

Sag C-242/19**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

20. marts 2019

Forelæggende ret:

Tribunalul București (Rumænien)

Afgørelse af:

18. januar 2019

Sagsøger:

CHEP Equipment Pooling NV

Sagsøgte:

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți

Hovedsagens genstand

Forvaltningsretlig sag med påstand om annullation af den afgørelse, hvorved Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Bukarest – afdelingen for ankesager) den 11. oktober 2016 forkastede sagsøgerens skatteretlige klage, annullation af afgørelse af 14. april 2016 om tilbagebetaling af merværdiafgiften til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i Rumænien, men i en anden EU-medlemsstat, truffet af Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Bukarest – skattemyndigheden for ikke-hjemmehørende skattepligtige personer), samt tilbagebetaling til sagsøgeren af et beløb svarende til 185 822,23 rumænske lei (RON)

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Anmodningen om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF vedrører fortolkningen af artikel 17 og artikel 214, stk. 1, i direktiv 2006/112 samt artikel 2, nr. 1, og artikel 3 i direktiv 2008/9.

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 artikel 17, stk. 2, i direktiv [2006/112/EF]?
- 2) Uanset besvarelsen af det første spørgsmål skal der ved afgiftspligtig person som omhandlet i artikel 2, nr. 1), i direktiv 2008/9/EF da forstås enhver afgiftspligtig person som omfattet af artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112/EF, 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/EF en supplerende betingelse i forhold til betingelserne i artikel 3 i direktiv 2008/9/EF 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/EF 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?

Anførte EU-retlige forskrifter

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »direktiv 2006/112«), artikel 17 og artikel 214, stk. 1

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, artikel 2, nr. 1, og artikel 3

Anførte nationale forskrifter

Legea nr. 571 privind Codul fiscal (lov nr. 571 om skat, herefter »skatteloven«) af 22. december 2003:

Artikel 128 – »Levering af varer

(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) 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

h) midlertidig anvendelse af varen i en periode på højst 24 måneder på en anden medlemsstats område, hvor indførslen af samme vare fra et tredjeland med henblik på midlertidig anvendelse ville være omfattet af ordningen vedrørende fuldstændig fritagelse for importafgifter ved midlertidig indførsel.

(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.«

Artikel 130¹ – »Erhvervelser af varer inden for Fællesskabet

[...]

(2) 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 transporteret eller forsendt 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 som led i virksomhedsudøvelsen, når transporten eller forsendelsen af denne vare, hvis den foretages fra Rumænien til en anden medlemsstat, anses for at være en overførsel af varer til en anden medlemsstat i medfør af bestemmelserne i artikel 128, stk. (10) og (11); [...]«

Artikel 147², stk. (1), litra a)

»a) En afgiftspligtig person, der ikke er etableret i Rumænien, men i en anden medlemsstat, som ikke er momsregistreret og ikke har pligt til momsregistrering i Rumænien, kan anmode om tilbagebetaling af den betalte merværdiafgift ved indførsel og køb af goder/tjenesteydelser i Rumænien; [...]«

Artikel 153, stk. (5):

»En afgiftspligtig person, som ikke er etableret i Rumænien og momsregistreret i Rumænien, skal anmode om momsregistrering i medfør af denne artikel, inden han har til hensigt at foretage følgende transaktioner:

- a) erhvervelse af varer inden for Fællesskabet, for hvilken moms skal betales i overensstemmelse med artikel 151, eller
- b) afgiftsfritaget erhvervelse af varer inden for Fællesskabet.«

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (betingelserne for anvendelse af skatteloven), vedtaget ved Hotărârea de Guvern (regeringsbeslutning) nr. 44/2004 (herefter »gennemførelsesbestemmelserne«)

Punkt 6, stk. (11):

»Med hensyn til skattelovens artikel 128, stk. (10), sidestilles overførsel med levering af en vare mod vederlag inden for Fællesskabet, hvilket kræver opfyldelse af samtlige betingelser og bestemmelser om leveringer inden for Fællesskabet, herunder de som vedrører afgiftsfritagelse. Kendetegnet ved denne transaktion er, at varen på tidspunktet for dens forsendelse fra en medlemsstat til en anden ikke er genstand for en levering i henhold til skattelovens artikel 128, stk. (1), og i konsekvens heraf skal den afgiftspligtige person, som angiver overførslen i den medlemsstat, hvor transporten af varen påbegyndes, ligeledes angive den sidestillede erhvervelse inden for Fællesskabet i den medlemsstat, hvor den finder sted. Eksempler på overførsel: transport af de til Rumænien indførte varer foretaget til en anden medlemsstat af importøren i mangel af en transaktion på tidspunktet for forsendelsen; transport/forsendelse af løsøregenstande fra Rumænien til en anden medlemsstat med henblik på opbygning af en beholdning bestemt til salg i denne medlemsstat; transport af varer til en anden medlemsstat med henblik på deres indsættelse i en løsøregenstand eller fast ejendom i den

sidstnævnte medlemsstat, såfremt den pågældende person leverer ydelser i samme medlemsstat; transport/forsendelse af en løsørengstand fra Rumænien til en anden medlemsstat med henblik på reparation, når denne vare efterfølgende ikke længere returneres til Rumænien, idet den transaktion, der oprindeligt udgjorde en ikke-overførsel, derved bliver en overførsel.«

Punkt 49, stk. (1):

»I henhold til skattelovens artikel 147², stk. (1), 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 goder/tjenesteydelser i Rumænien. Merværdiafgiften 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 skattelovens 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 skattelovens artikel 143, stk. (1), litra c)-m), artikel 144, stk. (1), litra c), og artikel 144¹
 2. levering af varer og ydelser til en person, der er betalingspligtig for moms i henhold til skattelovens artikel 150, stk. (2)-(6).«

