

Υπόθεση C-242/19

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

20 Μαρτίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Tribunalul București

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

18 Ιανουαρίου 2019

Προσφεύγουσα:

CHEP Equipment Pooling NV

Καθών:

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

Αντικείμενο της υποθέσεως κύριας δίκης

Προσφυγή με αντικείμενο την ακύρωση της αποφάσεως της 11ης Οκτωβρίου 2016 της Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (Περιφερειακής Γενικής Διεύθυνσης Δημόσιων Οικονομικών Βουκουρεστίου – Υπηρεσία Προσφυγών), με την οποία απορρίφθηκε ως αβάσιμη η διοικητική ένσταση της προσφεύγουσας· την ακύρωση της αποφάσεως της 14ης Απριλίου 2016 περί επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας στους μη εγκαταστημένους στη Ρουμανία υποκειμένους στον φόρο, οι οποίοι είναι εγκαταστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (Περιφερειακής Γενικής Διεύθυνσης Δημόσιων Οικονομικών Βουκουρεστίου – Φορολογική Υπηρεσία

Αλλοδαπών Φορολογουμένων), καθώς και την επιστροφή στην προσφεύγουσα ποσού 185 822,23 ρουμανικών λεί (RON).

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ζητείται, κατά το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, η ερμηνεία του άρθρου 17 και του άρθρου 214, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, καθώς και του άρθρου 2, σημείο 1, και του άρθρου 3 της οδηγίας 2008/9.

Προδικαστικά ερωτήματα

1) Πρέπει το άρθρο 17, παράγραφος 2, της οδηγίας [2006/112/EK] να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η μεταφορά παλετών από ένα κράτος μέλος με προορισμό άλλο κράτος μέλος, με σκοπό την επακόλουθη μίσθωσή τους σε αυτό το κράτος μέλος σε υποκείμενο στον φόρο εγκαταστημένο και εγγεγραμμένο στο μητρώο ΦΠΑ στη Ρουμανία, δεν θεωρείται μεταφορά κατά την έννοια της διατάξεως αυτής;

2) Ανεξαρτήτως της απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, πρέπει ο υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της οδηγίας 2008/9/EK να θεωρηθεί υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK, ο οποίος είναι εγκαταστημένος όχι στο κράτος μέλος επιστροφής, αλλά στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, έστω και αν το πρόσωπο αυτό είναι εγγεγραμμένο στο μητρώο ΦΠΑ ή υποχρεούται να εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ στο κράτος μέλος επιστροφής;

3) Λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων της οδηγίας 2008/9/EK, συνιστά η προϋπόθεση της μη εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ στο κράτος μέλος επιστροφής πρόσθετη προϋπόθεση σε σχέση με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 3 της οδηγίας 2008/9/EK, προκειμένου υποκείμενος στον φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος μέλος και μη εγκαταστημένος στο κράτος μέλος επιστροφής να δικαιούται επιστροφή του ΦΠΑ σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπό κρίση υπόθεση;

4) Έχει το άρθρο 3 της οδηγίας 2008/9/EK την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτό η πρακτική εθνικής διοίκησης να αρνείται την επιστροφή του ΦΠΑ λόγω μη πλήρωσης προϋποθέσεως προβλεπόμενης αποκλειστικά και μόνο στην εθνική νομοθεσία;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία 2006/112), άρθρο 17 και άρθρο 214, παράγραφος 1.

Οδηγία 2008/9/EK του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου

προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ, σε υποκείμενους στον φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος, άρθρο 2, σημείο 1, και άρθρο 3.

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Legea nr. 571 privind Codul fiscal (νόμος 571 περί φορολογικού κώδικα· στο εξής: φορολογικός κώδικας) της 22ας Δεκεμβρίου 2003:

Άρθρο 128 – «Παράδοση αγαθών

(1) Ως παράδοση αγαθών θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.

[...]

(9) Η ενδοκοινοτική παράδοση είναι παράδοση αγαθών, κατά την έννοια της παραγράφου 1, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από ένα κράτος μέλος με προορισμό άλλο κράτος μέλος από τον προμηθευτή ή το πρόσωπο στο οποίο πραγματοποιείται η παράδοση ή από άλλο πρόσωπο το οποίο ενεργεί για λογαριασμό αυτών.

