Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Niende Afdeling)

11. juni 2020*

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 17, stk. 2, litra g) – overførsel af løsøregenstande inden for Den Europæiske Union med henblik på levering af ydelser – artikel 170 og 171 – ret til tilbagebetaling af moms for afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten – direktiv 2008/9/EF – begrebet »en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten« – afgiftspligtig person, der ikke er momsregistreret i tilbagebetalingsmedlemsstaten«

I sag C-242/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunalul București (retten i første instans i Bukarest, Rumænien) ved afgørelse af 18. januar 2019, indgået til Domstolen den 20. marts 2019, i sagen

CHEP Equipment Pooling NV

mod

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,

har

DOMSTOLEN (Niende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, S. Rodin, og dommerne K. Jürimäe (refererende dommer) og N. Piçarra,

generaladvokat: G. Hogan,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– CHEP Equipment Pooling NV ved avocat E. Băncilă,

* Processprog: rumænsk.

– den rumænske regering først ved E. Gane, L. Lițu og C.-R. Canțăr, derefter ved E. Gane og L. Lițu, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved A. Armenia og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 17, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, berigtiget i EUT 2007, L 335, s. 60), som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 (EUT 2008, L 44, s. 11) (herefter »momsdirektivet«), samt artikel 2, nr. 1), og artikel 3 i Rådets direktiv 2008/9/EF af 12. februar 2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv 2006/112/EF til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat (EUT 2008, L 44, s. 23).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem CHEP Equipment Pooling NV (herefter »CHEP«), et selskab, der er etableret i Belgien, på den ene side og Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (den nationale styrelse for skatter og afgifter – generaldirektorat for offentlige finanser i Bukarest – klagebehandlingstjenesten, Rumænien) og Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (den nationale styrelse for skatter og afgifter – generaldirektorat for offentlige finanser i Bukarest – skatte- og afgiftsmyndigheden for ikke-hjemmehørende skattepligtige personer, Rumænien) (herefter samlet »de rumænske skatte- og afgiftsmyndigheder«) på den anden side vedrørende disse myndigheders afslag på at indrømme dette selskab tilbagebetaling af merværdiafgift (moms), som er betalt i Rumænien.

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

3 Momsdirektivets artikel 17 fastsætter:

»1. En afgiftspligtig persons overførsel af en vare fra sin virksomhed til en anden medlemsstat sidestilles med levering af varer mod vederlag.

Ved »overførsel til en anden medlemsstat« forstås enhver forsendelse eller transport af en løsøregenstand foretaget af den afgiftspligtige person eller for hans regning til steder uden for den medlemsstats område, hvor varen befinder sig, men inden for [Den Europæiske Union], til brug for hans virksomhed.

2. En forsendelse eller en transport af en vare til brug for en af følgende transaktioner anses ikke for at være en overførsel til en anden medlemsstat:

[…]

g) midlertidig anvendelse af varen på den medlemsstats område, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes, med henblik på levering af ydelser, der præsteres af den afgiftspligtige person, som er etableret i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af varen påbegyndes

[…]

3. Når en af de betingelser, som skal være opfyldt, for at bestemmelserne i stk. 2 kan finde anvendelse, ikke længere er opfyldt, anses varen for at være overført til en anden medlemsstat. Overførslen finder i så fald sted på det tidspunkt, hvor denne betingelse ophører med at være opfyldt.«

4 Direktivets artikel 21 bestemmer:

»Det forhold, at en afgiftspligtig person i sin virksomhed benytter en vare, der af den afgiftspligtige person eller for hans regning er forsendt eller transporteret fra en anden medlemsstat, hvor denne vare er produceret, udvundet, forarbejdet, indkøbt, erhvervet som defineret i artikel 2, stk. 1, litra b), eller indført af den afgiftspligtige person som led i hans virksomhed i denne anden medlemsstat, sidestilles med erhvervelse af varer inden for Fællesskabet mod vederlag.«

5 Nævnte direktivs artikel 44 har følgende ordlyd:

»Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor den afgiftspligtige person, der modtager sådanne ydelser, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

6 Direktivets artikel 170 bestemmer:

»Enhver afgiftspligtig person, der ifølge […] artikel 2, nr. 1), og artikel 3 i direktiv [2008/9] og artikel 171 i nærværende direktiv ikke er etableret i den medlemsstat, hvor han køber varer og ydelser eller indfører momspligtige varer, har ret til at få denne moms tilbagebetalt, såfremt varerne og ydelserne anvendes til følgende formål:

a) de i artikel 169 omhandlede transaktioner

b) transaktioner, for hvilke momsen udelukkende påhviler kunden i henhold til artikel 194-197 og 199.«

