Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (yhdeksäs jaosto)

11 päivänä kesäkuuta 2020*

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 17 artiklan 2 kohdan g alakohta – Irtainten tavaroiden siirto Euroopan unionissa palvelujen suorittamista varten – 170 ja 171 artikla – Palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomien verovelvollisten oikeus arvonlisäveron palautukseen – Direktiivi 2008/9/EY – Palautusjäsenvaltioon sijoittautumattoman verovelvollisen käsite – Verovelvollinen, joka ei ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi palautusjäsenvaltiossa

Asiassa C-242/19,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Tribunalul Bucureşti (Bukarestin alioikeus, Romania) on esittänyt 18.1.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.3.2019, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

CHEP Equipment Pooling NV

vastaan

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucureşti – Serviciul soluționare contestații ja

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (yhdeksäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja S. Rodin sekä tuomarit K. Jürimäe (esittelevä tuomari) ja N. Piçarra,

julkisasiamies: G. Hogan,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– CHEP Equipment Pooling NV, edustajanaan E. Băncilă, avocat,

– Romanian hallitus, asiamiehinään aluksi E. Gane, L. Lițu ja C.-R. Canțăr, sittemmin E. Gane ja L. Lițu,

– Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia ja L. Lozano Palacios,

* Oikeudenkäyntikieli: romania.

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 17 artiklan 2 kohdan tulkintaa ja yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/9/EY (EUVL 2008, L 44, s. 23) 2 artiklan 1 alakohdan ja 3 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä CHEP Equipment Pooling NV (jäljempänä CHEP), joka on Belgiaan sijoittautunut yhtiö, ja toisaalta Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (kansallinen verohallintovirasto – Bukarestin julkisen talouden pääosasto – oikaisupyyntöjen yksikkö, Romania) ja Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (kansallinen verohallintovirasto – Bukarestin julkisen talouden pääosasto – ulkomailla asuvien verovelvollisten asioita hoitava yksikkö, Romania) (jäljempänä yhdessä Romanian veroviranomaiset) ja joka koskee tilannetta, jossa kyseiset viranomaiset ovat evänneet mainitulta yhtiöltä oikeuden Romaniassa maksetun arvonlisäveron palautukseen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

3 Arvonlisäverodirektiivin 17 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Verovelvollisen omalle yritykselle kuuluvien tavaroiden siirto toiseen jäsenvaltioon rinnastetaan vastikkeelliseen tavaroiden luovutukseen.

Siirtona toiseen jäsenvaltioon pidetään sitä, kun verovelvollinen tai joku muu tämän puolesta lähettää tai kuljettaa yrityksen tarpeita varten irtainta aineellista omaisuutta sen sijaintijäsenvaltion ulkopuolelle, mutta kuitenkin [Euroopan unionin] alueen sisällä.

2. Tavaran siirtona toiseen jäsenvaltioon ei pidetä sen lähettämistä tai kuljettamista seuraavia liiketoimia varten:

– –

g) kyseisen tavaran väliaikainen käyttö lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltion alueella tavaran lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen palvelujen suoritusten tarpeisiin;

– –

3. Jos jokin 2 kohdan säännösten soveltamisen edellytyksistä ei enää täyty, tavara katsotaan siirretyksi toisessa jäsenvaltiossa olevaan määräpaikkaan. Tässä tapauksessa siirron katsotaan tapahtuneen sinä hetkenä, jona edellytys lakkaa täyttymästä.”

4 Kyseisen direktiivin 21 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden vastikkeelliseen yhteisöhankintaan rinnastetaan verovelvollisen suorittama tavaran käyttöönotto yrityksensä tarkoituksiin, jos verovelvollinen tai joku muu tämän puolesta lähettää tai kuljettaa tavaran toisesta jäsenvaltiosta, jonka alueella verovelvollinen on yrityksensä toimintaa harjoittaessaan tuottanut tavaran, ottanut sen talteen, valmistanut, ostanut, hankkinut sen 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti tai tuonut sen maahan.”

5 Mainitun direktiivin 44 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Jos nämä palvelut kuitenkin suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset palvelut vastaanottavan verovelvollisen kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.”

6 Arvonlisäverodirektiivin 170 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella, joka ei ole sijoittautunut – – [direktiivin 2008/9] 2 artiklan 1 [alakohdassa] ja 3 artiklassa ja tämän direktiivin 171 artiklassa tarkoitetulla tavalla siihen jäsenvaltioon, jossa verovelvollinen ostaa tavaroita ja palveluja tai tuo maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita, on oikeus saada kyseinen arvonlisävero palautuksena sikäli kuin tavarat ja palvelut käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

a) 169 artiklassa tarkoitettuihin liiketoimiin

b) liiketoimiin, joiden osalta yksinomaan hankkija on veronmaksuvelvollinen 194–197 ja 199 artiklan mukaisesti.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 171 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron palautus on suoritettava verovelvollisille, jotka eivät ole sijoittautuneet siihen jäsenvaltioon, jossa he ostavat tavaroita ja palveluja tai tuovat maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita, mutta jotka ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon, noudattaen direktiivissä [2008/9] säädettyjä yksityiskohtaisia sääntöjä.”

