

Zaak C-726/23**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

28 november 2023

Verwijzende rechter:

Curtea de Apel București (Roemenië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

16 september 2021

Verzoekende partij in eerste aanleg en hogere voorziening:

SC Arcomet Towercranes SRL

Verwerende partijen in eerste aanleg en hogere voorziening:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Hogere voorziening tegen de beslissing van de Tribunal București (rechter in eerste aanleg Boekarest, Roemenië) tot verwerping van het beroep van SC Arcomet Towercranes SRL (hierna: „verzoekster”) strekkende tot gedeeltelijke nietigverklaring van het afwijzingsbesluit op het bezwaar tegen een belastingaanslag ter hoogte van 437 705 Roemeense leu (RON) aan aanvullende btw en 222 917 RON aan bijkomende kosten (vertragsrente en -boete), alsmede tot gedeeltelijke nietigverklaring van de aanslag waarbij deze belastingsschulden zijn vastgesteld en het belastingcontroleverslag waarop deze aanslag is gebaseerd. Verzoekster vordert ook ontheffing van betaling van de twee bedragen, erkenning van het recht op terugbetaling van 84 973 RON en daadwerkelijke terugbetaling van dit bedrag.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Krachtens artikel 267 VWEU wordt verzocht om uitlegging van artikel 2, lid 1, onder c), en de artikelen 168 en 178 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

Prejudiciële vragen

1) Moet artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde aldus worden uitgelegd dat het bedrag dat door een vennootschap (de lastgever) aan een verbonden vennootschap (de werkmaatschappij) in rekening wordt gebracht en dat gelijk is aan het bedrag waarmee de winst van de werkmaatschappij volgens de margemethode van de OESO-richtlijnen inzake verrekenprijzen in overeenstemming wordt gebracht met de verrichte activiteiten en de aangegane risico's, een betaling is voor een dienst en daarmee binnen de werkingssfeer van de btw valt?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, kan de belastingdienst dan voor wat betreft de uitlegging van de artikelen 168 en 178 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, naast de factuur ook documenten (zoals activiteitenverslagen of werkoverzichten) opvragen waaruit het gebruik van de afgenomen diensten voor de belastbare handelingen van de belastingplichtige blijkt, of moet deze analyse van het recht op aftrek van de btw uitsluitend zijn gebaseerd op het rechtstreekse verband tussen de verwerving en de levering/verrichting of op de gehele economische activiteit van de belastingplichtige?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, artikel 41, lid 1, en lid 2, onder a)

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”), artikel 2, lid 1, onder c), en de artikelen 168 en 178

Aangevoerde rechtspraak van de Unie

Arresten van het Hof van 14 februari 1985, Rompelman/Minister van Financiën, 268/83, EU:C:1985:74, punt 24, 29 februari 1996, Inzo/Belgische Staat, C-110/94, EU:C:1996:67, punten 23 en 24, 5 december 1996, Reisdorf/Finanzamt Köln-West, C-85/95, EU:C:1996:466, punten 19, 26 en 29, 18 december 1997, Garage

Molenheide e.a./Belgische Staat, C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1996:623, punt 48, 8 februari 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, punten 22-24, 6 september 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punten 33, 34, 48 en 49, 6 december 2012, Bonik, EU:C:2012:774, punten 25-27 en 29, 21 februari 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, punt 19, 3 september 2014, GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, punt 29, 9 juli 2015, Salomie en Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punt 59, 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punten 26-29

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek (hierna: „belastingwetboek”):