7 Momsdirektivets artikel 171, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Tilbagebetaling af momsen til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor de køber varer og ydelser eller indfører momspligtige varer, men i en anden medlemsstat, foretages i henhold til de gennemførelsesbestemmelser, der er fastsat i direktiv [2008/9].«

8 Momsdirektivets artikel 171a fastsætter:

»Medlemsstaterne kan i stedet for at foretage tilbagebetaling af moms i henhold til direktiv [2008/9] for levering til en afgiftspligtig person af varer eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person skal svare moms af i henhold til artikel 194-197 eller artikel 199[,] tillade, at denne afgift fradrages efter proceduren i artikel 168. […]

Med henblik herpå kan medlemsstaterne udelukke den afgiftspligtige person, som er betalingspligtig for momsen, fra tilbagebetalingsproceduren i direktiv [2008/9].«

9 Momsdirektivets artikel 196 bestemmer:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige person eller den ikke-afgiftspligtige momsregistrerede juridiske person, til hvem der leveres tjenesteydelser som omhandlet i artikel 44, hvis ydelserne leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i denne medlemsstat.«

10 Direktivets artikel 214, stk. 1, litra a) og b), har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at følgende personer kan identificeres med et individuelt registreringsnummer:

a) enhver afgiftspligtig person, bortset fra dem, der er omhandlet i artikel 9, stk. 2, som på medlemsstaternes respektive område foretager leveringer af varer eller ydelser, som giver den pågældende fradragsret, bortset fra leveringer af varer eller ydelser, for hvilke momsen udelukkende påhviler kunden eller modtageren i overensstemmelse med artikel 194-197 og artikel 199

b) enhver afgiftspligtig person eller ikke-afgiftspligtig juridisk person, som foretager erhvervelser af varer inden for Fællesskabet, der er momspligtige i henhold til artikel 2, stk. 1, litra b), eller som har benyttet den i artikel 3, stk. 3, fastsatte mulighed for at svare moms af sine erhvervelser inden for Fællesskabet.«

Direktiv 2008/9

11 Artikel 1 i direktiv 2008/9 bestemmer, at dette direktiv »fastsætter detaljerede regler for tilbagebetaling af [moms], jf. [momsdirektivets] artikel 170 […], til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, og som opfylder betingelserne i artikel 3«.

12 Artikel 2, nr. 1) og 2), i direktiv 2008/9 indeholder i forbindelse med dette direktiv følgende definitioner:

»1) »en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten«: enhver afgiftspligtig person som omfattet af [momsdirektivets] artikel 9, stk. 1, i […], der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men på en anden medlemsstats område

2) »tilbagebetalingsmedlemsstat«: den medlemsstat, hvor momsen blev pålagt den afgiftspligtige person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, for varer eller ydelser, der er leveret til ham af andre afgiftspligtige personer i denne medlemsstat, eller for import af varer til denne medlemsstat«.

13 Artikel 3 i direktiv 2008/9 har følgende ordlyd:

»Dette direktiv finder anvendelse på enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, og som opfylder følgende betingelser:

a) han har i tilbagebetalingsperioden hverken haft hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet, eller, hvis han ikke har haft et sådant hjemsted eller fast forretningssted, sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted i tilbagebetalingsmedlemsstaten

b) han har i tilbagebetalingsperioden ikke leveret varer eller ydelser, der betragtes som leveret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, med undtagelse af følgende transaktioner:
   i) levering af transportydelser og tjenesteydelser i tilknytning dertil, som er fritaget for afgift i henhold til [momsdirektivets] artikel 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 eller 160 […]
   ii) levering af varer og ydelser til en person, der er betalingspligtig for moms i henhold til [momsdirektivets] artikel 194-197 og artikel 199 […]«

14 Artikel 5 i direktiv 2008/9 er affattet således:

»Hver medlemsstat tilbagebetaler til en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, moms, der er pålagt varer eller ydelser, der er leveret til ham af andre afgiftspligtige personer i denne medlemsstat, eller for import af varer til denne medlemsstat, forudsat at sådanne varer og ydelser anvendes til følgende transaktioner:

a) transaktioner omhandlet i [momsdirektivets] artikel 169, litra a) og b) […]

b) transaktioner til en person, der er betalingspligtig for moms i medfør af [momsdirektivets] artikel 194-197 og artikel 199 […] som anvendt af tilbagebetalingsmedlemsstaten.

Uanset artikel 6 fastsættes med henblik på dette direktiv retten til tilbagebetaling af en indgående afgift efter [momsdirektivet] som anvendt af tilbagebetalingsmedlemsstaten.«

Rumænsk ret

15 Artikel 128 i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »skatte- og afgiftsloven«), bestemmer:

»1. Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

[…]

9. Ved levering inden for Fællesskabet forstås levering af varer som omhandlet i stk. 1, som forsendes eller transporteres fra en medlemsstat til en anden af leverandøren eller af erhververen eller af en anden person for deres regning.

