i art. 199 dyrektywy [VAT]".

14 Artykuł 5 dyrektywy 2008/9 ma następujące brzmienie:

„Każde państwo członkowskie zwraca wszystkim podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu wszelki VAT naliczony w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług na ich rzecz przez innych podatników w tym państwie członkowskim lub w odniesieniu do importu towarów do tego państwa członkowskiego, o ile takie towary i usługi są używane w celu dokonania następujących transakcji:

a) transakcji, o których mowa w art. 169 lit. a) i b) dyrektywy [VAT];

b) transakcji na rzecz osoby zobowiązanej do zapłaty VAT zgodnie z art. 194–197 i art. 199 dyrektywy [VAT], na zasadach stosowanych w państwie członkowskim zwrotu.

Bez uszczerbku dla art. 6, na użytek niniejszej dyrektywy prawo do zwrotu podatku naliczonego określa się zgodnie z dyrektywą [VAT], na zasadach stosowanych w państwie członkowskim zwrotu".

Prawo rumuńskie

15 Artykuł 128 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 o kodeksie podatkowym), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych postępowania głównego (zwanej dalej „kodeksem podatkowym"), stanowi:

„1. »Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

[…]

9. Dostawa wewnątrzwspólnotowa oznacza dostawę towarów w rozumieniu ust. 1, które są wysyłane lub transportowane z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego przez dostawcę lub osobę, na rzecz której dokonywana jest dostawa, lub przez inną osobę na ich rzecz.

10. Przemieszczenie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa z Rumunii do innego państwa członkowskiego uznaje się za odpłatną dostawę wewnątrzwspólnotową, z wyjątkiem przypadków, w których nie dochodzi do przemieszczenia, przewidzianych w ust. 12.

11. Przemieszczenie w rozumieniu ust. 10 oznacza każdą wysyłkę lub transport rzeczowego majątku ruchomego przez podatnika lub na jego rzecz, do celów działalności jego przedsiębiorstwa, z Rumunii do innego państwa członkowskiego.

12. Do celów niniejszego tytułu nie stanowi przemieszczenia wysyłka lub transport towarów z Rumunii do innego państwa członkowskiego przez podatnika lub na jego rzecz do celów jednej z następujących transakcji:

[…]

g) czasowego użycia towarów, na terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu, w celu świadczenia usług w państwie członkowskim zakończenia wysyłki lub transportu przez podatnika mającego siedzibę w Rumunii;

[…]

13. Jeżeli jeden z warunków określonych w ust. 12 nie jest już spełniony, wysyłkę lub transport danego towaru uznaje się za przemieszczenie z Rumunii do innego państwa członkowskiego. W takim przypadku przemieszczenie uznaje się za dokonane, gdy warunek ten przestaje być spełniony".

16 Zgodnie z art. 130^1 ust. 2 lit. a) tego kodeksu:

„Następujące transakcje uznaje się za odpłatne nabycie wewnątrzwspólnotowe:

a) wykorzystanie w Rumunii przez podatnika do celów działalności jego przedsiębiorstwa towarów wysyłanych lub transportowanych przez tego podatnika lub przez inną osobę na jego rzecz z państwa członkowskiego, na terytorium którego towary te zostały wyprodukowane, wydobyte, zakupione, nabyte lub zaimportowane przez tego podatnika w ramach działalności jego przedsiębiorstwa, jeżeli transport lub wysyłkę danych towarów w przypadku, gdy jest ona dokonywana z Rumunii do innego państwa członkowskiego, uznaje się za przemieszczenie towarów do innego państwa członkowskiego, zgodnie z przepisami art. 128 ust. 10 i 11; […]".

17 Artykuł 147^2 ust. 1 lit. a) owego kodeksu stanowi:

„Na warunkach określonych w rozporządzeniu:

a) podatnik mający siedzibę nie w Rumunii, lecz w innym państwie członkowskim, który nie jest zidentyfikowany oraz nie ma obowiązku identyfikacji do celów VAT w Rumunii, może skorzystać ze zwrotu [VAT] zapłaconego w związku z importem i zakupem towarów lub usług w Rumunii; […]".