8 Arvonlisäverodirektiivin 171 a artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat, sen sijaan että ne myöntäisivät [direktiivin 2008/9] nojalla arvonlisäveron palautuksen, joka koskee sellaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia verovelvolliselle, joista tämän verovelvollisen on maksettava veroa 194–197 artiklan tai 199 artiklan mukaisesti, sallia tämän veron vähentämisen 168 artiklassa esitetyn menettelyn mukaisesti. – –

Sovellettaessa tätä kohtaa jäsenvaltiot voivat jättää verovelvollisen, joka on velvollinen maksamaan veron, palautusmenettelyn ulkopuolelle [direktiivin 2008/9] nojalla.”

9 Arvonlisäverodirektiivin 196 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan sellainen verovelvollinen tai sellainen arvonlisäverotunnisteen saanut oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, jolle suoritetaan 44 artiklassa tarkoitettu palvelu, jos kyseisen palvelun suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut kyseisen jäsenvaltion alueelle.”

10 Kyseisen direktiivin 214 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotka tekevät mahdolliseksi tunnistaa yksilöllisellä tunnisteella seuraavat henkilöt:

a) jokainen verovelvollinen, 9 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja verovelvollisia lukuun ottamatta, joka suorittaa jäsenvaltion alueella vähennykseen oikeuttavia tavaroiden luovutuksia tai palveluja, jotka ovat muita kuin sellaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, joista 194–197 ja 199 artiklan mukaan yksinomaan vastaanottaja on velvollinen maksamaan arvonlisäveron;

b) jokainen verovelvollinen tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, joka suorittaa sellaisia tavaroiden yhteisöhankintoja, joista on suoritettava arvonlisäveroa 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaisesti, sekä jokainen verovelvollinen tai oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, joka on käyttänyt 3 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua valintaoikeutta saattaa yhteisöhankintansa arvonlisäveron alaisiksi.”

Direktiivi 2008/9

11 Direktiivin 2008/9 1 artiklassa säädetään, että kyseisessä direktiivissä ”vahvistetaan yksityiskohtaiset säännöt [arvonlisäverodirektiivin] 170 artiklassa säädetylle arvonlisäveron palautukselle 3 artiklan edellytykset täyttäville palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille verovelvollisille”.

12 Direktiivin 2008/9 2 artiklan 1 ja 2 alakohtaan sisältyvät määritelmät, joiden mukaan direktiivissä tarkoitetaan

”1) ’palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomalla verovelvollisella’ [arvonlisäverodirektiivin] 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua verovelvollista, joka ei ole sijoittautunut palautusjäsenvaltioon vaan toisen jäsenvaltion alueelle;

2) ’palautusjäsenvaltiolla’ jäsenvaltiota, jossa arvonlisävero on veloitettu tai kannettu palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomalta verovelvolliselta tavaroista tai palveluista, joita muut verovelvolliset kyseisessä jäsenvaltiossa ovat luovuttaneet tai suorittaneet hänelle, tai jossa arvonlisävero on kannettu häneltä tavaroiden tuonnista kyseiseen jäsenvaltioon.”

13 Direktiivin 2008/9 3 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tätä direktiiviä sovelletaan palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomaan verovelvolliseen, joka täyttää seuraavat edellytykset:

a) hänellä ei palautusajanjakson aikana ole ollut palautusjäsenvaltiossa taloudellisen toimintansa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, josta on suoritettu liiketoimia, taikka tällaisen kotipaikan tai kiinteän toimipaikan puuttuessa omaa kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa;

b) hän ei palautusajanjakson aikana ole suorittanut yhtään palautusjäsenvaltiossa suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palveluiden suoritusta, lukuun ottamatta seuraavia liiketoimia:
   i) kuljetuspalvelut ja niiden liitännäispalvelut, jotka on vapautettu verosta [arvonlisäverodirektiivin] 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 tai 160 artiklan nojalla;
   ii) tavaroiden luovutukset ja palveluiden suoritukset henkilölle, joka on veronmaksuvelvollinen [arvonlisäverodirektiivin] 194–197 artiklan ja 199 artiklan mukaisesti."

14 Direktiivin 2008/9 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Kunkin jäsenvaltion on palautettava jokaiselle palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomalle verovelvolliselle arvonlisävero, joka on kannettu muiden verovelvollisten kyseiselle verovelvolliselle kyseisessä jäsenvaltiossa luovuttamista tavaroista tai suorittamista palveluista taikka tavaroiden maahantuonnista kyseiseen jäsenvaltioon, siltä osin kuin tavaroita tai palveluita käytetään seuraavien liiketoimien suorittamiseen:

a) [arvonlisäverodirektiivin] 169 artiklan a ja b alakohdassa tarkoitetut liiketoimet;

b) liiketoimet henkilölle, joka on veronmaksuvelvollinen [arvonlisäverodirektiivin] 194–197 ja 199 artiklan mukaisesti sellaisina kuin niitä sovelletaan palautusjäsenvaltiossa.

Tätä direktiiviä sovellettaessa oikeus veron palautukseen määritetään direktiivin 2006/112/EY mukaisesti sellaisena kuin sitä sovelletaan palautusjäsenvaltiossa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 6 artiklan soveltamista."