(10) Εξομοιώνεται με ενδοκοινοτική παράδοση εξ επαχθούς αιτίας η μεταφορά από υποκείμενο στον φόρο αγαθού της επιχείρησής του στη Ρουμανία με προορισμό άλλο κράτος μέλος, εξαιρουμένων των προβλεπόμενων στην παράγραφο 12 περιπτώσεων στις οποίες δεν υφίσταται μεταφορά.

(11) Νοείται ως μεταφορά κατά την έννοια της παραγράφου 10 κάθε αποστολή ή μεταφορά κινητού ενσώματου αγαθού από τη Ρουμανία με προορισμό άλλο κράτος μέλος η οποία πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στον φόρο ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του για τις ανάγκες της επιχείρησής του.

(12) Για τους σκοπούς του παρόντος τίτλου, δεν θεωρείται μεταφορά η αποστολή ή η μεταφορά αγαθού από τη Ρουμανία με προορισμό άλλο κράτος μέλος η οποία πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στον φόρο ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του για τις ανάγκες μιας από τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

g) την προσωρινή χρησιμοποίηση του εν λόγω αγαθού στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού του αγαθού που αποστέλλεται ή μεταφέρεται, με σκοπό την παροχή υπηρεσιών στο κράτος μέλος προορισμού, από τον εγκαταστημένο στη Ρουμανία υποκείμενο στον φόρο·

h) την προσωρινή χρησιμοποίηση του εν λόγω αγαθού, για περίοδο που δεν μπορεί να υπερβεί τους 24 μήνες, στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, υπό την προϋπόθεση ότι η εισαγωγή στο εν λόγω κράτος του εν λόγω αγαθού από τρίτο κράτος, με σκοπό την προσωρινή χρησιμοποίησή του, υπάγεται στο τελωνειακό

καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς.

(13) Όταν παύει να συντρέχει οποιαδήποτε εκ των προϋποθέσεων της παραγράφου 12, η αποστολή ή η μεταφορά του εν λόγω αγαθού θεωρείται μεταφορά από τη Ρουμανία με προορισμό άλλο κράτος μέλος. Στην περίπτωση αυτή, η μεταφορά θεωρείται πραγματοποιηθείσα κατά τον χρόνο που η εν λόγω προϋπόθεση παύει να συντρέχει».

Άρθρο 130¹ – «Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών

[...]

(2) Εξομοιώνονται με ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας οι ακόλουθες πράξεις:

a) η χρησιμοποίηση στη Ρουμανία, από υποκείμενο στον φόρο, για τις ανάγκες της επιχείρησής του, αγαθού το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται από τον υποκείμενο στον φόρο ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το κράτος μέλος εντός του οποίου έχει παραχθεί, εξορυχθεί, αγορασθεί, αποκτηθεί ή εισαχθεί από αυτόν, στο πλαίσιο της επιχείρησής του, οσάκις η μεταφορά ή η αποστολή του εν λόγω αγαθού, εάν πραγματοποιείται από τη Ρουμανία με προορισμό άλλο κράτος μέλος, θεωρείται μεταφορά αγαθών με προορισμό άλλο κράτος μέλος, βάσει των διατάξεων του άρθρου 128, παράγραφοι 10 και 11· [...]

Άρθρο 147², παράγραφος 1, στοιχείο a

«a) Ο μη εγκαταστημένος στη Ρουμανία υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος είναι εγκαταστημένος σε άλλο κράτος μέλος, ο οποίος δεν είναι εγγεγραμμένος και δεν υποχρεούται να εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ στη Ρουμανία, μπορεί να τύχει επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας που κατέβαλε για τις εισαγωγές και τις αποκτήσεις αγαθών/υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκαν στη Ρουμανία· [...]

Άρθρο 153, παράγραφος 5:

«Υποβάλλει αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ, βάσει του παρόντος άρθρου, πριν από την πραγματοποίηση των πράξεων, ο μη εγκαταστημένος στη Ρουμανία και μη εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ στη Ρουμανία υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος προτίθεται:

a) να πραγματοποιήσει ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών για την οποία υποχρεούται στην καταβολή του φόρου βάσει του άρθρου 151· ή

b) να πραγματοποιήσει ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών η οποία απαλλάσσεται από τον φόρο».

