

**Asia C-519/09****Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen  
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

20.3.2019

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Tribunalul București (Bukarestin alioikeus, Romania)

**Ennakkoratkaisupyynnön tekemispäivä:**

18.1.2019

**Valittaja:**

CHEP Equipment Pooling NV

**Vastapuolet:**

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

**Pääasian kohde**

Hallintoriita-asia, jossa vaaditaan Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestațiiin (Bukarestin alueellinen julkisesta taloudesta vastaava virasto, muutoksenhakuosasto) 11.10.2016 tekemän päätöksen, jolla valittajan tekemä verotuksen oikaisuvaatimus hylättiin perusteettomana, ja Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidențiin (Bukarestin alueellinen julkisesta taloudesta vastaava virasto, ulkomailla asuvien verovelvollisten verohallinto) arvonlisäveron palauttamisesta Romaniaan sijoittautumattomille mutta toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 14.4.2016 tekemän päätöksen kumoamista sekä 185 822,23 Romanian leun (RON) palauttamista valittajalle.

## **Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta**

SEUT 267 artiklan nojalla pyydetään direktiivin 2006/112 17 artiklan ja 214 artiklan 1 kohdan sekä direktiivin 2008/9 2 artiklan 1 kohdan ja 3 artiklan tulkintaa.

## **Ennakkoratkaisukysymykset**

- 1) Pidetäänkö kuormalavojen kuljettamista yhdestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, jossa kyseiset kuormalavat on tarkoitus vuokrata kuljetuksen jälkeen viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa Romaniaan sijoittautuneelle verovelvolliselle, jolla on arvonlisäverotunniste Romaniassa, direktiivin [2006/112/EY] 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna muuna kuin tavaran siirtona?
- 2) Riippumatta siitä, mitä ensimmäiseen kysymykseen vastataan, pidetäänkö direktiivin 2008/9 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettuna verovelvollisena direktiivin 2006/112/EY 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua verovelvollista, joka ei ole sijoittautunut palautusjäsenvaltioon vaan toisen jäsenvaltion alueelle, vaikka kyseisellä henkilöllä on palautusjäsenvaltiossa arvonlisäverotunniste tai henkilö olisi velvollinen hankkimaan sellaisen?
- 3) Onko direktiivin 2008/9/EY säännösten valossa se, ettei henkilöllä ole arvonlisäverotunnistetta palautusjäsenvaltiossa, direktiivin 2008/9/EY 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/EY 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?

## **Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan**

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (jäljempänä direktiivi 2006/112), 17 artikla ja 214 artiklan 1 kohta.

Yksityiskohtaisista säännöistä direktiivissä 2006/112/EY säädetyn arvonlisäveron palauttamiseksi palautusjäsenvaltioon sijoittautumattomille mutta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille 12.2.2008 annettu neuvoston direktiivi 2008/9/EY, 2 artiklan 1 alakohta ja 3 artikla.

## **Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan**

22.12.2003 annettu legea nr. 571 privind Codul fiscal (verokoodeksista annettu laki nro 571, jäljempänä verokoodeksi):

128 § – ”Tavaroiden luovutukset

(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 suorituksen tarpeisiin;

h) kyseisen tavaran väliaikainen käyttö enintään 24 kuukauden ajan toisen jäsenvaltion alueella sillä edellytyksellä, että saman tavaran tuonti kyseiseen maahan kolmannelle maasta väliaikaista käyttöä varten oikeuttaisi kokonaan tuontimaksuista vapautetun väliaikaisen maahantuonnin tullimenettelyn soveltamiseen.

(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.”

130<sup>1</sup> § – ”Tavaroiden yhteisöhankinnat

--

(2) 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 siirtana toiseen jäsenvaltioon 128 §:n 10 ja 11 momentin säännösten mukaisesti – –”.

147<sup>2</sup> §:n 1 momentin a kohta

”a) Romaniaaan sijoittautumaton verovelvollinen, joka on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon ja jolla ei ole arvonlisäverotunnistetta ja joka ei ole velvollinen hankkimaan arvonlisäverotunnistetta Romaniassa, voi saada palautuksen arvonlisäverosta, joka on suoritettu Romaniaan tuoduista tai Romaniassa toteutuneista tavara- tai palveluhankinnoista; – –”.

Lain 153 §:n 5 momentti:

”Arvonlisäverotunnistetta tulee tämän pykälän mukaisesti ennen liiketoimien aloittamista hakea sellaisen verovelvollisen, joka ei ole sijoittautunut Romaniaan ja jolla ei ole arvonlisäverotunnistetta Romaniassa, jos tämä aikoo

- a) tehdä tavaroiden yhteisöhankinnan, josta vero on maksettava 151 §:n mukaisesti, tai
- b) tehdä verosta vapautetun tavaroiden yhteisöluovutuksen.”