- Artikel 11 bepaalt dat de belastingdienst bij de vaststelling van het bedrag van een belasting, heffing of verplichte sociale bijdrage een transactie die geen economisch doel heeft, buiten beschouwing kan laten en de fiscale gevolgen ervan kan aanpassen, of de vorm van een transactie/activiteit kan wijzigen zodat deze materieel in economische zin wordt weergegeven (beginsel van voorrang van het economische op het juridische);
- Artikel 19, lid 5, bepaalt ten eerste dat transacties tussen verbonden personen worden verricht volgens het beginsel van de vrijemarktprijs en onder vastgestelde of opgelegde voorwaarden die niet mogen verschillen van commerciële of financiële betrekkingen tussen onafhankelijke ondernemingen, en ten tweede dat bij de vaststelling van de winst van verbonden personen rekening moet worden gehouden met de beginselen inzake verrekenprijzen;
- Artikel 126 bepaalt dat belastbare handelingen bestaan uit of worden gelijkgesteld met een goederenlevering of dienstverrichting tegen betaling, binnen het toepassingsgebied van de btw, en geeft de cumulatieve voorwaarden waaronder een handeling als belastbaar wordt aangemerkt;
- Volgens artikel 129 wordt elke handeling die geen goederenlevering is, geacht een dienstverrichting te zijn;
- Artikel 145, lid 2, geeft de belastingplichtige recht op aftrek van de btw op aankopen indien deze bestemd zijn om te worden gebruikt voor bepaalde van zijn handelingen, waaronder bij punt a) „belastbare handelingen”;
- Artikel 146, lid 1, bepaalt onder meer dat de belastingplichtige in het bezit moet zijn van een overeenkomstig artikel 155 uitgereikte factuur om het recht op aftrek van de verschuldigde of betaalde belasting over de aan hem geleverde of te leveren goederen dan wel verrichte of te verrichten diensten te kunnen uitoefenen;

- Artikel 150 bepaalt in wezen dat de tot betaling van de belasting gehouden persoon de begunstigde is van de in Roemenië verrichte diensten, ook wanneer zij worden verricht door een niet in Roemenië gevestigde belastingplichtige.

Normele metodologie de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (uitvoeringsbepalingen van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek), goedgekeurd bij regeringsbesluit nr. 44/2004 (hierna: „uitvoeringsbepalingen”):

- Punt 2, lid 2, betreffende artikel 126 van het belastingwetboek:

„Voor de toepassing van artikel 126, lid 1, punt a), van het belastingwetboek moet een goederenlevering of dienstverrichting tegen betaling worden verricht. De voorwaarde met betrekking tot „betaling” impliceert een rechtstreeks verband tussen de transactie en de verkregen tegenprestatie. Een transactie is belastbaar indien deze de afnemer een voordeel oplevert en de verkregen tegenprestatie in verhouding staat tot het ontvangen voordeel, als volgt:

- a) Aan de voorwaarde betreffende het bestaan van een voordeel voor een afnemer is voldaan wanneer de goederenleverancier of dienstverrichter zich ertoe verbindt bepaalde goederen te leveren en/of diensten te verrichten aan degene die de betaling verricht, of, bij gebreke van betaling, wanneer de transactie wordt verricht om een dergelijke verbintenis te kunnen aangaan. Deze voorwaarde is verenigbaar met het feit dat de diensten collectief waren, niet nauwkeurig konden worden gemeten of deel uitmaakten van een wettelijke verplichting;
- b) Aan de voorwaarde van een verband tussen de transactie en de verkregen tegenprestatie is ook voldaan als de prijs niet de normale waarde van de transactie weerspiegelt, dat wil zeggen als deze de vorm aanneemt van bijdragen, goederen of diensten, prijskortingen, of als deze niet rechtstreeks door de ontvanger maar door een derde wordt betaald.”

- Punt 41, betreffende artikel 11 van het belastingwetboek, bepaalt dat de Roemeense belastingdienst voor de toepassing van de regels inzake verrekenprijzen rekening moet houden met de beginselen in de richtlijnen inzake verrekenprijzen voor multinationale ondernemingen en belastingdiensten van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: „OESO-richtlijnen”). Volgens punt 4.38 van de OESO-richtlijnen kunnen er compenserende correcties worden doorgevoerd. Bij deze correcties geeft de belastingplichtige voor belastingdoeleinden een verrekenprijs op die volgens hem in overeenstemming is met het marktwaardebeginsel, hoewel deze prijs verschilt van de bedragen die daadwerkelijk tussen de verbonden entiteiten in rekening zijn gebracht.