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (Διατάξεις εφαρμογής του φορολογικού κώδικα), εγκριθείσες με το Hotărârea de Guvern (διάταγμα της Κυβέρνησης) 44/2004 (στο εξής: διατάξεις εφαρμογής)

Σημείο 6, παράγραφος 11:

«Για τους σκοπούς του άρθρου 128, παράγραφος 10, του φορολογικού κώδικα, η μεταφορά είναι πράξη εξομοιούμενη με ενδοκοινοτική παράδοση αγαθού εξ επαχθούς αιτίας, με υποχρέωση σεβασμού όλων των προϋποθέσεων και των κανόνων για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις, περιλαμβανομένων των σχετικών με την απαλλαγή από τον φόρο. Χαρακτηριστικό της πράξης αυτής είναι ότι, κατά τον χρόνο αποστολής του αγαθού από ένα κράτος μέλος με προορισμό άλλο κράτος μέλος, αυτό δεν αποτελεί αντικείμενο παράδοσης κατά την έννοια του άρθρου 128, παράγραφος 1, του φορολογικού κώδικα και, ως εκ τούτου, ο υποκείμενος στον φόρο που δηλώνει τη μεταφορά στο κράτος μέλος στο οποίο ξεκίνησε η μεταφορά του αγαθού δηλώνει επίσης την εξομοιούμενη ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος μέλος στο οποίο αυτή λαμβάνει χώρα. Παραδείγματα μεταφοράς: η μεταφορά σε άλλο κράτος μέλος αγαθών που εισάγονται στη Ρουμανία η οποία πραγματοποιείται από το πρόσωπο που πραγματοποίησε την εισαγωγή, απουσία συναλλαγής κατά τον χρόνο της αποστολής· η μεταφορά/αποστολή κινητών ενσώματων αγαθών από τη Ρουμανία με προορισμό άλλο κράτος μέλος με σκοπό τη σύσταση αποθέματος προοριζόμενου να πωληθεί σε αυτό το κράτος μέλος· η μεταφορά αγαθών σε άλλο κράτος μέλος με σκοπό την ενσωμάτωση των εν λόγω αγαθών σε κινητό ή ακίνητο αγαθό σε αυτό το κράτος μέλος οσάκις το ενδιαφερόμενο πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες στο ίδιο κράτος μέλος· η μεταφορά/αποστολή κινητού ενσώματου αγαθού προς επισκευή από τη Ρουμανία σε άλλο κράτος το οποίο δεν επιστρέφει, εν συνεχεία, στη Ρουμανία, οπότε η κατάσταση που αρχικά δεν θεωρείτο μεταφορά καθίσταται μεταφορά».

Σημείο 49, παράγραφος 1:

«Βάσει του άρθρου 147², παράγραφος 1, στοιχείο α, του φορολογικού κώδικα, κάθε υποκείμενος στον φόρο ο οποίος δεν είναι εγκαταστημένος στη Ρουμανία, αλλά είναι εγκαταστημένος σε άλλο κράτος μέλος, μπορεί να τύχει επιστροφής του ΦΠΑ που κατέβαλε για τις εισαγωγές και τις αποκτήσεις αγαθών/υπηρεσιών οι οποίες πραγματοποιήθηκαν στη Ρουμανία. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας επιστρέφεται από τη Ρουμανία, εφόσον ο ενδιαφερόμενος υποκείμενος στον φόρο πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) κατά την περίοδο επιστροφής δεν διατηρούσε στη Ρουμανία την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς του ή μόνιμη εγκατάσταση από την οποία πραγματοποιούσε επιχειρηματικές πράξεις ή, σε περίπτωση μη ύπαρξης τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, την κατοικία ή τον τόπο της συνήθους διαμονής του·

b) κατά την περίοδο επιστροφής δεν ήταν εγγεγραμμένος ούτε υποχρεούνταν να εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ στη Ρουμανία βάσει του άρθρου 153 του φορολογικού κώδικα·

c) κατά την περίοδο επιστροφής δεν πραγματοποίησε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που να θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε στη Ρουμανία, με εξαίρεση τις ακόλουθες πράξεις:

1. παροχή υπηρεσιών μεταφοράς και συναφείς προς αυτές υπηρεσίες, που απαλλάσσονται δυνάμει του άρθρου 143, παράγραφος 1, στοιχεία ε έως m, του άρθρου 144, παράγραφος 1, στοιχείο ε, και του άρθρου 144¹ του φορολογικού κώδικα·

2. παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών σε πρόσωπο που υπέχει υποχρέωση πληρωμής φόρου προστιθέμενης αξίας κατά το άρθρο 150, παράγραφοι 2 έως 6, του φορολογικού κώδικα».