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (verokoodeksin täytäntöönpanosäännökset), hyväksytty Hotărârea de Guvernilla (hallituksen päätös) nro 44/2004 (jäljempänä täytäntöönpanosäännökset)

6 kohdan 11 alakohta

”Verokoodeksin 128 §:n 10 momentin mukaan siirto on tavaran vastikkeelliseen yhteisöluovutukseen rinnastettava toimenpide, johon liittyy velvollisuus noudattaa kaikkia yhteisöluovutuksiin liittyviä ehtoja ja sääntöjä, verosta vapauttamista koskevat ehdot ja säännöt mukaan luettuina. Kyseiselle toimenpiteelle on ominaista, että sillä hetkellä, kun kyseinen tavara lähetetään jäsenvaltiosta toiseen, se ei ole verokoodeksin 128 §:n 1 momentissa tarkoitettuna luovutuksen kohde; näin ollen sama verovelvollinen, joka ilmoittaa siirrosta siinä jäsenvaltiossa, josta tavaran kuljetus alkaa, ilmoittaa vastaavasti rinnastetusta yhteisöhankinnasta siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä tapahtuu. Esimerkkejä siirrosta: Romaniaan tuotujen tavaroiden kuljettaminen toiseen jäsenvaltioon, kun sen toteuttaa maahantuoja eikä lähettämishetkellä tapahdu liiketoimintaa; irtaimen aineellisen omaisuuden kuljettaminen/lähettäminen Romaniasta toiseen jäsenvaltioon varaston perustamiseksi viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa tapahtuvaa myyntiä varten; tavaroiden kuljetus toiseen jäsenvaltioon siinä tarkoituksessa, että kyseiset tavarat yhdistetään irtaimen tai kiinteän omaisuuteen viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, jos kyseinen henkilö tarjoaa palveluita kyseisessä jäsenvaltiossa; irtaimen aineellisen omaisuuden kuljettaminen/lähettäminen Romaniasta toiseen

valtioon korjattavaksi siten, ettei se enää palaa Romaniaan; tällaisessa tapauksessa toimenpide, joka ei alun perin ollut siirto, muuttuu siirroksi.”

49 kohdan 1 alakohta

”Verokoodeksin 147<sup>2</sup> §: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 verovelvollisella ei ole Romaniassa arvonlisäverotunnistetta eikä hän ole verokoodeksin 153 §:n mukaan velvollinen hankkimaan sitä;

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<sup>1</sup> §:n nojalla;

2. tavaroiden luovutukset ja palveluiden suoritukset henkilölle, joka on veronmaksuvelvollinen verokoodeksin 150 §:n 2–6 momentin mukaisesti.”

### **Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä pääasiassa**

- 1 Valittaja, CHE[P] Equipment Pooling NV (jäljempänä CHEP BE), on Belgiassa perustettu yhtiö, joka on erikoistunut kuormalavojen vuokraamiseen koko Euroopassa. Euroopan kuormalavavarasto on alivuokrattu kunkin Euroopan maan CHEP-yhtiöille, kuten CHEP Pooling Services Românille (jäljempänä CHEP România), jotka vuorostaan vuokraavat kuormalavoja oman maansa loppuasiakkaille. Kyseisen toiminnan harjoittamiseksi CHEP BE ostaa uusia kuormalavoja useimmista Euroopan maista, muun muassa Romaniasta, vastatakseen paikalliseen kuormalavojen kysyntään.
- 2 Valittaja on vaatinut Romanian veroviranomaisilta 185 822,23 Romanian leun suuruista arvonlisäveron palautusta 1.10.2014 ja 31.12.2014 välisenä aikana suorittamistaan kuormalavahankinnoista.

- 3 Vastapuolena oleva Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (ulkomailla asuvien verovelvollisten verohallinto) hylkäsi 14.4.2016 tekemällään päätöksellä valittajan hakemuksen, joka koski arvonlisäveron palauttamista Romaniaan sijoittautumattomille mutta toiseen Euroopan unionin jäsenvaltioon sijoittautuneille verovelvollisille. Kyseisessä päätöksessä todettiin, että valittaja vuokrasi CHEP Românille romanialaiselta toimittajalta ostettujen kuormalavojen lisäksi myös muunlaisia valittajan ostamia kuormalavoja, jotka olivat peräisin muista unionin jäsenvaltioista ja jotka oli lähetetty Romaniaan. [Päätöksessä] katsottiin, että tavaroiden kuljettamista tai lähettämistä yhdestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon ilman aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa on pidettävä siirtona siinä jäsenvaltiossa, josta tavaroiden kuljetus alkoi, ja yhteisöhankintana siinä jäsenvaltiossa, johon tavaroiden kuljetus päättyi (nyt tarkasteltavassa tapauksessa Romaniassa); näin ollen valittaja oli verokoodeksin 153 §:n 5 momentin a kohdan nojalla velvollinen hankkimaan arvonlisäverotunnisteen.
- 4 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul soluționare contestații (Bukarestin alueellinen julkisesta taloudesta vastaava virasto, muutoksenhakuosasto) hylkäsi 11.10.2016 tekemällään päätöksellä oikaisuvaatimuksen, jonka valittaja oli tehnyt 14.4.2016 päiväystä päätöksestä.
- 5 Valittaja valitti ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen ja vaati edellä mainittujen kahden päätöksen kumoamista ja 185 822,23 Romanian leun suuruisen arvonlisäveron palauttamista.