18 Punkt 49 ust. 1 Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (przepisów wykonawczych do kodeksu podatkowego) stanowi:

„Zgodnie z art. 147^2 ust. 1 lit. a) kodeksu podatkowego każdy podatnik mający siedzibę nie w Rumunii, lecz w innym państwie członkowskim, może skorzystać ze zwrotu VAT zapłaconego z tytułu importu i zakupu towarów lub usług dokonanego w Rumunii. [VAT] jest zwracany przez Rumunię, jeżeli dany podatnik spełnia następujące warunki:

a) podczas okresu zwrotu podatnik ten nie miał w Rumunii siedziby działalności gospodarczej ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, z których dokonywano transakcji gospodarczych, albo, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, nie miał tam stałego miejsca zamieszkania ani zwykłego miejsca pobytu;

b) podczas okresu zwrotu podatnik nie był ani zidentyfikowany, ani zobowiązany do identyfikacji do celów VAT w Rumunii zgodnie z art. 153 kodeksu podatkowego;

c) podczas okresu zwrotu podatnik ten nie dostarczał żadnych towarów ani nie świadczył usług uważanych za dostarczane lub świadczone na terytorium Rumunii, z wyjątkiem następujących transakcji:
   1) świadczenia usług transportowych i transakcji pomocniczych, które są zwolnione na podstawie art. 143 ust. 1 lit. c)–m), art. 144 ust. 1 lit. c) i art. 144^1 kodeksu podatkowego;
   2) dostaw towarów i świadczenia usług, w odniesieniu do których odbiorca jest zobowiązany do zapłaty VAT zgodnie z art. 150 ust. 2–6 kodeksu podatkowego".

19 Artykuł 153 ust. 5 lit. a) kodeksu podatkowego ma następujące brzmienie:

„Przed dokonaniem transakcji podatnik niemający siedziby ani nie zidentyfikowany do celów VAT w Rumunii występuje z wnioskiem o identyfikację do celów VAT, jeżeli zamierza:

a) dokonać wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, w odniesieniu do którego jest zobowiązany do zapłaty VAT zgodnie z art. 151 […]".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

20 CHEP, spółka z siedzibą w Belgii, prowadzi działalność w zakresie wynajmu palet w Europie. W tym celu CHEP kupuje palety w różnych państwach członkowskich, które następnie wynajmuje innym podmiotom z grupy CHEP mającym siedzibę w każdym państwie członkowskim, a te z kolei wynajmują je klientom w swoich państwach członkowskich.

21 W okresie od 1 października do 31 grudnia 2014 r. CHEP nabył palety od dostawcy z Rumunii. Cena sprzedaży zafakturowana przez tego ostatniego zawierała VAT. Przedmiotowe palety zostały przetransportowane z siedziby dostawcy w Rumunii do innego miejsca przeznaczenia również w Rumunii.

22 Następnie CHEP wynajął te palety, jak również palety – które nabył w innych państwach członkowskich Unii i przewiózł w celu ich wynajęcia w Rumunii – spółce CHEP Pooling Services Romania SRL (zwanej dalej „CHEP Rumunia"), mającej siedzibę w Rumunii. CHEP Rumunia z kolei wynajęła te różne palety klientom rumuńskim, którzy mogli je wysyłać do Rumunii, do innych państw członkowskich lub do państw trzecich. Palety użyte do transportu towarów zgłoszonych do wywozu zostały następnie wysłane z powrotem do Rumunii do CHEP Rumunia, która zadeklarowała je przy imporcie i ponownie zafakturowała ich wartość oraz związany z tym VAT na CHEP.

23 W czerwcu 2015 r. CHEP złożył wniosek do rumuńskich organów podatkowych o zwrot VAT zafakturowanego przez rumuńskiego dostawcę palet, jak również o zwrot VAT zafakturowanego ponownie przez CHEP Rumunia.

24 Decyzją z dnia 14 kwietnia 2016 r. organ podatkowy w Bukareszcie dla podatników niebędących rezydentami odmówił tego zwrotu. Decyzją z dnia 11 października 2016 r. wydział ds. odwołań w Bukareszcie oddalił zażalenie wniesione przez CHEP na tę odmowę.