Romanian oikeus

15 Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä verokoodeksi), 128 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. 'Tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

– –

9. Yhteisöluovutus on sellainen edellä 1 momentissa tarkoitettu tavaroiden luovutus, jossa luovuttaja tai luovutuksensaaja tai joku muu näiden puolesta lähettää tai kuljettaa tavarat jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon.

10. Verovelvollisen omalle yritykselle kuuluvan tavaran siirto Romaniasta toiseen jäsenvaltioon rinnastetaan vastikkeelliseen yhteisöluovutukseen lukuun ottamatta 12 momentissa tarkoitettuja tapauksia, joita ei pidetä tavaran siirtona.

11. Edellä 10 momentissa tarkoitettuna siirtona pidetään sitä, kun verovelvollinen tai joku muu tämän puolesta lähettää tai kuljettaa yrityksen tarpeita varten irtainta aineellista omaisuutta Romanian ulkopuolelle toiseen jäsenvaltioon.

12. Tässä luvussa tarkoitettuna tavaran siirtona ei pidetä sitä, että verovelvollinen tai joku muu tämän puolesta lähettää tai kuljettaa tavaran Romaniasta toiseen jäsenvaltioon seuraavia liiketoimia varten:

– –

g) kyseisen tavaran väliaikainen käyttö lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltion alueella Romaniaan sijoittautuneen verovelvollisen palvelujen suoritusten tarpeisiin;

– –

13. Jos jokin edellä 12 momentissa säädetyistä edellytyksistä ei enää täyty, tavaran lähetystä tai kuljetusta pidetään siirtona Romaniasta toiseen jäsenvaltioon. Tässä tapauksessa siirron katsotaan tapahtuneen sinä hetkenä, jona edellytys lakkaa täyttymästä.”

16 Kyseisen lain 130 bis §:n 2 momentin a kohdassa säädetään seuraavaa:

”Vastikkeelliseen yhteisöhankintaan rinnastetaan seuraavat liiketoimet:

a) verovelvollisen Romaniassa suorittama tavaran käyttöönotto yrityksensä tarkoituksiin, jos verovelvollinen tai joku muu tämän puolesta kuljettaa tai lähettää tavaran toisesta jäsenvaltiosta, jonka alueella verovelvollinen on yrityksensä toimintaa harjoittaessaan tuottanut tavaran, ottanut sen talteen, ostanut, hankkinut tai tuonut sen maahan, jos kyseisen tavaran lähettämistä tai kuljettamista Romaniasta toiseen jäsenvaltioon pidettäisiin tavaroiden siirtona toiseen jäsenvaltioon 128 §:n 10 ja 11 momentin säännösten mukaisesti – –”

17 Mainitun verokoodeksin 147 ter §:n 1 momentin a kohdassa säädetään seuraavaa:

”Asetuksessa säädetyin edellytyksin

a) toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut verovelvollinen, jota ei ole rekisteröity ja joka ei ole velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi Romaniassa, voi saada palautuksen arvonlisäverosta, joka on suoritettu Romaniaan tuoduista tai Romaniassa toteutuneista tavara- tai palveluhankinnoista; – –”

18 Verokoodeksin täytäntöönpanosäännösten (Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal) 49 kohdan 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Verokoodeksin 147 ter §:n 1 momentin a kohdan mukaisesti verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut Romaniaan vaan toiseen jäsenvaltioon, voi saada Romaniassa palautuksen arvonlisäverosta, joka on suoritettu Romaniaan tuoduista tai toteutuneista tavarahankinnoista tai palvelusuorituksista. Romania palauttaa arvonlisäveron edellyttäen, että asianomainen verovelvollinen täyttää seuraavat edellytykset:

a) hänellä ei palautusajanjakson aikana ole ollut Romaniassa taloudellisen toimintansa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, josta on suoritettu liiketoimia, taikka tällaisen kotipaikan tai kiinteän toimipaikan puuttuessa omaa kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa

b) asianomaisella ajanjaksolla verovelvollista ei ole rekisteröity eikä se ole velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi verokoodeksin 153 §:n mukaisesti

c) hän ei palautusajanjakson aikana ole suorittanut yhtään Romaniassa suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palveluiden suoritusta, lukuun ottamatta seuraavia liiketoimia
   1. kuljetuspalvelut ja niiden liitännäispalvelut, jotka on vapautettu verosta verokoodeksin 143 §:n 1 momentin c–m kohdan, 144 §:n 1 momentin c kohdan ja 144 bis §:n nojalla
   2. tavaroiden luovutukset ja palveluiden suoritukset henkilölle, joka on veronmaksuvelvollinen verokoodeksin 150 §:n 2–6 momentin mukaisesti.”

19 Verokoodeksin 153 §:n 5 momentin a kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen, joka ei ole sijoittautunut Romaniaan ja jota ei ole rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi Romaniassa, on haettava arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimistä, jos hän aikoo

a) tehdä tavaroiden yhteisöhankinnan, josta vero on maksettava 151 §:n mukaisesti; – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

20 CHEP, joka on Belgiaan sijoittautunut yhtiö, vuokraa kuormalavoja Euroopassa. Tässä tarkoituksessa CHEP ostaa kuormalavoja eri jäsenvaltioissa, vuokraa ne sitten jäsenvaltioihin sijoittautuneille CHEP-konserniin kuuluville yhtiöille, jotka puolestaan alivuokraavat ne asiakkailleen kukin omassa jäsenvaltiossaan.