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

- 1 Sagsøgeren CHE[P] Equipment Pooling NV (herefter »CHEP BE«) er et selskab med hjemsted i Belgien, der er specialiseret på udlejning af lastpaller (herefter »paller«) på europæisk plan. Den europæiske beholdning af paller videreudlejes til CHEP-selskaberne i hvert enkelt europæisk land, herunder CHEP Pooling Services România SRL (herefter »CHEP România«), og disse selskaber udlejer pallerne videre til de endelige kunder i deres land. For at udøve denne virksomhed indkøber CHEP BE nye paller i de fleste europæiske lande, herunder Rumænien, således at den lokale efterspørgsel af paller kan imødekommes.
- 2 På baggrund af sagsøgerens erhvervelser af paller i perioden fra den 1. oktober 2014 til den 31. december 2014 fra en rumænsk leverandør anmodede sagsøgeren

de rumænske skattemyndigheder om tilbagebetaling af et beløb svarende til 185 822,23 RON for moms.

- 3 Ved afgørelse af 14. april 2016 om tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i Rumænien, men i en anden EU-medlemsstat, gav den sagsøgte Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (skattemyndigheden for ikke-hjemmehørende skattepligtige personer) afslag på sagsøgerens anmodning om tilbagebetaling. Det fremgår af denne afgørelse, at sagsøgeren til CHEP România ikke alene udlejede paller indkøbt fra den rumænske leverandør, men også andre typer af paller, som sagsøgeren erhvervede i andre EU-medlemsstater og forsendte til Rumænien. Det blev fundet, at transport eller forsendelse af varer fra en medlemsstat til en anden uden overdragelse af retten til som ejer at råde over varerne udgør en overførsel i den medlemsstat, hvor transporten af varerne påbegyndes, og en transaktion sidestillet med en erhvervelse inden for Fællesskabet i den medlemsstat, hvor transporten af varerne afsluttes (i den foreliggende situation Rumænien), for hvilken sagsøgeren havde pligt til momsregistrering i Rumænien i medfør af skattelovens artikel 153, stk. (5), litra a).
- 4 Ved afgørelse af 11. oktober 2016 forkastede Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Bukarest – afdelingen for ankesager) sagsøgerens klage over afgørelsen af 14. april 2016.
- 5 Sagsøgeren har anlagt sag ved den forelæggende ret og nedlagt påstand om annullation af de to ovennævnte afgørelser samt om tilbagebetaling af beløbet på 185 822,23 RON for moms.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 6 **Sagsøgeren** har gjort gældende at have ret til tilbagebetaling af moms i medfør af direktiv 2008/9, og at den af de sagsøgte skattemyndigheder anførte grund for at nægte denne ret, dvs. at sagsøgeren i medfør af skattelovens artikel 147², stk. (1), litra a), havde pligt til momsregistrering i Rumænien, udgør et krav, som ikke udtrykkeligt fastsættes i det ovennævnte direktiv. Heraf følger, at dette krav i den rumænske skattelov er i strid med EU-retten.
- 7 Sagsøgeren hævder under ingen omstændigheder at have haft pligt til momsregistrering i Rumænien, fordi de omtvistede transaktioner, dvs. forsendelser af varer erhvervet i andre medlemsstater til Rumænien, ikke udgør en overførsel i afgiftsmæssig forstand, men en ikke-overførsel som omhandlet i skattelovens artikel 128, stk. (2), litra g) og h), og derfor heller ikke kan anses for at være sidestillede erhvervelser inden for Fællesskabet i Rumænien.
- 8 **De sagsøgte** har gjort gældende, at det klart fremgår af dokumentationen vedlagt sagsøgerens anmodning om tilbagebetaling, at sagsøgeren til selskabet CHEP România også udlejede varer, som blev indkøbt fra andre EU-medlemsstater og

transporteret til Rumænien med henblik på udlejning eller videreudlejning. Sagsøgeren indgav ikke bevis for, at disse varer blev returneret til den medlemsstat, hvorfra de oprindeligt blev forsendt eller transporteret med henblik på levering af ydelser, således at sagsøgeren ikke kan gøre gældende, at den udførte transaktion ikke kan anses for at være overførsel, som omfattes af undtagelsen i skattelovens artikel 128, stk. (2), litra g) og h).

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 9 Det skal fastslås, om transport af paller fra en medlemsstat til en anden foretaget af en ikke-hjemmehørende afgiftspligtig person med henblik på deres udlejning i den sidstnævnte medlemsstat til en afgiftspligtig person, der er etableret og momsregistreret i Rumænien, udgør en ikke-overførsel som omhandlet i artikel 17, stk. 2, i direktiv 2006/112.
- 10 Det skal endvidere fastslås, om et ikke-hjemmehørende selskab har pligt til momsregistrering i Rumænien, når det i Rumænien ikke råder over tekniske og menneskelige ressourcer til at udføre transaktioner, der er afgiftspligtige i medlemsstaten, men alene præsterer ydelser, hvor stedet for levering i afgiftsmæssig forstand er i Rumænien.
- 11 Selv om et ikke-hjemmehørende selskab har pligt til momsregistrering i Rumænien, rejses spørgsmålet om, hvorvidt det har ret til tilbagebetaling af moms, fordi direktiv 2008/9 ikke fastsætter en sådan betingelse. Da kravet om, at den juridiske person ikke er momsregistreret, der er fastsat i skattelovens artikel 147², stk. (1), litra a), og gennemførelsesbestemmelsernes punkt 49, stk. (1), udgør en supplerende betingelse i forhold til betingelserne i artikel 3 i direktiv 2008/9, synes den omhandlede bestemmelse at være i strid med direktivet.