25 Obie decyzje zostały oparte na okoliczności, że na mocy art. 153 ust. 5 kodeksu podatkowego CHEP był zobowiązany do identyfikacji do celów VAT w Rumunii. Rumuńskie organy podatkowe stwierdziły bowiem, że poza paletami nabytymi w Rumunii CHEP wynajął CHEP Rumunii palety, które nabył w innych państwach członkowskich i przewiózł do Rumunii w celu wynajmu. Palety nabyte w innych państwach członkowskich były zatem przedmiotem przemieszczenia zrównanego z nabyciem wewnątrzwspólnotowym w Rumunii, w związku z czym CHEP powinien dokonać identyfikacji do celów VAT w Rumunii.

26 W dniu 3 kwietnia 2017 r. CHEP wniósł skargę do Tribunalul București (sądu pierwszej instancji w Bukareszcie, Rumunia) o uchylenie decyzji z dnia 14 kwietnia i 11 października 2016 r. oraz o zwrot VAT będącego przedmiotem wniosku tej spółki o zwrot.

27 Przed tym sądem CHEP podnosi, że po pierwsze, zgodnie z dyrektywą 2008/9, jako spółka z siedzibą w Belgii ma prawo do zwrotu VAT niezależnie od ewentualnego obowiązku identyfikacji do celów VAT w Rumunii, po drugie, nie była ona zobowiązana do identyfikacji do celów VAT w Rumunii, ponieważ przemieszczenia palet nie mogły być traktowane jako wewnątrzwspólnotowe nabycia, a po trzecie, spełniała przesłanki prawne do skorzystania ze zwrotu VAT. CHEP wskazuje ponadto, że

dyrektywa 2008/9 została nieprawidłowo przetransponowana do prawa rumuńskiego, ponieważ uzależnia zwrot VAT od warunku nieprzewidzianego w tej dyrektywie, dotyczącego braku identyfikacji do celów VAT w Rumunii.

28 Organy podatkowe utrzymują z kolei, że w braku dowodów na to, że przedmiotowe palety nabyte w państwach członkowskich innych niż Rumunia zostały ponownie wysłane do państwa członkowskiego, z którego zostały wysłane lub przetransportowane do Rumunii, CHEP nie może twierdzić, że wysłanie palet nabytych w innych państwach członkowskich do Rumunii stanowi przypadek braku przemieszczenia w rozumieniu art. 128 ust. 12 lit. g) i h) kodeksu podatkowego.

29 W świetle tych argumentów sąd odsyłający uważa, że konieczne jest uzyskanie wyjaśnień dotyczących przypadków braku przemieszczenia w rozumieniu art. 17 ust. 2 dyrektywy VAT oraz obowiązku identyfikacji do celów VAT spółki niebędącej rezydentem, która nie posiadając w Rumunii zasobów technicznych i ludzkich wymaganych do dokonywania transakcji podlegających opodatkowaniu, świadczy jedynie usługi, których miejsce świadczenia do celów VAT znajduje się w Rumunii. Zastanawia się również, czy prawo do zwrotu VAT może być uzależnione od warunku, aby podatnik ani nie był zidentyfikowany do celów VAT w państwie członkowskim zwrotu, ani nie był do tego zobowiązany. W tym ostatnim względzie zauważa on, że przepisy prawa rumuńskiego wydają się być sprzeczne z dyrektywą 2008/9, zgodnie z którą prawo do zwrotu nie jest uzależnione od takiego warunku.

30 W tych okolicznościach Tribunalul Bucureşti (sąd pierwszej instancji w Bukareszcie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy transport palet z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego w celu ich późniejszego wynajęcia w tym ostatnim państwie członkowskim podatnikowi mającemu siedzibę i zidentyfikowanemu do celów VAT w Rumunii stanowi brak przemieszczenia w rozumieniu art. 17 ust. 2 dyrektywy VAT?

2) Niezależnie od odpowiedzi na pytanie pierwsze, czy za podatnika w rozumieniu art. 2 pkt 1 dyrektywy [2008/9] uznaje się podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT, który nie ma siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz na terytorium innego państwa członkowskiego, nawet jeśli podatnik ten jest zidentyfikowany do celów VAT lub byłby zobowiązany do identyfikacji do celów VAT w państwie członkowskim zwrotu?