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală (regeringsbesluit nr. 92/2003 van 24 december 2003 houdende het wetboek van belastingvordering:

- Artikel 6 bepaalt dat de belastingdienst gerechtigd is om, binnen de grenzen van zijn bevoegdheden, de relevantie van de feitelijke fiscale situatie te beoordelen en op basis van een volledige beoordeling van alle omstandigheden van het geval een oplossing te kiezen die wettelijk is toegestaan;
- Artikel 64 bepaalt dat voor de vaststelling van de belastinggrondslag wordt gelet op de bewijsstukken en de boekhoudbescheiden van de belastingplichtige, waarbij ook eventuele andere bewijsstukken in aanmerking worden genomen;
- Volgens artikel 65 rust op de belastingplichtige de bewijslast ten aanzien van de rechtshandelingen en feiten waarop zijn verklaringen en aanspraken bij de belastingdienst zijn gebaseerd (lid 1), en moet de belastingdienst de belastingaanslag onderbouwen op basis van haar eigen bewijs of bevindingen (lid 2);
- Artikel 107 voorziet in het recht van de belastingplichtige om tijdens de belastingcontrole te worden geïnformeerd en zijn standpunt kenbaar te maken over de vaststellingen van de belastingdienst en de fiscale gevolgen daarvan;
- Artikel 109 regelt de voorwaarden voor de opstelling en de gevolgen van het belastingcontroleverslag op basis waarvan de aanslag wordt afgegeven voor verschillen in belastingschulden met betrekking tot de gecontroleerde tijdvakken.

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Verzoekster maakt deel uit van de onafhankelijke bedrijvengroep Arcomet, die zich wereldwijd bezighoudt met kraanverhuur. Binnen de groep koopt of huurt verzoekster kranen die zij vervolgens aan klanten doorverkoopt of -verhuurt. De moedermaatschappij van de groep, Arcomet Service NV uit België (hierna: „Arcomet België”), zoekt leveranciers voor de Roemeense onderneming (en voor andere ondernemingen van de groep) en onderhandelt met hen over de contractvoorwaarden. Verzoekster is vervolgens verantwoordelijk voor de contractuele relatie met de leveranciers en de eindafnemers.
- 2 In december 2010 heeft Deloitte Belastingconsulenten (België) voor Arcomet België een verrekenprijsonderzoek uitgevoerd voor haar betrekkingen met de verbonden partijen, waaronder verzoekster. Op grond van de vergelijkbaarheidsanalyse in dat onderzoek werd geoordeeld dat het financiële resultaat (operationele winstmarge) op marktniveau dat de verbonden partijen (met inbegrip van verzoekster) krachtens de verrekenprijsregels zouden moeten opgeven, tussen - 0,71 % en 2,74 % ligt.
- 3 In Roemenië zijn de bevindingen van het onderzoek omgezet in een overeenkomst die op 24 januari 2012 is gesloten tussen Arcomet België en verzoekster, waarbij de partijen taken en risico's op zich hebben genomen voor de uitvoering van de

verkoop en verhuur van kranen. Deze overeenkomst zou van toepassing worden op handelsbetrekkingen die vanaf 1 januari 2011 werden aangegaan.