10. En afgiftspligtig persons overførsel af en vare fra sin virksomhed i Rumænien til en anden medlemsstat sidestilles med levering af varer mod vederlag inden for Fællesskabet, undtaget de i stk. 12 omhandlede tilfælde, hvor transaktionen ikke anses for at være en overførsel.

11. Ved overførsel i henhold til stk. 10 forstås enhver forsendelse eller transport af en løsøregenstand foretaget af den afgiftspligtige person eller for hans regning fra Rumænien til en anden medlemsstat til brug for hans virksomhed.

12. I dette afsnit anses en forsendelse eller en transport af en vare foretaget af den afgiftspligtige person eller for hans regning fra Rumænien til en anden medlemsstat til brug for en af følgende transaktioner ikke for at være en overførsel:

[…]

g) midlertidig anvendelse af varen på den medlemsstats område, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes, med henblik på levering af ydelser, der præsteres i bestemmelsesmedlemsstaten af den afgiftspligtige person, som er etableret i Rumænien

[…]

13. Når en af betingelserne i stk. 12 ikke længere er opfyldt, anses forsendelsen eller transporten af varen for at være en overførsel fra Rumænien til en anden medlemsstat. Overførslen anses i så fald for at have fundet sted på det tidspunkt, hvor denne betingelse ophører med at være opfyldt.«

16 Lovens artikel 130a, stk. 2, litra a), har følgende ordlyd:

»Følgende transaktioner sidestilles med erhvervelse mod vederlag inden for Fællesskabet:

a) en afgiftspligtig persons udtagning til brug for sin virksomhed i Rumænien af en vare, som er forsendt eller transporteret af den samme afgiftspligtige person eller af en anden person for hans regning fra den medlemsstat, hvor varen er produceret, udvundet, indkøbt, erhvervet eller indført af denne afgiftspligtige person i forbindelse med dennes virksomhed, når transporten eller forsendelsen af denne vare, såfremt den var blevet foretaget fra Rumænien til en anden medlemsstat, ville have været anset for at være en overførsel af varer til en anden medlemsstat i medfør af bestemmelserne i artikel 128, stk. 10 og 11; […]«

17 Nævnte lovs artikel 147b, stk. 1, litra a), fastsætter:

»I henhold til de ved lov fastsatte betingelser:

a) kan en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i Rumænien, men i en anden medlemsstat, og som ikke er momsregistreret og ikke har pligt til momsregistrering i Rumænien, anmode om tilbagebetaling af den betalte [moms] ved indførsel og køb af varer eller tjenesteydelser i Rumænien; […]«

18 Punkt 49, stk. 1, i Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (gennemførelsesbestemmelser til skatte- og afgiftsloven) bestemmer:

»I henhold til skatte- og afgiftslovens artikel 147b, stk. l, litra a), kan enhver afgiftspligtig person, der ikke er etableret i Rumænien, men i en anden medlemsstat, anmode om tilbagebetaling af den betalte moms ved indførsel og køb af varer eller tjenesteydelser i Rumænien. [Momsen] tilbagebetales af Rumænien, forudsat at den pågældende afgiftspligtige person opfylder følgende betingelser:

a) Han har i tilbagebetalingsperioden hverken haft hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra virksomheden er blevet udøvet, eller, hvis han ikke har haft et sådant hjemsted eller fast forretningssted, sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted i Rumænien.

b) Han har i tilbagebetalingsperioden hverken været momsregistreret eller haft pligt til momsregistrering i Rumænien i overensstemmelse med skatte- og afgiftslovens artikel 153.

c) Han har i tilbagebetalingsperioden ikke leveret varer eller ydelser, der betragtes som leveret i Rumænien, med undtagelse af følgende transaktioner:
   1. levering af transportydelser og tjenesteydelser i tilknytning dertil, som er fritaget for afgift i henhold til skatte- og afgiftslovens artikel 143, stk. 1, litra c)-m), artikel 144, stk. 1, litra c), og artikel 144a
   2. levering af varer og ydelser til en person, der er betalingspligtig for moms i henhold til skatte- og afgiftslovens artikel 150, stk. 2-6.«

19 Skatte- og afgiftslovens artikel 153, stk. 5, litra a), har følgende ordlyd:

»En afgiftspligtig person, som hverken er etableret eller momsregistreret i Rumænien, skal, inden han foretager en transaktion, anmode om momsregistrering, såfremt han har til hensigt:

a) at foretage erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, for hvilken afgift skal betales i overensstemmelse med artikel 151, […]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

20 CHEP, et selskab, der er etableret i Belgien, udøver virksomhed bestående i udlejning af paller i Europa. I dette øjemed indkøber CHEP paller i forskellige medlemsstater, som selskabet herefter udlejer til andre enheder i CHEP-koncernen, der er etableret i hver enkelt medlemsstat, og som videreudlejer disse paller til kunderne i deres respektive medlemsstater.