3) Czy w świetle przepisów dyrektywy [2008/9] warunek braku identyfikacji do celów VAT w państwie członkowskim zwrotu stanowi dodatkowy warunek w odniesieniu do warunków przewidzianych w art. 3 dyrektywy [2008/9], aby podatnik mający siedzibę w innym państwie członkowskim, który nie ma siedziby w państwie członkowskim zwrotu, mógł skorzystać z prawa do zwrotu w okolicznościach faktycznych takich jak rozpatrywane w niniejszej sprawie?

4) Czy art. 3 dyrektywy [2008/9] należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie praktyce organu administracji krajowej, który odmawia zwrotu VAT z powodu niespełnienia warunku przewidzianego wyłącznie w przepisach krajowych?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

31 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 17 ust. 2 lit. g) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przemieszczenie przez podatnika towarów pochodzących z jednego państwa członkowskiego do państwa członkowskiego zwrotu do celów świadczenia przez tego podatnika usług wynajmu tych towarów w tym ostatnim państwie członkowskim nie powinno być uważane za dostawę wewnątrzwspólnotową.

32 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy brać pod uwagę nie tylko jego brzmienie, ale także jego kontekst oraz cele regulacji, której stanowi on część (wyrok z dnia 19 kwietnia 2018 r., Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Artykuł 17 ust. 1 dyrektywy VAT zrównuje określone przemieszczenia towarów, a mianowicie przemieszczenia towarów do innego państwa członkowskiego, z dostawami wewnątrzwspólnotowymi.

34 Artykuł 17 ust. 2 tej dyrektywy wymienia szereg hipotez, które nie są uznawane za przemieszczenie do innego państwa członkowskiego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 rzeczonej dyrektywy.

35 Jako że art. 17 ust. 2 dyrektywy VAT ustanawia wyczerpującą listę przypadków stanowiących odstępstwo, należy go interpretować ściśle (zob. podobnie wyrok z dnia 6 marca 2014 r., Dresser-Rand, C-606/12 i C-607/12, EU:C:2014:125, pkt 27).

36 Ponadto przepis ten powinien być interpretowany w świetle celu przejściowego systemu VAT stosowanego w handlu wewnątrzwspólnotowym wprowadzonego przez dyrektywę VAT, jakim jest przeniesienie wpływów podatkowych do państwa członkowskiego, w którym następuje ostateczna konsumpcja dostarczonych towarów (zob. podobnie wyrok z dnia 6 marca 2014 r., Dresser-Rand, C-606/12 i C-607/12, EU:C:2014:125, pkt 28).

37 To właśnie w świetle tych przypomnień należy dokonać wykładni art. 17 ust. 2 lit. g) dyrektywy VAT, który jest w szczególności przedmiotem pytań sądu odsyłającego.

38 Zgodnie z tym przepisem, za przemieszczenie do innego państwa członkowskiego nie uznaje się wysyłki lub transportu towarów do celów czasowego użycia danych towarów na terytorium państwa członkowskiego zakończenia wysyłki lub transportu towarów w celu świadczenia usług przez podatnika mającego siedzibę w państwie członkowskim rozpoczęcia wysyłki lub transportu towarów.

39 Z samego brzmienia tego przepisu wynika, że jego stosowanie wyraźnie podlega kumulatywnym warunkom, zgodnie z którymi, z jednej strony, wykorzystanie w państwie członkowskim przeznaczenia towarów wysyłanych lub transportowanych w celu świadczenia usług przez danego podatnika musi mieć charakter tymczasowy, a z drugiej strony, towary te muszą zostać wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego, w którym podatnik ten ma siedzibę.

40 Po pierwsze, z przepisu tego wynika, że zgodnie z celami przejściowego systemu VAT mającego zastosowanie do handlu wewnątrzwspólnotowego, jedynie przemieszczenie towaru do innego państwa członkowskiego, które następuje nie w celu ostatecznej konsumpcji tego towaru, lecz w celu jego czasowego użycia w tym państwie członkowskim, nie powinno być traktowane jako wewnątrzwspólnotowa dostawa, jeżeli są spełnione pozostałe przesłanki (zob. podobnie wyrok z dnia 6 marca 2014 r., Dresser-Rand, C-606/12 i C-607/12, EU:C:2014:125, pkt 30).