21 CHEP hankki 1.10.–31.12.2014 kuormalavoja romanialaiselta tavarantoimittajalta. Viimeksi mainitun laskuttamaan hintaan sisältyi arvonlisävero. Kyseiset kuormalavat kuljetettiin kyseisen tavarantoimittajan tiloista Romaniassa toiseen määräpaikkaan, joka myös sijaitsee Romaniassa.

22 CHEP vuokrasi tämän jälkeen CHEP Pooling Services Romania SRL:lle (jäljempänä CHEP Romania), joka on Romaniaan sijoittautunut yhtiö, kyseiset kuormalavat ja muita kuormalavoja, jotka se oli hankkinut muissa unionin jäsenvaltioissa ja kuljettanut Romaniaan vuokratakseen ne siellä. CHEP Romania alivuokrasi kyseisiä kuormalavoja romanialaisille asiakkaille, jotka saattoivat lähettää niitä Romaniaan, muihin jäsenvaltioihin tai kolmansiin valtioihin. Kuormalavat, joita käytettiin vientiin ilmoitettujen tavaroiden kuljettamiseen, lähetettiin tämän jälkeen takaisin Romaniaan CHEP Romanialle, joka ilmoitti ne maahantuoduiksi ja laskutti niiden arvon arvonlisäveroineen edelleen CHEP:ltä.

23 CHEP vaati vuoden 2015 kesäkuussa Romanian veroviranomaisilta palautusta arvonlisäverosta, jonka romanialainen kuormalavojen toimittaja oli laskuttanut, ja arvonlisäverosta, jonka CHEP Romania oli laskuttanut edelleen.

24 Ulkomaisten verovelvollisten asioita hoitava Bukarestin veroviranomainen epäsi kyseisen palautuksen 14.4.2016 tekemällään päätöksellä. Oikaisupyyntöjen käsittelystä vastaava Bukarestin verohallintoyksikkö hylkäsi oikaisuvaatimuksen, jonka CHEP teki mainitusta epäävästä päätöksestä, 11.10.2016 tekemällään päätöksellä.

25 Nämä kaksi päätöstä perustuivat siihen, että CHEP oli verokoodeksin 153 §:n 5 momentin nojalla velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi Romaniassa. Romanian veroviranomaiset nimittäin totesivat, että CHEP vuokrasi CHEP Romanialle paitsi Romaniassa hankittuja kuormalavoja, myös kuormalavoja, jotka se oli hankkinut muissa jäsenvaltioissa, ja kuljettanut Romaniaan vuokrattaviksi. Muista jäsenvaltioista hankittujen kuormalavojen siirto merkitsi veroviranomaisten mukaan näin ollen yhteisöhankintaan rinnastuvaa siirtoa Romaniaan, joten CHEP:n oli rekisteröidyttävä arvonlisäverovelvolliseksi Romaniassa.

26 CHEP nosti 3.4.2017 Tribunalul Bucureştissa (Bukarestin alioikeus, Romania) kanteen, jossa se vaati mainittua tuomioistuinta kumoamaan 14.4.2016 ja 11.10.2016 tehdyt päätökset ja palauttamaan palautushakemuksen kohteena olevan arvonlisäveron.

27 CHEP väittää kyseisessä tuomioistuimessa ensinnäkin, että direktiivin 2008/9 mukaan sillä on Belgiaan sijoittautuneena yhtiönä oikeus arvonlisäveron palautukseen riippumatta mahdollisesta velvollisuudesta rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Romaniassa, toiseksi, ettei se ollut velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi Romaniassa, koska kuormalavojen siirtoja ei voinut rinnastaa

yhteisöhankintoihin, ja kolmanneksi, että se täytti lakisääteiset edellytykset arvonlisäveron palautuksen saamiselle. CHEP toteaa lisäksi, että direktiivi 2008/9 on pantu virheellisesti täytäntöön Romanian oikeudessa, koska siinä asetetaan arvonlisäveron palautukselle edellytys, josta kyseisessä direktiivissä ei säädetä ja joka koskee sitä, ettei toimija ole rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi Romaniassa.

28 Veroviranomaiset puolestaan väittävät, että koska ei ole mitään näyttöä siitä, että kyseiset kuormalavat, jotka on hankittu muissa jäsenvaltioissa kuin Romaniassa, olisi lähetetty takaisin siihen jäsenvaltioon, josta ne lähetettiin tai kuljetettiin Romaniaan, CHEP ei voi väittää, että muista jäsenvaltioista hankittujen kuormalavojen lähettäminen kuuluu verokoodeksin 128 §:n 12 momentin g ja h kohdassa tarkoitetun sellaisen tapauksen alaan, jossa kyse ei ole tavaran siirrosta.