- 4 Artikel 3 van de overeenkomst bepaalt de taken van verzoekster, aangeduid als de werkmaatschappij, met het oog op het bepalen van de lokale strategie voor het bereiken van de hoogste bezettingsgraad van de kraanvloot en het maximaliseren van de aan de klanten aangeboden prijzen, waarover zij verslag uitbrengt aan haar moedermaatschappij Arcomet België, aangeduid als de lastgever.
- 5 In artikel 4 van de overeenkomst worden de verplichtingen van de lastgever uiteengezet:
 - het praktisch invullen van de commerciële verantwoordelijkheden, bestaande uit strategie en planning, onderhandelen over (raam)contracten met derden-leveranciers, onderhandelen over de voorwaarden van overeenkomsten betreffende financiering, techniek, financiën, centraal vlootbeheer en kwaliteits- en veiligheidsbeheer;
 - het dragen van de belangrijkste economische risico's met betrekking tot de activiteit van de werkmaatschappij, mits deze laatste de instructies, procedures en besluiten van de lastgever ter zake naleeft.
- 6 De overeenkomst bepaalde, overeenkomstig de conclusies van de studie van december 2010, dat verzoekster verzekerd was van een exploitatiewinstmarge tussen - 0,71 % en 2,74 %. Daartoe regelde artikel 5 van de overeenkomst van 24 januari 2012 de vergoeding van de partijen en werden in bijlage 3 de volgende regels vastgesteld:
 - Aan het eind van het jaar werd onderzocht of de werkmaatschappij een winstmarge vóór belastingen (PBTM, profit before tax margin) had tussen - 0,71 % en +2,74 %;
 - Indien de PBTM van de werkmaatschappij lager was dan - 0,71 %, zou deze een factuur aan de lastgever sturen voor het verschil tussen de behaalde nettowinst voor belasting (NPBT, net profit before tax) en een PBTM van - 0,71 %;
 - Indien de PBTM van de werkmaatschappij groter of gelijk was aan - 0,71 % maar kleiner dan +2,74 %, had geen van beide partijen recht op een vergoeding;
 - Indien de PBTM van de werkmaatschappij meer dan + 2,74 % bedroeg, zou de lastgever haar een factuur sturen voor het verschil tussen de behaalde NPBT en een PBTM van 2,74 %.
 - De berekening van de volgens het *arm's length*-beginsel verkregen PBTM van - 0,71 % en 2,74 % moest voor elk boekjaar tussen partijen worden besproken en overeengekomen op basis van de voorlopige jaarrekeningen, en werd in

voorkomend geval naderhand gecorrigeerd op basis van de gecontroleerde en goedgekeurde jaarrekeningen.

- 7 De overeenkomst voorzag in de uitreiking van een jaarlijkse verrekeningsfactuur om partijen van hun wederzijdse verplichtingen te ontslaan, en wel als volgt:
 - een factuur van verzoekster aan Arcomet België tot dekking van het overmatig verlies onder de marge van - 0,71 %, of
 - een factuur van Arcomet België aan verzoekster tot terugbetaling van de winst boven de marge van 2,74 %.
- 8 Verzoekster heeft in 2011, 2012 en 2013 een winstoverschot geboekt, waarvoor zij van Arcomet België drie verrekeningsfacturen zonder btw heeft ontvangen, voor 250 937,77 EUR (1 081 868 RON) (hierna: „factuur 1”), 162 076,24 EUR (741 905 RON) (hierna: „factuur 2”) en 281 769,66 EUR (1 252 128 RON) (hierna: „factuur 3”).
- 9 In de bij de Belgische belastingdienst ingediende aangifte gaf Arcomet België de drie facturen aanvankelijk op als betrekking hebbend op intracommunautaire leveringen van goederen. Later, in 2015, heeft Arcomet België de opgave in de oorspronkelijke aangifte gecorrigeerd, waarbij de Belgische belastingdienst vaststelde dat de „verrekeningsfacturen” betrekking hadden op dienstverrichtingen.
- 10 Op haar beurt heeft verzoekster in haar belastingaangiften de in 2012 uitgereikte facturen 1 en 2 opgegeven als intracommunautaire verwervingen van diensten, waarvoor zij de verleggingsregeling heeft toegepast. Verzoekster heeft factuur 3, die in 2013 is uitgereikt, niet opgegeven omdat zij van mening was dat deze betrekking had op transacties die buiten de werkingssfeer van de btw vielen.
- 11 Tussen 28 januari 2015 en 7 juli 2015 werd verzoekster onderworpen aan een belastingcontrole, waarbij de onderzochte periode liep van 1 januari 2011 tot en met 31 december 2014. De controle betrof de afwikkeling van btw-aangiften met negatieve bedragen en teruggaafmogelijkheid, waarbij verzoekster had verzocht om teruggaaf van 84 973 RON.
- 12 De belastinginspecteurs hebben in hun verslag geconcludeerd dat voornoemde verrekeningsfacturen betrekking hadden op bestuursdiensten die verzoekster van Arcomet België had afgenomen, en hebben in dat verband verzocht om overlegging van bewijsstukken waaruit blijkt dat de diensten daadwerkelijk waren verricht en dat zij noodzakelijk waren voor de belastbare handelingen van verzoekster.
- 13 De belastinginspecteurs hebben ook informatie uitgewisseld met de Belgische belastingdienst over de rapportage van de verrekeningsfacturen in VIES, uit welke uitwisseling is gebleken dat de Belgische belastingdienst heeft vastgesteld dat deze facturen volgens Arcomet België een dienstverrichting betroffen.