### **Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut**

- 6 **Valittaja** katsoo olevansa oikeutettu direktiivin 2008/9 mukaiseen arvonlisäveron palautukseen ja katsoo, että perustelu, jonka vastapuolena olevat veroviranomaiset ovat esittäneet kyseisen oikeuden epäämiseksi, nimittäin se, että valittaja on verokoodeksin 147<sup>2</sup> §:n 1 momentin a kohdan mukaan velvollinen hankkimaan arvonlisäverotunnisteen Romaniassa, on edellytys, jota ei mainita edellä mainitussa direktiivissä nimenomaisesti säädettyjen edellytysten joukossa. Tästä seuraa, että kyseinen Romanian verokoodeksissa säädetty edellytys on unionin oikeuden vastainen.
- 7 Valittaja ei näkemyksensä mukaan missään tapauksessa ollut velvollinen hankkimaan arvonlisäverotunnistetta Romaniassa, koska muista unionin jäsenvaltioista hankittujen tavaroiden lähetyksiä Romaniaan – toisin sanoen toimenpiteitä, joita valituksenalaiset päätökset koskivat – ei ole pidettävä arvonlisäveron alaisina siirtoina vaan verokoodeksin 128 §:n 2 momentin g ja h kohdassa tarkoitettuna toimenpiteenä, joka on muu kuin tavaran siirto, eikä niitä siten voida katsoa myöskään rinnastetuiksi yhteisöhankinnoiksi Romaniassa.
- 8 **Vastapuolet** väittävät, että valittajan tekemän palautushakemuksen liiteasiakirjoista käy kiistattomasti ilmi, että valittaja vuokrasi CHEP Românille myös muista unionin jäsenvaltioista hankittuja tavaroita, jotka oli kuljetettu

Romaniiaan vuokrattaviksi tai alivuokrattaviksi. Valittaja ei ole osoittanut, että kyseiset tavarat olisi palautettu siihen jäsenvaltioon, josta ne alun perin lähetettiin tai kuljetettiin palveluiden tarjoamista varten, eikä se näin ollen voi väittää, ettei suoritettu toimenpide ole siirto, voidakseen hyödyntää verokoodeksin 128 §:n 2 momentin g ja h kohdassa tarkoitettua poikkeusta.

### **Tiivistelmä ennakkoratkaisupyynnön perusteista**

- 9 On välttämätöntä selvittää, pidetäänkö sitä, että henkilö, jolla ei ole [Romaniassa] kotipaikkaa, kuljettaa kuormalavoja yhdestä jäsenvaltiosta toiseen jäsenvaltioon, jossa kyseiset kuormalavat on tarkoitus vuokrata kuljetuksen jälkeen viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa Romaniiaan sijoittautuneelle verovelvolliselle, jolla on arvonlisäverotunniste Romaniassa, direktiivin 2006/112 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna muuna kuin tavaransirtona.
- 10 Lisäksi on välttämätöntä selvittää, onko yhtiö, jolla ei ole kotipaikkaa [Romaniassa], velvollinen hankkimaan arvonlisäverotunnisteen Romaniassa, kun otetaan huomioon, ettei sillä ole Romaniassa sellaisia teknisiä tai henkilöresursseja, että se voisi suorittaa kyseisessä valtiossa veronalaisia liiketoimia, vaan se tarjoaa ainoastaan palveluita, joissa suorituspaikka arvonlisäverotuksen kannalta on Romania.
- 11 Siinäkin tapauksessa, että yhtiö, jolla ei ole kotipaikkaa [Romaniassa], olisi velvollinen hankkimaan arvonlisäverotunnisteen Romaniassa, esiin nousee kysymys siitä, eikö kyseisellä yhtiöllä ole oikeus arvonlisäveron palautukseen sillä perusteella, ettei direktiivissä 2008/9 säädetä mainittua edellytystä. Koska verokoodeksin 147<sup>2</sup> §:n 1 momentin a kohdassa ja täytäntöönpanosäännösten 49 kohdan 1 alakohdassa säädetty edellytys, jonka mukaan oikeushenkilöllä ei tule olla arvonlisäverotunnistetta, on direktiivin 2008/9 3 artiklassa nimenomaisesti säädettyihin edellytyksiin nähden ylimääräinen edellytys, se vaikuttaa kyseisen direktiivin säännösten vastaiselta.