21 I perioden fra den 1. oktober 2014 til den 31. december 2014 erhvervede CHEP paller fra en rumænsk leverandør. Salgsprisen, som sidstnævnte fakturerede, var inklusive moms. De pågældende paller blev transporteret fra leverandørens lokaler i Rumænien til et andet bestemmelsessted ligeledes beliggende i Rumænien.

22 Såvel disse paller som paller, CHEP havde erhvervet i andre EU-medlemsstater og transporteret for at udleje disse i Rumænien, blev herefter udlejet af CHEP til CHEP Pooling Services Romania SRL (herefter »CHEP Rumænien«), et selskab, der er etableret i Rumænien. CHEP Rumænien videreudlejede disse forskellige paller til rumænske kunder, der kunne forsende dem i Rumænien, i andre medlemsstater eller i tredjestater. De paller, der blev anvendt til transport af varer, og som var angivet til udførsel, blev efterfølgende sendt tilbage til Rumænien med CHEP Rumænien som bestemmelsessted, hvilket selskab angav dem til indførsel og viderefakturerede CHEP værdien af dem og den dertilhørende moms.

23 I juni 2015 anmodede CHEP de rumænske skatte- og afgiftsmyndigheder om tilbagebetaling af den moms, som den rumænske leverandør af pallerne havde faktureret, og af den moms, som CHEP Rumænien havde viderefaktureret.

24 Ved afgørelse af 14. april 2016 gav skatte- og afgiftsmyndigheden i Bukarest de ikke-hjemmehørende skatte- og afgiftspligtige personer afslag på denne tilbagebetaling. Ved afgørelse af 11. oktober 2016 afviste klagebehandlingstjenesten i Bukarest den klage, som CHEP havde indgivet over dette afslag.

25 Disse to afgørelser var støttet på den begrundelse, at CHEP havde pligt til at lade sig momsregistrere i Rumænien i henhold til skatte- og afgiftslovens artikel 153, stk. 5. De rumænske skatte- og afgiftsmyndigheder havde nemlig konstateret, at CHEP, ud over pallerne erhvervet i Rumænien, til CHEP Rumænien havde udlejet paller, som CHEP havde erhvervet i andre medlemsstater og transporteret til Rumænien med henblik på sådan udlejning. De paller, der var blevet erhvervet i andre medlemsstater, var således genstand for en overførsel, der sidestilles med en erhvervelse inden for Fællesskabet i Rumænien, således at CHEP skulle lade sig momsregistrere i Rumænien.

26 Den 3. april 2017 anlagde CHEP sag ved Tribunalul Bucureşti (retten i første instans i Bukarest, Rumænien) med påstand om annullation af afgørelsen af 14. april 2016 og af afgørelsen af 11. oktober 2016 samt tilbagebetaling af den moms, der var genstand for selskabets anmodning om tilbagebetaling.

27 CHEP har for den nævnte ret for det første gjort gældende, at selskabet i henhold til direktiv 2008/9 og i egenskab af selskab etableret i Belgien har ret til tilbagebetaling af momsen uafhængigt af en eventuel forpligtelse til at lade sig momsregistrere i Rumænien, for det andet, at det ikke havde pligt til at lade sig momsregistrere i Rumænien, eftersom overførslerne af pallerne ikke kunne sidestilles med erhvervelser inden for Fællesskabet, og for det tredje, at det opfyldte de ved lov fastsatte betingelser for at opnå tilbagebetaling af momsen. CHEP har endvidere anført, at direktiv 2008/9 er blevet gennemført ukorrekt i rumænsk ret, idet tilbagebetaling af moms heri er underlagt en betingelse, som ikke er fastsat i dette direktiv, om, at der ikke må foreligge en momsregistrering i Rumænien.

28 Skatte- og afgiftsmyndighederne har heroverfor gjort gældende, at i mangel på noget bevis for, at de pågældende paller, som var blevet erhvervet i andre medlemsstater end Rumænien, var blevet sendt tilbage til den medlemsstat, hvorfra de var blevet forsendt eller transporteret til Rumænien, kan CHEP ikke gøre gældende, at forsendelsen af paller erhvervet i andre medlemsstater til Rumænien er et tilfælde af ikke-overførsel som omhandlet i skatte- og afgiftslovens artikel 128, stk. 12, litra g) og h).