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kyseiset argumentit huomioon ottaen, että on tarpeen saada selvityksiä siltä osin kuin on kyse arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuista tapauksista, joita ei pidetä tavaran siirtona, ja sellaisen yhtiön velvollisuudesta rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi, jolla ei ole Romaniassa sellaisia teknisiä tai henkilöresursseja, että se voisi suorittaa veronalaisia liiketoimia, vaan joka tarjoaa ainoastaan palveluita, joissa suorituspaikka arvonlisäverotuksen kannalta on Romania. Kansallinen tuomioistuin pohtii myös sitä, voidaanko arvonlisäveron palautuksen edellytykseksi asettaa se, ettei verovelvollista ole rekisteröity eikä se ole velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi palautusjäsenvaltiossa. Kyseinen tuomioistuin toteaa viimeksi mainitun seikan osalta, että Romanian lainsäädännön säännökset vaikuttavat olevan ristiriidassa direktiivin 2008/9 – jonka nojalla palautusoikeudelle ei ole asetettu tällaista edellytystä – kanssa.

30 Tribunalul Bucureşti on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Pidetäänkö kuormalavojen kuljettamista yhdestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, jossa kyseiset kuormalavat on tarkoitus vuokrata kuljetuksen jälkeen viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa Romaniaan sijoittautuneelle ja siellä arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröityneelle verovelvolliselle, arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna muuna toimena kuin tavaran siirtona?

2) Riippumatta siitä, mitä ensimmäiseen kysymykseen vastataan, pidetäänkö direktiivin [2008/9] 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettuna verovelvollisena arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua verovelvollista, joka ei ole sijoittautunut palautusjäsenvaltioon vaan toisen jäsenvaltion alueelle, vaikka kyseinen henkilö on rekisteröity tai on velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi palautusjäsenvaltiossa?

3) Onko direktiivin [2008/9] säännösten valossa se, ettei henkilöä ole rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi palautusjäsenvaltiossa, direktiivin [2008/9] 3 artiklassa säädettyihin edellytyksiin nähden lisäedellytys sille, että muuhun jäsenvaltioon kuin palautusjäsenvaltioon sijoittautunut verovelvollinen voi käyttää oikeuttaan palautukseen nyt tarkasteltavan kaltaisessa tilanteessa?

4) Onko direktiivin [2008/9] 3 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä kansallisen viranomaisen käytännölle evätä arvonlisäveron palautus sillä perusteella, että jokin yksinomaan kansallisessa lainsäädännössä säädetty edellytys ei täyty?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

31 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan g alakohtaa tulkittava siten, ettei verovelvollisen toteuttamaa sellaista tavaroiden siirtoa jäsenvaltiosta palautusjäsenvaltioon, jonka tarkoituksena on, että kyseinen verovelvollinen harjoittaa kyseisten tavaroiden vuokrauspalvelua viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, voida rinnastaa yhteisöluovutukseen.

32 Aluksi on palautettava mieleen, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin oikeuden säännöksen tulkinnassa on otettava huomioon paitsi sen sanamuoto, myös sen säännöstön, johon se kuuluu, asiayhteys ja tavoitteet (tuomio 19.4.2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 1 kohdassa rinnastetaan tietyt tavaroiden siirrot, eli tavaroiden siirrot toiseen jäsenvaltioon, yhteisöluovutuksiin.

34 Arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdassa luetellaan tiettyjä tilanteita, jotka eivät kuulu mainitun direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun käsitteen ”siirto toiseen jäsenvaltioon” alaan.

35 Koska arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään tyhjentävä luettelo poikkeustapauksista, sitä on tulkittava suppeasti (ks. vastaavasti tuomio 6.3.2014, Dresser-Rand, C-606/12 ja C-607/12, EU:C:2014:125, 27 kohta).

36 Lisäksi on todettava, että kyseistä säännöstä on tulkittava ottaen huomioon arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetun jäsenvaltioiden välisen kaupan arvonlisäverotuksen siirtymäjärjestelmän tavoite, eli verotulojen siirtäminen siihen jäsenvaltioon, jossa luovutettujen tavaroiden lopullinen kulutus tapahtuu (ks. vastaavasti tuomio 6.3.2014, Dresser-Rand, C-606/12 ja C-607/12, EU:C:2014:125, 28 kohta).

37 Arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan g alakohtaa, johon ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykset erityisesti liittyvät, on tulkittava edellä esitetyt seikat huomioon ottaen.

38 Mainitun säännöksen mukaan tavaran siirtona toiseen jäsenvaltioon ei pidetä sen lähettämistä tai kuljettamista siinä tarkoituksessa, että kyseistä tavaraa käytetään väliaikaisesti lähetyksen tai kuljetuksen saapumisjäsenvaltion alueella tavaran lähetyksen tai kuljetuksen lähtöjäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen palvelujen suoritusten tarpeisiin.

39 Kyseisen säännöksen sanamuodosta ilmenee, että sen soveltamiselle on asetettu nimenomaisesti kolme kumulatiivista edellytystä, joiden mukaan yhtäältä lähetetyn tai kuljetetun tavaran saapumisjäsenvaltiossa tapahtuvan käytön asianomaisen verovelvollisen palvelujen suoritusten tarpeisiin on oltava väliaikaista ja toisaalta tavara on pitänyt lähettää tai kuljettaa siitä jäsenvaltiosta, johon kyseinen verovelvollinen on sijoittautunut.