41 Byłoby natomiast sprzeczne zarówno z brzmieniem art. 17 ust. 2 lit. g) dyrektywy VAT, jak i z wymogiem ścisłej wykładni i z celami przejściowego systemu VAT mającego zastosowanie do handlu wewnątrzwspólnotowego, rozszerzenie stosowania tego przepisu na przypadki wykorzystania na czas nieokreślony lub przedłużony lub też wykorzystania prowadzącego do zniszczenia danego towaru.

42 Po drugie, należy zauważyć, że z samego brzmienia art. 17 ust. 2 lit. g) dyrektywy VAT, zgodnie z którym dany towar musi zostać wysłany lub przetransportowany z państwa członkowskiego, w którym dany podatnik ma siedzibę, wynika, iż przepis ten nie ma zastosowania do sytuacji, w których dane towary zostały wysłane lub przetransportowane przez podatnika z państw członkowskich innych niż państwo, w którym podatnik ten ma siedzibę.

43 W niniejszej sprawie z akt sprawy przed Trybunałem wynika, że CHEP, mający siedzibę w Belgii, wysyłał lub transportował palety do Rumunii i korzystał z nich w ramach usług, które świadczył na rzecz CHEP Rumunia.

44 Do sądu odsyłającego należy, po pierwsze, ustalenie, na podstawie całościowej oceny wszystkich okoliczności sporu w postępowaniu głównym, czy użycie tych palet w ramach usług świadczonych przez CHEP ma charakter czasowy. W tym celu może on w szczególności wziąć pod uwagę warunki umów najmu zawartych między CHEP i CHEP Rumunia oraz cechy danych towarów.

45 Po drugie, w zakresie, w jakim z informacji zawartych w aktach sprawy przed Trybunałem wynika, że CHEP nabył palety w różnych państwach członkowskich Unii, do sądu tego należy zbadanie, czy przedmiotowe palety zostały wysłane lub przetransportowane do Rumunii z Belgii, państwa członkowskiego, w którym CHEP ma siedzibę.

46 Jeżeli sąd odsyłający uzna, że te dwie przesłanki zostały spełnione w postępowaniu głównym, będzie musiał wywnioskować z tego, że zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. g) dyrektywy VAT sporne przemieszczenia palet nie powinny być traktowane jak dostawy wewnątrzwspólnotowe.

47 Natomiast w przypadku gdy jedna lub druga z tych przesłanek nie jest spełniona w odniesieniu do wszystkich lub części spornych przemieszczeń palet, powinny one, na podstawie art. 17 ust. 1 dyrektywy VAT i z zastrzeżeniem weryfikacji innych odstępstw, o których mowa w ust. 2 tego przepisu, być traktowane jak dostawy wewnątrzwspólnotowe.

48 W świetle całości powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 17 ust. 2 lit. g) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przemieszczenie przez podatnika towarów pochodzących z jednego państwa członkowskiego do państwa członkowskiego zwrotu do celów świadczenia przez tego podatnika usług wynajmu tych towarów w tym ostatnim państwie członkowskim nie powinno być uważane za dostawę wewnątrzwspólnotową, jeżeli wykorzystanie tych towarów do celów takiego świadczenia ma charakter czasowy i zostały one wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego, w którym podatnik ten ma siedzibę.

W przedmiocie pytań od drugiego do czwartego

49 Poprzez pytania od drugiego do czwartego, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy przepisy dyrektywy 2008/9 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby państwo członkowskie odmówiło prawa do zwrotu VAT podatnikowi mającemu siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego z tego tylko powodu, że podatnik ten jest lub powinien był zostać zidentyfikowany do celów VAT w państwie członkowskim zwrotu.

50 Dyrektywa 2008/9, zgodnie z jej art. 1, ma na celu określenie szczegółowych zasad zwrotu VAT, przewidzianego w art. 170 dyrektywy VAT, podatnikom niemającym siedziby na terytorium państwa członkowskiego zwrotu, którzy spełniają przesłanki określone w art. 3 dyrektywy 2008/9.

51 Celem dyrektywy 2008/9 nie jest jednak określenie warunków wykonywania prawa do zwrotu ani zakresu tego prawa. Artykuł 5 akapit drugi owej dyrektywy przewiduje bowiem, bez uszczerbku dla jej art. 6 oraz na użytek tej dyrektywy, że prawo do zwrotu podatku naliczonego określa się zgodnie z dyrektywą VAT, na zasadach stosowanych w państwie członkowskim zwrotu (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 35).