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας της κύριας δίκης

- 1 Η προσφεύγουσα CHEP Equipment Pooling NV (στο εξής: CHEP BE) είναι εταιρία εγκαταστημένη στο Βέλγιο, η οποία ειδικεύεται στην παροχή υπηρεσιών μίσθωσης παλετών φορτίου (στο εξής: παλέτες) σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Το ευρωπαϊκό απόθεμα παλετών υεγκμισθώνεται στις εταιρίες CHEP κάθε ευρωπαϊκής χώρας, περιλαμβανομένης της CHEP Pooling Services România SRL (στο εξής: CHEP România), και οι εταιρίες αυτές εκμισθώνουν, με τη σειρά τους, τις παλέτες στους τελικούς πελάτες στην αντίστοιχη χώρα. Για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής, η CHEP BE αποκτά νέες παλέτες κυρίως από ευρωπαϊκές χώρες, περιλαμβανομένης της Ρουμανίας, για την κάλυψη της τοπικής ζήτησης παλετών.
- 2 Λαμβανομένων υπόψη των αποκτήσεων παλετών που πραγματοποίησε κατά την περίοδο από την 1.10.2014 έως τις 31.12.2014, από Ρουμάνο προμηθευτή, η προσφεύγουσα ζήτησε από τις ρουμανικές φορολογικές αρχές την επιστροφή ΦΠΑ ύψους 185 822,23 RON.
- 3 Με απόφαση της 14ης Απριλίου 2016 σχετικά με την επιστροφή ΦΠΑ σε υποκειμένους στον φόρο μη εγκαταστημένους στη Ρουμανία, εγκαταστημένους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η καθής, Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (Φορολογική Υπηρεσία Αλλοδαπών Φορολογουμένων), απέρριψε το αίτημα επιστροφής ΦΠΑ της προσφεύγουσας. Στην απόφαση αυτή επισημάνθηκε ότι η προσφεύγουσα εκμίσθωσε στη CHEP România όχι μόνο παλέτες αποκτηθείσες από τον Ρουμάνο προμηθευτή, αλλά και άλλα είδη παλετών τις οποίες η προσφεύγουσα απέκτησε από άλλα κράτη μέλη της Ένωσης και οι οποίες απεστάλησαν στη Ρουμανία. Η καθής έκρινε ότι η μεταφορά ή η αποστολή αγαθών από ένα κράτος μέλος με προορισμό άλλο κράτος μέλος, χωρίς μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος ως κύριος

τα αγαθά, θεωρείται μεταφορά στο κράτος μέλος στο οποίο ξεκινά η μεταφορά των αγαθών και πράξη η οποία εξομοιώνεται με ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος μέλος στο οποίο ολοκληρώνεται η μεταφορά των αγαθών (εν προκειμένω, στη Ρουμανία), για την οποία η προσφεύγουσα υποχρεούνταν να εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ στη Ρουμανία, βάσει του άρθρου 153, παράγραφος 5, στοιχείο α, του φορολογικού κώδικα.

- 4 Με απόφαση της 11ης Οκτωβρίου 2016, η Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (Περιφερειακή Γενική Διεύθυνση Δημόσιων Οικονομικών Βουκουρεστίου – Υπηρεσία Προσφυγών) απέρριψε τη διοικητική ένσταση της προσφεύγουσας κατά της αποφάσεως της 14ης Απριλίου 2016.
- 5 Η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου με αίτημα την ακύρωση των δύο προμνησθεισών αποφάσεων και την επιστροφή ΦΠΑ ύψους 185 822,23 RON.