40 Mainitusta säännöksestä ilmenee näin ollen ensinnäkin, että – jäsenvaltioiden välisen kaupan arvonlisäverotuksen siirtymäjärjestelmän tavoitteiden mukaisesti – pelkkää tavaran sellaista siirtoa toiseen jäsenvaltioon, jota ei tehdä kyseisen tavaran lopullista kulutusta varten, vaan siinä tarkoituksessa, että tavaraa käytetään kyseisessä jäsenvaltiossa väliaikaisesti, ei ole rinnastettava yhteisöluovutukseen, jos muut edellytykset täyttyvät (ks. vastaavasti tuomio 6.3.2014, Dresser-Rand, C-606/12 ja C-607/12, EU:C:2014:125, 30 kohta).

41 Se, että kyseisen säännöksen soveltaminen ulotettaisiin tapauksiin, joissa on kyse tavaran toistaiseksi tapahtuvasta käytöstä, pitkäaikaisesta käytöstä tai sellaisesta käytöstä, joka johtaa asianomaisen tavaran tuhoutumiseen, olisi sitä vastoin sekä arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan g alakohdan kirjaimen vastaista että suppeaa tulkintaa koskevan vaatimuksen ja jäsenvaltioiden välisen kaupan arvonlisäverotuksen siirtymäjärjestelmän tavoitteiden vastaista.

42 Toiseksi on huomautettava, että arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan g alakohdan – jonka mukaan kyseinen tavara on pitänyt lähettää tai kuljettaa jäsenvaltiosta, johon asianomainen verovelvollinen on sijoittautunut – sanamuodosta ilmenee, ettei kyseistä säännöstä sovelleta tilanteisiin, joissa verovelvollinen on lähettänyt tai kuljettanut kyseiset tavarat muista jäsenvaltioista kuin siitä, johon verovelvollinen on sijoittautunut.

43 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että CHEP, joka on sijoittautunut Belgiaan, on lähettänyt tai kuljettanut kuormalavoja Romaniaan ja on käyttänyt niitä sellaisten palvelujen suorittamisessa, joita se on tarjonnut CHEP Romanialle.

44 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on yhtäältä määrittää kaikkien pääasian olosuhteiden kokonaisarvioinnin perusteella, onko kyseisten kuormalavojen käyttö CHEP:n tarjoamien palvelujen suorittamiseen luonteeltaan väliaikaista. Tuomioistuin voi tässä tarkoituksessa ottaa huomioon muun muassa CHEP:n ja CHEP Romanian välillä tehtyjen vuokrasopimusten ehdot ja kyseisten tavaroiden ominaispiirteet.

45 Koska unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta aineistosta ilmenee toisaalta, että CHEP on hankkinut lavoja unionin eri jäsenvaltioissa, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on varmistauduttava siitä, että kyseiset kuormalavat on lähetetty Romaniaan Belgiasta, joka on se jäsenvaltio, johon CHEP on sijoittautunut.

46 Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että mainitut kaksi edellytystä täyttyvät pääasiassa, sen on arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan g alakohdan mukaisesti todettava, ettei kyseisiä kuormalavojen siirtoja voida rinnastaa yhteisöluovutuksiin.

47 Sitä vastoin siinä tapauksessa, että jompikumpi kyseisistä edellytyksistä jää täyttymättä siltä osin kuin on kyse kaikista kyseisistä kuormalavojen siirroista tai osasta niitä, kyseiset siirrot on – arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 1 kohdan nojalla ja ellei 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen muiden poikkeustapausten tarkistuksesta muuta johdu – rinnastettava yhteisöluovutuksiin.

48 Kun edellä esitetyt näkökohdat otetaan huomioon, ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan g alakohtaa on tulkittava siten, ettei verovelvollisen toteuttamaa sellaista tavaroiden siirtoa jäsenvaltiosta palautusjäsenvaltioon, jonka tarkoituksena on, että kyseinen verovelvollinen harjoittaa kyseisten tavaroiden vuokrauspalvelua viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, voida rinnastaa yhteisöluovutukseen silloin, kun mainittujen tavaroiden käyttö tällaisen palvelun suorittamiseen on väliaikaista ja kun tavarat on lähetetty tai kuljetettu jäsenvaltiosta, johon mainittu verovelvollinen on sijoittautunut.

Toinen, kolmas ja neljäs kysymys

49 Toisella, kolmannella ja neljännellä kysymyksellään, joita on aiheellista tarkastella yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko direktiivin 2008/9 säännöksiä tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltio epää oikeuden arvonlisäveron palautukseen toisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneelta verovelvolliselta pelkästään sillä perusteella, että kyseinen verovelvollinen on rekisteröity tai olisi ollut velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi palautusjäsenvaltiossa.

50 Direktiivin 2008/9 tarkoituksena on sen 1 artiklan mukaan vahvistaa yksityiskohtaiset säännöt arvonlisäverodirektiivin 170 artiklassa säädetylle arvonlisäveron palautukselle direktiivin 2008/9 3 artiklan edellytykset täyttäville palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille verovelvollisille.