52 Prawo podatnika mającego siedzibę w jednym państwie członkowskim do uzyskania zwrotu VAT zapłaconego w innym państwie członkowskim, w sposób, w jaki zostało ono uregulowane w dyrektywie 2008/9, zależy od ustanowionego na jego rzecz przez dyrektywę VAT prawa do odliczenia podatku naliczonego w jego własnym państwie członkowskim (wyrok z dnia 21 marca 2018 r., Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, pkt 36; zob. w szczególności podobnie wyrok z dnia 28 czerwca 2007 r., Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, pkt 35).

53 Ponadto Trybunał wyjaśnił, że prawo do zwrotu – podobnie jak prawo do odliczenia – stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu VAT ustanowionego przez prawo Unii, która ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT zapewnia zatem neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że działalność ta, co do zasady, sama podlega opodatkowaniu VAT (wyrok z dnia 2 maja 2019 r., Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, pkt 35).

54 Metoda zwrotu VAT, w drodze odliczenia lub zwrotu, zależy od miejsca siedziby podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 16 lipca 2009 r., Komisja/Włochy, C-244/08, niepublikowany, EU:C:2009:478, pkt 25, 35). Artykuł 170 dyrektywy VAT przyznaje bowiem, na warunkach w nim określonych, „wszys[tkim] podatni[kom], którzy w rozumieniu […] art. 2 pkt 1 i art. 3 dyrektywy [2008/9] nie mają siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające VAT”, prawo do uzyskania zwrotu VAT.

55 W tym względzie, zgodnie z art. 3 dyrektywy 2008/9, podatnik niemający siedziby w państwie członkowskim zwrotu, w rozumieniu art. 2 pkt 1 tej dyrektywy, jest uprawniony do zwrotu zapłaconego VAT pod dwoma warunkami. Po pierwsze, zgodnie z art. 3 lit. a) tej dyrektywy, podczas okresu zwrotu podatnik nie mógł mieć ani miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, ani stałego miejsca zamieszkania lub zwykłego miejsca pobytu w państwie członkowskim zwrotu. Po drugie, zgodnie z art. 3 lit. b) tej dyrektywy, w tym samym okresie nie mógł on dostarczać towarów lub świadczyć usług uważanych za dokonane w tym państwie członkowskim, z wyjątkiem niektórych transakcji określonych w ppkt (i) i (ii) tego przepisu. Przesłanki te są kumulatywne (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 lutego 2014 r., E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, pkt 42; z dnia 21 września 2017 r., SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, pkt 43).

56 Natomiast ani art. 170 dyrektywy VAT, ani art. 3 dyrektywy 2008/9, ani żaden inny przepis tych dyrektyw nie uzależniają prawa podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim do uzyskania zwrotu VAT od jakiejkolwiek formalnej przesłanki braku rejestracji do celów VAT lub braku obowiązku identyfikacji do celów VAT w państwie członkowskim zwrotu.

57 Wynika z tego, że państwo członkowskie nie może, na mocy swojego prawa krajowego, odmówić podatnikowi mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim prawa do zwrotu VAT wyłącznie na tej podstawie, że podatnik ten jest lub powinien być zidentyfikowany do celów VAT w pierwszym państwie członkowskim, nawet jeżeli spełnia on kumulatywne przesłanki określone w art. 3 dyrektywy 2008/9.

58 Wykładnię tę potwierdza cel dyrektywy 2008/9, którym jest umożliwienie podatnikowi mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim uzyskania zwrotu naliczonego VAT, gdy w braku czynnych transakcji podlegających opodatkowaniu w państwie członkowskim zwrotu nie mógłby on odliczyć tegoż VAT naliczonego od VAT należnego (wyrok z dnia 25 października 2012 r., Daimler i Widex, C-318/11 i C-319/11, EU:C:2012:666, pkt 40). W istocie okoliczność, że podatnik jest ewentualnie zidentyfikowany do celów VAT w państwie członkowskim zwrotu, nie może być skutecznie traktowana przez krajowy porządek prawny jako dowód, że podatnik ten rzeczywiście dokonał takich transakcji w tym państwie członkowskim (zob. podobnie wyrok z dnia 6 lutego 2014 r., E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, pkt 53).