- 14 Met betrekking tot facturen 1 en 2, waarvoor de verleggingsregeling werd toegepast, hebben de belastinginspecteurs het recht op aftrek van de desbetreffende btw geweigerd, maar de geïnde btw (over beide facturen geregistreerd onder de verleggingsregeling) ingehouden op grond dat er geen dienstverrichting was aangetoond en evenmin een noodzaak was gebleken om deze ten behoeve van belastbare handelingen te verrichten.
- 15 Wat factuur 3 betreft, waren de belastinginspecteurs van mening dat deze ook betrekking had op een intracommunautaire verwerving van diensten bij Arcomet België en hebben zij de aanvullende btw geïnd zonder over deze factuur recht op aftrek van de btw te verlenen, en wel om dezelfde reden, namelijk dat niet met documenten een dienstverrichting was aangetoond en evenmin een noodzaak was gebleken om deze ten behoeve van belastbare handelingen te verrichten.
- 16 Op basis van het belastingcontroleverslag is verzoekster bij de belastingaanslag 738 216 RON aan aanvullende btw opgelegd, vermeerderd met 341 708 RON aan bijkomende rente en sancties. Het extra btw-verschil van 738 216 RON dat naar aanleiding van de belastingcontrole is vastgesteld, bestaat uit:
- (i) 437 705 RON aan niet voor aftrek aanvaarde btw, uitgesplitst:
- het bedrag van 259 648 RON aan btw op factuur 1, waarvan de belastinginspecteurs het recht op aftrek hebben geweigerd;
 - het bedrag van 178 057 RON aan btw op factuur 2, waarvan de belastinginspecteurs het recht op aftrek hebben geweigerd.
- (ii) 300 511 RON aan extra btw, die is geïnd als gevolg van de uitreiking van factuur 3, waarover de belastinginspecteurs extra btw hebben geïnd.
- 17 Verzoekster heeft administratief bezwaar ingesteld tegen het belastingcontroleverslag en de aanslag. Dit bezwaar is voor het bedrag van 437 705 RON aan btw en dat van 222 917 RON (vertragsrente en -boetes) beoordeeld als ongegrond en niet met documenten onderbouwd.
- 18 Verzoekster heeft bij de Tribunal București beroep ingesteld tot nietigverklaring van de belastingaanslag, op de volgende gronden:
- het belastingcontroleverslag voldeed niet aan de wettelijke vormvereisten en verzoeksters rechten van verdediging zijn geschonden;
 - de door Arcomet België in het kader van verzoeksters bedrijfsuitoefening verrichte werkzaamheden en gedragen risico's vallen buiten de werkingssfeer van de btw;
 - in de veronderstelling dat er sprake is van een btw-plichtige dienst, is het recht op aftrek van btw voor de door verzoekster verrichte activiteiten ten onrechte geweigerd;