29 Henset til disse argumenter er den forelæggende ret af den opfattelse, at det er nødvendigt at opnå klarhed over tilfældene af ikke-overførsel som omhandlet i momsdirektivets artikel 17, stk. 2, og over den forpligtelse til at lade sig momsregistrere, der påhviler et ikke-hjemmehørende selskab, som uden i Rumænien at råde over de tekniske og menneskelige ressourcer, der kræves for at foretage afgiftspligtige transaktioner, blot leverer ydelser, hvis leveringssted i momsmæssig henseende befinder sig i Rumænien. Den har ligeledes rejst spørgsmål om, hvorvidt retten til tilbagebetaling af moms kan være underlagt en betingelse om, at den afgiftspligtige person hverken er momsregistreret i tilbagebetalingsmedlemsstaten eller har pligt hertil. I denne sidste henseende har den anført, at bestemmelserne i rumænsk ret synes at være i strid med direktiv 2008/9, i medfør af hvilket retten til tilbagebetaling ikke kan undergives en sådan betingelse.

30 På denne baggrund har Tribunalul Bucureşti (retten i første instans i Bukarest) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Udgør transport af paller fra en medlemsstat til en anden med henblik på deres udlejning i den sidstnævnte medlemsstat til en afgiftspligtig person, der er etableret og momsregistreret i Rumænien, en ikke-overførsel som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 17, stk. 2 […]?

2) Uanset besvarelsen af det første spørgsmål skal der ved afgiftspligtig person som omhandlet i artikel 2, nr. 1), i direktiv [2008/9] da forstås enhver afgiftspligtig person som omfattet af [momsdirektivets] artikel 9, stk. 1, […] der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men på en anden medlemsstats område, selv om denne person er momsregistreret eller ville have pligt til momsregistrering i tilbagebetalingsmedlemsstaten?

3) Udgør betingelsen om ikke at være momsregistreret i tilbagebetalingsmedlemsstaten i lyset af bestemmelserne i direktiv [2008/9] en supplerende betingelse i forhold til betingelserne i artikel 3 i direktiv [2008/9] for, at en afgiftspligtig person, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat og ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, kan have ret til tilbagebetaling i en situation som den foreliggende?

4) Skal artikel 3 i direktiv [2008/9] fortolkes således, at den er til hinder for en national administrativ praksis, hvorefter tilbagebetaling af moms nægtes, fordi en betingelse fastsat alene i national lovgivning ikke er opfyldt?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

31 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 17, stk. 2, litra g), skal fortolkes således, at en afgiftspligtig persons overførsel af varer fra en medlemsstat til tilbagebetalingsmedlemsstaten med henblik på denne afgiftspligtige persons levering af ydelser bestående i udlejning af disse varer i sidstnævnte medlemsstat ikke skal sidestilles med en levering inden for Fællesskabet.

32 Indledningsvis bemærkes, at ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse skal der i henhold til fast retspraksis ikke blot tages hensyn til dens ordlyd, men ligeledes til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (dom af 19.4.2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

33 Momsdirektivets artikel 17, stk. 1, sidestiller visse overførsler af varer, nemlig overførsler af varer til en anden medlemsstat, med leveringer inden for Fællesskabet.

34 Momsdirektivets artikel 17, stk. 2, opregner en række tilfælde, der ikke henhører under kvalificeringen overførsel til en anden medlemsstat som fastsat i nævnte direktivs artikel 17, stk. 1.

35 Idet momsdirektivets artikel 17, stk. 2, opstiller en udtømmende liste over undtagelsestilfælde, skal bestemmelsen fortolkes strengt (jf. i denne retning dom af 6.3.2014, Dresser-Rand, C-606/12 og C-607/12, EU:C:2014:125, præmis 27).

36 Endvidere skal denne bestemmelse fortolkes i lyset af det formål, der forfølges med den ved momsdirektivet indførte momsovergangsordning for samhandelen mellem medlemsstaterne, og som er at overflytte afgiftsprovenuet til den medlemsstat, hvor det endelige forbrug af de leverede goder finder sted (jf. i denne retning dom af 6.3.2014, Dresser-Rand, C-606/12 og C-607/12, EU:C:2014:125, præmis 28).

37 Det er i lyset af disse henvisninger, at momsdirektivets artikel 17, stk. 2, litra g), som specifikt er genstand for den forelæggende rets spørgsmål, skal fortolkes.

38 Det følger af denne bestemmelse, at en forsendelse eller en transport af en vare til brug for midlertidig anvendelse af varen på den medlemsstats område, hvor forsendelsen eller transporten afsluttes, med henblik på levering af ydelser, der præsteres af den afgiftspligtige person, som er etableret i den medlemsstat, hvor forsendelsen eller transporten af varen påbegyndes, ikke anses for at være en overførsel til en anden medlemsstat.