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 6 **Η προσφεύγουσα** υποστηρίζει ότι δικαιούται επιστροφή του ΦΠΑ κατά την έννοια της οδηγίας 2008/9 και ότι η αιτιολογία που προέβλεπαν οι καθών φορολογικές αρχές για να αρνηθούν το δικαίωμα αυτό, ήτοι η περίπτωση ότι, κατά το άρθρο 147², παράγραφος 1, στοιχείο α, του φορολογικού κώδικα, η προσφεύγουσα υποχρεούνταν να εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ στη Ρουμανία, είναι προϋπόθεση η οποία δεν περιλαμβάνεται στις ρητώς προβλεπόμενες από την ως άνω οδηγία. Ως εκ τούτου, η προϋπόθεση αυτή, η οποία προβλέπεται στον ρουμανικό φορολογικό κώδικα, αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης.
- 7 Επιπλέον, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι, εν πάση περιπτώσει, δεν υποχρεούνταν να εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ στη Ρουμανία, δεδομένου ότι οι πράξεις αποστολής στη Ρουμανία αγαθών που αποκτώνται από άλλα κράτη μέλη της Ένωσης, οι οποίες αποτελούν αντικείμενο των προσβαλλομένων αποφάσεων, δεν θεωρούνται μεταφορά για σκοπούς ΦΠΑ, αλλά εμπίπτουν στην εξαίρεση του άρθρου 128, παράγραφος 2, στοιχεία g και h, του φορολογικού κώδικα και, επομένως, δεν μπορούν να θεωρηθούν ούτε εξομοιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις στη Ρουμανία.
- 8 **Οι καθών** υποστηρίζουν ότι από τα έγγραφα τα οποία συνοδεύουν την αίτηση επιστροφής που υπέβαλε η προσφεύγουσα προκύπτει μετά βεβαιότητας ότι αυτή εκμίσθωσε στην εταιρία CHEP România και αγαθά αποκτηθέντα σε άλλα κράτη μέλη της Ένωσης και μεταφερθέντα στη Ρουμανία για να αποτελέσουν αντικείμενο εκμίσθωσης ή υπεκμίσθωσης. Η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι τα εν λόγω αγαθά επέστρεψαν στο κράτος μέλος από το οποίο είχαν αρχικά αποσταλεί ή μεταφερθεί με σκοπό την παροχή υπηρεσιών και, επομένως, δεν μπορεί να υποστηρίξει ότι η πραγματοποιηθείσα πράξη δεν συνιστά μεταφορά προκειμένου να υπαχθεί στην προβλεπόμενη στο άρθρο 128, παράγραφος 2, στοιχεία g και h, του φορολογικού κώδικα εξαίρεση.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της διατάξεως περί παραπομπής

- 9 Πρέπει να εξακριβωθεί αν η μεταφορά παλετών, από αλλοδαπή εταιρία, από ένα κράτος μέλος με προορισμό άλλο κράτος μέλος, με σκοπό την επακόλουθη μίσθωσή τους σε αυτό το κράτος μέλος σε υποκείμενο στον φόρο εγκαταστημένο και εγγεγραμμένο στο μητρώο ΦΠΑ στη Ρουμανία, συνιστά εξαίρεση, κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112, από τον ορισμό της μεταφοράς.
- 10 Πρέπει να εξακριβωθεί επίσης αν η αλλοδαπή εταιρία υποχρεούται να εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ στη Ρουμανία, δεδομένου ότι δεν διαθέτει στη Ρουμανία τεχνικούς και ανθρώπινους πόρους για την πραγματοποίηση πράξεων που υπόκεινται σε φόρο στο κράτος αυτό, αλλά παρέχει μόνο υπηρεσίες για τις οποίες ο τόπος των πράξεων για σκοπούς ΦΠΑ είναι η Ρουμανία.
- 11 Ακόμη και στην περίπτωση που η αλλοδαπή εταιρία υποχρεούνταν να εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ στη Ρουμανία, τίθεται το ερώτημα αν η αλλοδαπή εταιρία δικαιούται την επιστροφή του ΦΠΑ για τον λόγο ότι η οδηγία 2008/9 δεν προβλέπει τέτοια προϋπόθεση. Συγκεκριμένα, η απαίτηση μη εγγραφής του νομικού προσώπου στο μητρώο ΦΠΑ, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 147², παράγραφος 1, στοιχείο α, του φορολογικού κώδικα και στο σημείο 49, παράγραφος 1, των διατάξεων εφαρμογής, συνιστά πρόσθετη προϋπόθεση σε σχέση με τις ρητώς προβλεπόμενες στο άρθρο 3 της οδηγίας 2008/9 και φαίνεται να αντιβαίνει στις διατάξεις της οδηγίας αυτής.