- de belastingdienst heeft de verleggingsregeling verkeerd geïnterpreteerd en toegepast.
- 19 Verzoekster heeft in haar beroep tevens verzocht om het Hof prejudiciële vragen te stellen over de uitlegging van artikel 2, lid 1, onder c), en de artikelen 168 en 178 van de btw-richtlijn, in relatie tot de feitelijke en juridische situatie in de zaak.
- 20 De Tribunal București heeft het beroep van verzoekster ongegrond verklaard, met de volgende overwegingen.
- 21 Met betrekking tot het middel dat in het belastingcontroleverslag de wettelijke vormvereisten niet in acht zijn genomen en dat de rechten van de verdediging zijn geschonden, heeft de Tribunal geoordeeld dat de gestelde onregelmatigheid, bestaande in de ontoereikende motivering van de belastinginspectie met betrekking tot verzoeksters standpunt over de bevindingen van de belastingcontrole, slechts tot de nietigverklaring van de belastingaanslag kan leiden indien verzoekster bewijst dat zij schade heeft geleden die niet op andere wijze kon worden hersteld; in casu heeft verzoekster het bestaan van dergelijke schade niet bewezen.
- 22 Wat betreft het middel dat de door Arcomet België uitgevoerde werkzaamheden en gedragen risico's in verband met de activiteiten in Roemenië niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen, heeft de Tribunal verwezen naar punt 2, lid 2, van de uitvoeringsbepalingen en het argument van de hand gewezen dat Arcomet België geen duidelijk aanwijsbare dienst heeft verricht maar slechts heeft deelgenomen aan al Arcomet's economische activiteiten in Roemenië.
- 23 Met betrekking tot het middel in het beroep betreffende een recht op aftrek van btw over de door verzoekster verrichte activiteiten, voor het geval deze activiteiten btw-plichtige diensten zouden zijn, heeft de Tribunal op basis van de rechtspraak van het Hof vastgesteld dat de uitoefening van het recht op aftrek van de btw is onderworpen aan de materiële voorwaarde dat de goederen of diensten die worden aangevoerd om het betrokken recht te bewijzen, door de belastingplichtige stroomafwaarts worden gebruikt ten behoeve van zijn belastbare handelingen. Wat de vormvereisten betreft, deze hielden onder meer in dat de belastingplichtige in het bezit moest zijn van een overeenkomstig de wettelijke bepalingen opgestelde factuur.
- 24 De belastingplichtige moet dus niet alleen in het bezit zijn van de factuur waarop de vermeende aftrekbare btw staat vermeld, maar ook bewijzen dat de gefactureerde goederen of diensten daadwerkelijk zijn geleverd of verricht en ten goede zijn gekomen aan zijn eigen belastbare handelingen. Het gebruik van de uitdrukking „bestemd voor gebruik ten behoeve van [...]” in artikel 145, lid 2, punt a), van het belastingwetboek impliceert dat de goederen of diensten waarvoor de belasting is betaald, waarvoor aftrek wordt gevraagd, een voordeel moeten kunnen opleveren in het kader van de transacties die het voorwerp vormen van de activiteit van degene die de btw-aftrek vraagt.

- 25 Wat ten slotte het middel inzake de onjuiste uitlegging en toepassing van de verleggingsregeling betreft, heeft de Tribunal București geoordeeld dat verzoekster voor de erkenning van haar recht op btw-aftrek niet had aangetoond dat de aankopen noodzakelijk waren voor haar belastbare handelingen, zodat de verleggingsregeling niet van toepassing was.
- 26 Verzoekster heeft tegen de beslissing van de Tribunal București hogere voorziening ingesteld bij de verwijzende rechter, de Curte de Apel București (rechter in tweede aanleg Boekarest, Roemenië).