39 Det følger af selve ordlyden af denne bestemmelse, at dens anvendelse udtrykkeligt er underlagt kumulative betingelser, hvorefter for det første anvendelsen i bestemmelsesmedlemsstaten af den vare, som er forsendt eller transporteret, med henblik på den pågældende afgiftspligtige persons levering af ydelser, skal være midlertidig, og varen for det andet skal have været forsendt eller transporteret fra den medlemsstat, hvor den afgiftspligtige person er etableret.

40 For det første fremgår det således af nævnte bestemmelse, at i overensstemmelse med formålene med momsovergangsordningen vedrørende samhandelen inden for Fællesskabet er det alene den overførsel af en vare til en anden medlemsstat, der ikke foretages med henblik på det endelige forbrug af denne vare, men med henblik på en midlertidig anvendelse heraf i denne medlemsstat, som ikke skal sidestilles med en levering inden for Fællesskabet, hvis de øvrige betingelser er opfyldt (jf. i denne retning dom af 6.3.2014, Dresser-Rand, C-606/12 og C-607/12, EU:C:2014:125, præmis 30).

41 Det ville derimod være i strid med både ordlyden af momsdirektivets artikel 17, stk. 2, litra g), og kravet om en streng fortolkning samt formålene med momsovergangsordningen vedrørende samhandelen inden for Fællesskabet at udvide anvendelsen af denne bestemmelse til anvendelsestilfælde af ubegrænset eller længere varighed eller anvendelsestilfælde, der fører til den pågældende vares ødelæggelse.

42 For det andet bemærkes, at det fremgår af selve ordlyden af momsdirektivets artikel 17, stk. 2, litra g), hvorefter den pågældende vare skal have været forsendt eller transporteret fra den medlemsstat, hvor den pågældende afgiftspligtige person er etableret, at denne bestemmelse ikke finder anvendelse på situationer, hvor de pågældende varer af den afgiftspligtige person er blevet forsendt eller transporteret fra andre medlemsstater end den, hvor den pågældende afgiftspligtige person er etableret.

43 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de sagsakter, som er fremlagt for Domstolen, at CHEP, der er etableret i Belgien, har forsendt eller transporteret pallerne til Rumænien og har anvendt dem i forbindelse med levering af ydelser, som selskabet har leveret til CHEP Rumænien.

44 Det tilkommer for det første den forelæggende ret ud fra en helhedsvurdering af samtlige omstændigheder i tvisten i hovedsagen at afgøre, om anvendelsen af pallerne i forbindelse med de af CHEP foretagne leveringer af ydelser er af midlertidig karakter. Den skal med henblik herpå bl.a. tage hensyn til betingelserne i lejeaftalerne indgået mellem CHEP og CHEP Rumænien og de pågældende varers karakteristika.

45 For så vidt som det af de sagsakter, som Domstolen råder over, fremgår, at CHEP erhvervede paller i forskellige EU-medlemsstater, påhviler det for det andet den nævnte ret at sikre, at de pågældende paller er blevet forsendt eller transporteret til Rumænien fra Belgien, som er den medlemsstat, hvor CHEP er etableret.

46 Såfremt den forelæggende ret finder, at disse to betingelser er opfyldt i hovedsagen, skal den heraf udlede, at overførslerne af de pågældende paller i henhold til momsdirektivets artikel 17, stk. 2, litra g), ikke skal sidestilles med leveringer inden for Fællesskabet.

47 Såfremt den ene eller den anden af disse betingelser ikke er opfyldt for alle eller en del af overførslerne af de pågældende paller, skal disse derimod i medfør af momsdirektivets artikel 17, stk. 1, og med forbehold af en efterprøvelse af de øvrige undtagelsestilfælde, som er omhandlet i denne bestemmelses stk. 2, sidestilles med leveringer inden for Fællesskabet.

48 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 17, stk. 2, litra g), skal fortolkes således, at en afgiftspligtig persons overførsel af varer fra en medlemsstat til tilbagebetalingsmedlemsstaten med henblik på denne afgiftspligtige persons levering af ydelser bestående i udlejning af disse varer i sidstnævnte medlemsstat ikke skal sidestilles med en levering inden for Fællesskabet, når anvendelsen af nævnte varer til brug for en sådan levering er midlertidig, og de er blevet forsendt eller transporteret fra den medlemsstat, hvor nævnte afgiftspligtige person er etableret.

Om det andet til det fjerde spørgsmål

49 Med sit andet til fjerde spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om bestemmelserne i direktiv 2008/9 skal fortolkes således, at de er til hinder for, at en medlemsstat nægter en afgiftspligtig person, der er etableret på en anden medlemsstats område, ret til tilbagebetaling af moms alene med den begrundelse, at denne afgiftspligtige person er eller burde have været momsregistreret i tilbagebetalingsmedlemsstaten.