51 Direktiivin 2008/9 tavoitteena ei kuitenkaan ole määrittää palautusoikeuden käyttämisen edellytyksiä eikä laajuutta. Kyseisen direktiivin 5 artiklan toisessa kohdassa nimittäin säädetään, että kyseistä direktiiviä sovellettaessa oikeus arvonlisäveron palautukseen määritetään arvonlisäverodirektiivin mukaisesti, sellaisena kuin sitä sovelletaan palautusjäsenvaltiossa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta direktiivin 2008/9 6 artiklan soveltamista (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 35 kohta).

52 Niinpä jäsenvaltioon sijoittautuneen verovelvollisen direktiivissä 2008/9 säädetty oikeus saada jossakin toisessa jäsenvaltiossa suorittamansa arvonlisävero palautetuksi vastaa arvonlisäverodirektiivillä verovelvollisen eduksi perustettua oikeutta vähentää arvonlisävero, jonka se on maksanut ostoista omassa jäsenvaltiossaan (tuomio 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, 36 kohta; ks. vastaavasti mm. tuomio 28.6.2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, 35 kohta).

53 Unionin tuomioistuin on lisäksi täsmentänyt, että vähennysoikeuden tavoin oikeus palautukseen on unionin lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän – jolla pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta – perusperiaate. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä pyritään tällä tavoin takaamaan täydellinen neutraalisuus kaiken liiketoiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (tuomio 2.5.2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, 35 kohta).

54 Tapa, jolla arvonlisävero palautetaan verovelvolliselle, joko vähennyksen tai palautuksen kautta, riippuu verovelvollisen sijoittautumispaikasta (ks. vastaavasti tuomio 16.7.2009, komissio v. Italia, C-244/08, ei julkaistu, EU:C:2009:478, 25 ja 35 kohta). Arvonlisäverodirektiivin 170 artiklassa annetaan näin ollen siinä vahvistetuin edellytyksin ”verovelvolliselle, joka ei ole sijoittautunut – – direktiivin [2008/9] 2 artiklan 1 alakohdassa ja 3 artiklassa – – tarkoitetulla tavalla siihen jäsenvaltioon, jossa verovelvollinen ostaa tavaroita ja palveluja tai tuo maahan arvonlisäveron alaisia tavaroita”, oikeus saada arvonlisäveron palautusta.

55 Tältä osin on todettava, että direktiivin 2008/9 3 artiklan mukaisesti kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitetulla palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomalla verovelvollisella on oikeus maksetun arvonlisäveron palautukseen kahdella edellytyksellä. Mainitun direktiivin 3 artiklan a alakohdassa edellytetään ensinnäkin, ettei verovelvollisella ole palautushakemuksen kattamalla ajanjaksolla ollut palautusjäsenvaltiossa taloudellisen toimintansa kotipaikkaa, kiinteää toimipaikkaa, omaa kotipaikkaa tai vakinaista asuinpaikkaa. Toiseksi saman direktiivin 3 artiklan b alakohdassa edellytetään, ettei verovelvollinen ole saman ajanjakson aikana suorittanut yhtään palautusjäsenvaltiossa suoritetuksi katsottavaa tavaroiden luovutusta tai palveluiden suoritusta, lukuun ottamatta tiettyjä 3 artiklan b alakohdan i ja ii alakohdassa eriteltyjä liiketoimia. Nämä edellytykset ovat kumulatiivisia (ks. vastaavasti tuomio 6.2.2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, 42 kohta ja tuomio 21.9.2017, SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, 43 kohta).

56 Arvonlisäverodirektiivin 170 artiklassa, direktiivin 2008/9 3 artiklassa tai kyseisten direktiivien missään muussakaan säännöksessä ei sitä vastoin aseteta muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle kuuluvan arvonlisäveron palautusta koskevan oikeuden käyttämiselle minkäänlaista muodollista edellytystä, joka koskee sitä, ettei verovelvollista ole rekisteröity tai ettei sillä ole velvollisuutta rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi palautusjäsenvaltiossa.

57 Tästä seuraa, ettei jäsenvaltio voi kansallisen oikeutensa nojalla evätä toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta verovelvolliselta oikeutta arvonlisäveron palautukseen pelkästään sillä perusteella, että kyseinen verovelvollinen on rekisteröity tai velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi ensiksi mainitussa valtiossa, kun kyseinen verovelvollinen täyttää direktiivin 2008/9 3 artiklassa säädetyt kumulatiiviset edellytykset.

58 Tätä tulkintaa vahvistaa direktiivin 2008/9 tavoite, joka on sen mahdollistaminen, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut verovelvollinen saa ostoihin sisältyneen arvonlisäveron palautetuksi silloin, kun se ei voi vähentää kyseistä ostoihin sisältynyttä arvonlisäveroa myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettavasta arvonlisäverosta sen vuoksi, ettei se ole toteuttanut aktiivisia verotettavia liiketoimia palautusjäsenvaltiossa (tuomio 25.10.2012, Daimler ja Widex, C-318/11 ja C-319/11, EU:C:2012:666, 40 kohta). Sen, että verovelvollinen on mahdollisesti rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi palautusjäsenvaltiossa, ei nimittäin voida kansallisessa oikeusjärjestyksessä pätevästi katsoa osoittavan, että kyseinen verovelvollinen on todellisuudessa toteuttanut tällaisia liiketoimia kyseisessä jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti tuomio 6.2.2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, 53 kohta).