Voornaamste argumenten van de partijen in het hoofdgeding

- 27 In haar hogere voorziening heeft *verzoekster* een aantal punten van kritiek op de beslissing van de Tribunal București, die betrekking hebben op de volgende aspecten:
- De Tribunal heeft artikel 126, lid 1, en artikel 129, lid 1, van het belastingwetboek verkeerd uitgelegd, aangezien de activiteiten en de risico's die Arcomet België in het kader van de werkzaamheden in Roemenië op zich neemt niet onderworpen zijn aan btw;
 - Indien zou worden vastgesteld dat er sprake is van een dienst binnen de werkingssfeer van de btw, heeft de Tribunal artikel 145, lid 2, van het belastingwetboek onjuist uitgelegd op het punt van het recht op btw-aftrek in verband met verzoeksters activiteiten;
 - Aan de formele voorwaarde voor btw-aftrek was voldaan, aangezien de door Arcomet België uitgereikte verrekeningsfacturen alle door de belastingwet vereiste elementen bevatten en dus rechtsgeldig waren;
 - Verzoekster heeft de belastinginspecteurs voldoende bewijsstukken verstrekt om aan te tonen dat Arcomet België de contractueel vereiste risico's op zich had genomen en functies had uitgevoerd met betrekking tot de activiteit in Roemenië;
 - Indien de beschreven winstaanpassingen zouden worden geacht betrekking te hebben op een dienst, zou de behandeling van de daarmee samenhangende btw meebrengen dat de door verzoekster opgestelde verrekeningsfacturen worden geregistreerd als betrekking hebbend op in Roemenië belastbare verwervingen van intracommunautaire diensten, waarvoor zij de verleggingsregeling moet toepassen.
- 28 In de procedure in hogere voorziening herhaalt verzoekster haar verzoek om verwijzing naar het Hof met een aantal prejudiciële vragen, waarvan er slechts twee zijn overgenomen door de verwijzende rechter, die deze heeft geherformuleerd en aan het Hof heeft voorgelegd.