50 Direktiv 2008/9 har ifølge dets artikel 1 til formål at fastsætte detaljerede regler for tilbagebetaling af moms, jf. momsdirektivets artikel 170, til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, og som opfylder betingelserne i artikel 3 i direktiv 2008/9.

51 Direktiv 2008/9 har imidlertid hverken til formål at fastsætte betingelserne for, at tilbagebetalingsretten kan udøves, eller omfanget af denne ret. Direktivets artikel 5, stk. 2, bestemmer således, at retten til tilbagebetaling af en indgående afgift, uanset direktivets artikel 6 og med henblik på dette direktiv, fastsættes efter momsdirektivet som anvendt af tilbagebetalingsmedlemsstaten (dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 35).

52 Retten for en afgiftspligtig person, som er etableret i en medlemsstat, til at opnå tilbagebetaling af den moms, der er betalt i en anden medlemsstat, i medfør af direktiv 2008/9, modsvarer nemlig det forhold, at den afgiftspligtige person i henhold til momsdirektivet har ret til at fradrage den indgående moms, der er betalt i vedkommendes egen medlemsstat (dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 36; jf. bl.a. i denne retning dom af 28.6.2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, præmis 35).

53 Domstolen har desuden præciseret, at i lighed med fradragsretten udgør retten til tilbagebetaling et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen, hvormed det tilsigtes, at den afgiftspligtige person aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden principielt i sig selv er momspligtig (dom af 2.5.2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, præmis 35).

54 Momsrefusionsmåden, enten ved fradrag eller ved tilbagebetaling, afhænger af den afgiftspligtige persons etableringssted (jf. i denne retning dom af 16.7.2009, Kommissionen mod Italien, C-244/08, ikke trykt i Sml., EU:C:2009:478, præmis 25 og 35). Momsdirektivets artikel 170 giver således på de betingelser, som den fastsætter, »[e]nhver afgiftspligtig person, der ifølge […] artikel 2, nr. 1), og artikel 3 i direktiv [2008/9] ikke er etableret i den medlemsstat, hvor han køber varer og ydelser eller indfører momspligtige varer«, ret til at få momsen tilbagebetalt.

55 I denne henseende og i henhold til artikel 3 i direktiv 2008/9 har en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten som omhandlet i dette direktivs artikel 2, nr. 1), ret til at få den betalte moms tilbagebetalt på to betingelser. Ifølge nævnte direktivs artikel 3, litra a), skal den afgiftspligtige person i tilbagebetalingsperioden for det første hverken have haft hjemsted for sin økonomiske virksomhed, et fast forretningssted, sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted i tilbagebetalingsmedlemsstaten. Ifølge direktivets artikel 3, litra b), må den pågældende i den samme periode for det andet ikke have leveret varer eller ydelser, der betragtes som leveret i denne medlemsstat, med undtagelse af visse i denne bestemmelses nr. i) og ii) nærmere angivne transaktioner. Disse betingelser er kumulative (jf. i denne retning dom af 6.2.2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, præmis 42, og af 21.9.2017, SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, præmis 43).

56 Derimod undergiver hverken momsdirektivets artikel 170, artikel 3 i direktiv 2008/9 eller nogen anden bestemmelse i disse direktiver retten for en afgiftspligtig person etableret i en anden medlemsstat til at opnå tilbagebetaling af moms nogen formel betingelse om, at der ikke må foreligge momsregistrering eller være en forpligtelse til momsregistrering i tilbagebetalingsmedlemsstaten.

57 Heraf følger, at en medlemsstat ikke i medfør af sin nationale lovgivning kan nægte en afgiftspligtig person etableret i en anden medlemsstat retten til tilbagebetaling af moms alene med den begrundelse, at denne afgiftspligtige person er eller burde være momsregistreret i førstnævnte medlemsstat, selv om denne afgiftspligtige person opfylder de kumulative betingelser, der er fastsat i artikel 3 i direktiv 2008/9.

58 Denne fortolkning understøttes af formålet med direktiv 2008/9, som er at gøre det muligt for en afgiftspligtig person etableret i en anden medlemsstat at opnå tilbagebetaling af den erlagte indgående moms, når den pågældende, i mangel af aktive, afgiftspligtige transaktioner i tilbagebetalingsmedlemsstaten, ikke kan fradrage denne erlagte indgående moms i nogen udgående moms (dom af 25.10.2012, Daimler og Widex, C-318/11 og C-319/11, EU:C:2012:666, præmis 40). Den omstændighed, at en afgiftspligtig person i givet fald er momsregistreret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, kan nemlig ikke retmæssigt behandles i den nationale retsorden som godtgørelse af, at denne afgiftspligtige person faktisk har foretaget sådanne transaktioner i denne medlemsstat (jf. i denne retning dom af 6.2.2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, præmis 53).