59 Näin on sitä suuremmallakin syyllä sen takia, että arvonlisäverodirektiivin 214 artiklassa säädetty verovelvollisten yksilöinti on ainoastaan valvontaa palveleva muotovaatimus. Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, ettei muotovaatimuksilla voida kyseenalaistaa muun muassa oikeutta vähentää arvonlisävero silloin, kun aineelliset edellytykset, joiden perusteella kyseiset oikeudet syntyvät, täyttyvät (ks. vastaavasti tuomio 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, 50 kohta ja tuomio 14.3.2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, 32 kohta). Kun otetaan huomioon tämän tuomion 52 kohta, tästä seuraa myös, että siltä osin kuin palautusoikeuden synnyttävät aineelliset edellytykset täyttyvät, toiseen jäsenvaltioon sijoittautunutta verovelvollista ei voida estää käyttämästä kyseistä oikeutta sillä perusteella, että se on rekisteröity tai velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi palautusjäsenvaltiossa.

60 Näin ollen on todettava, että toisin kuin Romanian hallitus esittää, jäsenvaltio ei voi evätä toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta verovelvolliselta oikeutta arvonlisäveron palautukseen vain sillä perusteella, että kyseinen arvonlisäverovelvollinen on rekisteröity tai velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi palautusjäsenvaltiossa.

61 Lisäksi on vielä todettava, että ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 171 a artiklassa sallitaan siinä tarkoitettujen nimenomaisten liiketoimien osalta se, että jäsenvaltiot myöntävät toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle oikeuden vähennykseen jättämällä sen direktiiviin 2008/9 perustuvan palautusmenettelyn ulkopuolelle. Tältä osin on kuitenkin todettava, että sen lisäksi, ettei Romanian hallitus ole mitenkään vedonnut siihen, että tämä mahdollisuus olisi pantu täytäntöön Romanian oikeusjärjestyksessä, kyseisellä säännöksellä ei missään tapauksessa pyritä toteuttamaan erottelua sen mukaan, onko palautusjäsenvaltiossa rekisteröidytty arvonlisäverovelvolliseksi vai ei.

62 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta aineistosta ilmenee, ettei CHEP:llä, joka on toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut verovelvollinen, ole yhtäkään direktiivin 2008/9 3 artiklan a alakohdassa mainittua liityntää Romanian alueeseen. Siltä osin kuin on toisaalta kyse mainitun direktiivin 3 artiklan b alakohdassa säädetystä edellytyksestä, asiakirja-aineistosta ilmenee, että vaikka vuokratessaan kyseiset kuormalavat CHEP Romanialle CHEP suorittaa palveluja, joiden suorituspaikaksi katsotaan arvonlisäverodirektiivin 44 artiklan mukaisesti Romania, CHEP Romania on arvonlisäverodirektiivin 196 artiklan nojalla velvollinen maksamaan arvonlisäveron käännetyn verovelvollisuuden mekanismin mukaisesti. Tässä tilanteessa – ja ellei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tekemästä tarkistuksesta muuta johdu – on ilmeistä, että CHEP:n kaltainen yhtiö täyttää direktiivin 2008/9 3 artiklassa mainitut kumulatiiviset edellytykset ja että sillä on näin ollen oikeus arvonlisäveron palautukseen.

63 Kun edellä esitetyt näkökohdat otetaan huomioon, toiseen, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 2008/9 säännöksiä on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltio epää oikeuden arvonlisäveron palautukseen toisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneelta verovelvolliselta pelkästään sillä perusteella, että kyseinen verovelvollinen on rekisteröity tai olisi ollut velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi palautusjäsenvaltiossa.

Oikeudenkäyntikulut

64 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (yhdeksäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY, 17 artiklan 2 kohdan g alakohtaa on tulkittava siten, ettei verovelvollisen toteuttamaa sellaista tavaroiden siirtoa jäsenvaltiosta palautusjäsenvaltioon, jonka tarkoituksena on, että kyseinen verovelvollinen harjoittaa kyseisten tavaroiden vuokrauspalvelua viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, voida rinnastaa yhteisöluovutukseen silloin, kun mainittujen tavaroiden käyttö tällaisen palvelun suorittamiseen on väliaikaista ja kun tavarat on lähetetty tai kuljetettu jäsenvaltiosta, johon mainittu verovelvollinen on sijoittautunut.**

2) **Yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annetun neuvoston direktiivin 2008/9/EY säännöksiä on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että jäsenvaltio epää oikeuden arvonlisäveron palautukseen toisen jäsenvaltion alueelle sijoittautuneelta verovelvolliselta pelkästään sillä perusteella, että kyseinen verovelvollinen on rekisteröity tai olisi ollut velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi palautusjäsenvaltiossa.**

Allekirjoitukset