59 Jest tak, tym bardziej że przewidziana w art. 214 dyrektywy VAT identyfikacja do celów VAT stanowi jedynie wymóg formalny do celów kontrolnych. Jednakże zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału wymogi formalne nie mogą podważać prawa do odliczenia, w szczególności w zakresie, w jakim są spełnione przesłanki materialne stanowiące podstawę tego prawa (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 października 2010 r., Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, pkt 50; z dnia 14 marca 2013 r., Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, pkt 32). Z powyższego wynika również, w świetle pkt 52 niniejszego wyroku, że nie można uniemożliwiać podatnikowi mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim, o ile są spełnione materialne przesłanki powstania prawa do zwrotu, skorzystania z tego prawa na tej podstawie, że jest on lub powinien zostać zidentyfikowany do celów VAT w państwie członkowskim zwrotu.

60 W związku z tym, wbrew stanowisku bronionemu przez rząd rumuński, państwo członkowskie nie może wyłączyć podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim z prawa do zwrotu VAT jedynie na tej podstawie, że podatnik ten jest lub powinien być zidentyfikowany do celów VAT w pierwszym państwie członkowskim.

61 Ponadto należy jeszcze dodać, że jedynie art. 171a dyrektywy VAT zezwala państwom członkowskim w odniesieniu do konkretnych transakcji, o których w nim mowa, na przyznanie podatnikowi mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim prawa do odliczenia, wykluczając go z procedury dotyczącej zwrotu zgodnie z dyrektywą 2008/9. Jednakże poza faktem, że rząd rumuński w żaden sposób nie powołał się na transpozycję tej możliwości do rumuńskiego porządku prawnego, przepis ten w każdym razie nie ma na celu dokonania rozróżnienia w zależności od tego, czy w państwie członkowskim zwrotu istnieje identyfikacja do celów VAT.

62 W niniejszej sprawie, po pierwsze, z akt sprawy, jakimi dysponuje Trybunał, wynika, że CHEP, jako podatnik mający siedzibę w innym państwie członkowskim, nie wykazuje żadnego z łączników z terytorium rumuńskim, wymienionych w art. 3 lit. a) dyrektywy 2008/9. Po drugie, jeśli chodzi o przesłankę określoną w art. 3 lit. b) tej dyrektywy, z akt sprawy wynika, że jeżeli wynajmując sporne palety CHEP Rumunia, CHEP świadczy usługi, których miejsce jest uznawane za znajdujące się w Rumunii zgodnie z art. 44 dyrektywy VAT, to na podstawie art. 196 dyrektywy VAT CHEP Rumunia jest zobowiązana do zapłaty VAT w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia. W tych okolicznościach i z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający wydaje się, że spółka taka jak CHEP spełnia kumulatywne przesłanki wymienione w art. 3 dyrektywy 2008/9 i w związku z tym korzysta z prawa do zwrotu VAT.

63 W świetle całości powyższych rozważań na pytania od drugiego do czwartego należy odpowiedzieć, iż przepisy dyrektywy 2008/9 należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby państwo członkowskie odmówiło prawa do zwrotu VAT podatnikowi mającemu siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego z tego tylko powodu, że podatnik ten jest lub powinien był zostać zidentyfikowany do celów VAT w państwie członkowskim zwrotu.

W przedmiocie kosztów

64 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziewiąta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 17 ust. 2 lit. g) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r., należy interpretować w ten sposób, że przemieszczenie przez podatnika towarów pochodzących z jednego państwa członkowskiego do państwa członkowskiego zwrotu do celów świadczenia przez tego podatnika usług wynajmu tych towarów w tym ostatnim państwie członkowskim nie powinno być uważane za dostawę wewnątrzwspólnotową, jeżeli wykorzystanie tych towarów do celów takiego świadczenia ma charakter czasowy i zostały one wysłane lub przetransportowane z państwa członkowskiego, w którym podatnik ten ma siedzibę.**

2) **Przepisy dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby państwo członkowskie odmówiło prawa do zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikowi mającemu siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego z tego tylko powodu, że podatnik ten jest lub powinien był zostać zidentyfikowany do celów podatku od wartości dodanej w państwie członkowskim zwrotu.**

Podpisy