59 Dette gælder så meget desto mere, som den momsregistrering, der er fastsat i momsdirektivets artikel 214, kun udgør et formelt krav med henblik på kontrol. Det fremgår imidlertid af Domstolens faste praksis, at formelle krav ikke kan anfægte retten til bl.a. momsfradrag, såfremt de materielle betingelser, som ligger til grund for denne ret, er opfyldt (jf. i denne retning dom af 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 50, og af 14.3.2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, præmis 32). Heraf følger ligeledes, henset til nærværende doms præmis 52, at en afgiftspligtig person etableret i en anden medlemsstat, såfremt de materielle betingelser, som ligger til grund for retten til tilbagebetaling, er opfyldt, ikke kan hindres i at udøve denne ret med den begrundelse, at den pågældende er eller burde være momsregistreret i tilbagebetalingsmedlemsstaten.

60 Følgelig, og i modsætning til den opfattelse, som den rumænske regering har gjort gældende, kan en medlemsstat ikke udelukke en afgiftspligtig person etableret i en anden medlemsstat fra retten til tilbagebetaling af moms alene med den begrundelse, at denne afgiftspligtige person er eller burde være momsregistreret i førstnævnte medlemsstat.

61 Det skal endvidere tilføjes, at kun momsdirektivets artikel 171a, for de specifikke transaktioner, som omhandles heri, giver medlemsstaterne mulighed for at give en afgiftspligtig person, der er etableret i en anden medlemsstat, ret til fradrag, idet denne udelukkes fra tilbagebetalingsproceduren i direktiv 2008/9. Ud over, at den rumænske regering på ingen måde har påberåbt sig en gennemførelse af denne mulighed i rumænsk ret, tilsigtes det under alle omstændigheder ikke med denne bestemmelse at foretage en sondring alt efter, om der foreligger en momsregistrering eller ej i tilbagebetalingsmedlemsstaten.

62 I det foreliggende tilfælde fremgår det for det første af de sagsakter, som Domstolen råder over, at CHEP i egenskab af afgiftspligtig person etableret i en anden medlemsstat ikke frembyder nogen af de tilknytningskriterier til det rumænske område, der er opregnet i artikel 3, litra a), i direktiv 2008/9. Hvad for det andet angår betingelsen i dette direktivs artikel 3, litra b), fremgår det af sagsakterne, at selv om CHEP ved udlejning af de pågældende paller til CHEP Rumænien foretager levering af ydelser, for hvilke leveringsstedet anses for at ligge i Rumænien i henhold til momsdirektivets artikel 44, er det CHEP Rumænien, som momsen i medfør af momsdirektivets artikel 196 påhviler under ordningen for omvendt betalingspligt. Under disse omstændigheder, og med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse, synes et selskab såsom CHEP at opfylde de kumulative betingelser, der er opstillet i artikel 3 i direktiv 2008/9, og omfattes følgelig af retten til tilbagebetaling af moms.

63 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det andet til det fjerde spørgsmål besvares med, at bestemmelserne i direktiv 2008/9 skal fortolkes således, at de er til hinder for, at en medlemsstat nægter en afgiftspligtig person, der er etableret på en anden medlemsstats område, ret til tilbagebetaling af moms alene med den begrundelse, at denne afgiftspligtige person er eller burde have været momsregistreret i tilbagebetalingsmedlemsstaten.

Sagsomkostninger

64 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Niende Afdeling) for ret:

1) **Artikel 17, stk. 2, litra g), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008, skal fortolkes således, at en afgiftspligtig persons overførsel af varer fra en medlemsstat til tilbagebetalingsmedlemsstaten med henblik på denne afgiftspligtige persons levering af ydelser bestående i udlejning af disse varer i sidstnævnte medlemsstat ikke skal sidestilles med en levering inden for Fællesskabet, når anvendelsen af nævnte varer til brug for en sådan levering er midlertidig, og de er blevet forsendt eller transporteret fra den medlemsstat, hvor nævnte afgiftspligtige person er etableret.**

2) **Bestemmelserne i Rådets direktiv 2008/9/EF af 12. februar 2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af merværdiafgift i henhold til direktiv 2006/112/EF til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat, skal fortolkes således, at de er til hinder for, at en medlemsstat nægter en afgiftspligtig person, der er etableret på en anden medlemsstats område, ret til tilbagebetaling af merværdiafgift alene med den begrundelse, at denne afgiftspligtige person er eller burde have været merværdiafgiftsregistreret i tilbagebetalingsmedlemsstaten.**

Underskrifter