- 29 De *belastingdienst*, als verweerder en geïntimeerde in het hoofdgeding, heeft in hoofdzaak opmerkingen over de door verzoekster gestelde vragen.
- 30 Wat de eerste voorgestelde vraag betreft, is de belastingdienst van mening dat verzoeksters beroep op de wetgeving inzake verrekenprijzen niet in aanmerking kan worden genomen, aangezien deze wetgeving alleen van toepassing is op de correctie van inkomsten of uitgaven. Bovendien bepaalt de gedragscode inzake verrekenprijsdocumentatie (PB 2006, C 176, blz. 1) dat deze slechts van toepassing is in situaties waarin het plaatselijke recht onduidelijk is. In Roemenië is er echter een bijzondere regeling voor de inhoud van het verrekenprijsdossier. Bovendien is het verrekenprijsdossier opgesteld voor Arcomet België en kan de Belgische wettelijke regeling op basis waarvan dit dossier is opgesteld, niet op verzoekster worden toegepast.
- 31 Wat de tweede voorgestelde vraag betreft, betoogt de belastingdienst onder verwijzing naar de rechtspraak van het Hof (arrest van 21 maart 2000, *Gabalfrisa e.a.*, C-110/98 – C-147/98, EU:C:2000:145, punt 46, dat verwijst naar de punten 23 en 24 van het arrest van 29 februari 1996, *INZO/Belgische Staat* C-110/94, EU:C:1996:67, en punt 24 van het arrest van 14 februari 1985, *Rompelman/Minister van Financiën*, 268/83, EU:C:1985:74) dat de belastingplichtige die om btw-aftek verzoekt moet aantonen dat is voldaan aan alle wettelijke voorwaarden voor toekenning van de aftek, en dat de ter zake relevante bepalingen (artikel 4 van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977), die in de btw-richtlijn zijn overgenomen, zich er niet tegen verzet dat de belastingdienst verlangt dat het kenbaar gemaakte voornemen om een aanvang te maken met economische activiteiten die aanleiding geven tot belastbare handelingen, door objectieve gegevens wordt ondersteund.
- 32 Volgens de belastingdienst hebben belastingplichtigen alleen recht op aftek van btw over de verwerving van goederen en diensten als aan twee cumulatieve voorwaarden is voldaan, namelijk dat de verwervingen bestemd zijn voor belastbare handelingen en dat ze onderbouwd zijn door facturen met alle nodige informatie om het recht op aftek vast te stellen.
- 33 De belastingdienst wijst er in dit verband op dat de belastingplichtige niet alleen in het bezit moet zijn van de factuur waarop de aftekbare btw is vermeld maar ook moet bewijzen dat de gefactureerde diensten daadwerkelijk en voor zijn eigen belaste handelingen zijn verricht, om te bewijzen dat de afgenomen diensten aan de belaste handeling ten goede zijn gekomen. In dit geval rustte de bewijslast op verzoekster, maar heeft zij geen bewijsstukken overgelegd waaruit blijkt dat de diensten zijn verricht ten behoeve van haar belastbare handelingen. De door verzoekster overgelegde documenten hebben niet het karakter van activiteitenverslagen waaruit de aard van de afgenomen diensten, het aantal gewerkte uren voor elke verrichting, de gebruikte personele en materiële middelen of de berekeningswijze van de tarieven voor de gefactureerde diensten blijken.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 34 Wat de relevantie van de vragen betreft, wordt hiermee volgens de verwijzende rechter ten eerste gevraagd om uitlegging van een aantal bepalingen van Unierecht [artikel 2, lid 1, onder c), en de artikelen 168 en 178 van de btw-richtlijn] en wordt met deze vragen ten tweede voldaan aan de voorwaarde van artikel 267, eerste alinea, VWEU, aangezien het antwoord op de vragen noch wat betreft de belastbaarheid van de handelingen, noch wat betreft de uitoefening van het recht op btw-aftrek reeds volgt uit de rechtspraak van het Hof.
- 35 Wat betreft de noodzaak tot een verwijzing naar het Hof geeft de verwijzende rechter ten eerste aan dat de regel van Unierecht waarover de eerste prejudiciële vraag gaat [artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn, dat aldus zou moeten worden uitgelegd dat het bedrag dat door een vennootschap (de lastgever) aan een verbonden vennootschap (de werkmaatschappij) in rekening wordt gebracht en dat gelijk is aan het bedrag waarmee de winst van de werkmaatschappij volgens de margemethode van de OESO-richtlijnen in overeenstemming wordt gebracht met de verrichte activiteiten en de aangegane risico's, een betaling is voor een dienst en daarmee binnen de werkingssfeer van de btw valt] nog niet is uitgelegd, zodat de rechter niet is ontheven van de verplichting daartoe een prejudiciële vraag te stellen (arrest van 27 maart 1963, *Da Costa en Schaake NV e.a./Administratie der belastingen*, 28-30/62, EU:C:1963:6).
- 36 Ten tweede ligt de juiste toepassing van het Unierecht volgens de verwijzende rechter in casu niet dermate voor de hand dat er geen enkele ruimte voor redelijke twijfel is en dat hij er derhalve van kan afzien, het Hof een bij hem opgeworpen vraag over de uitlegging van het Unierecht voor te leggen (arrest *Intermodal Transports*, C-495/03, EU:C:2005:552, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak) en deze vraag op eigen verantwoordelijkheid kan oplossen (arrest van 6 oktober 1982, *CILFIT/Ministero della Sanità*, 283/81, EU:C:1982:335, punt 16).
- 37 De specifieke omstandigheden van de onderhavige zaak met betrekking tot deze administratieve praktijk hebben dus tot gevolg dat de toepassing van de aangehaalde rechtspraak van het Hof onzeker is. In casu rijzen meerdere vragen, namelijk of met de beschreven verrekeningsfacturen het bedrijfsresultaat op formele wijze is gecorrigeerd, dan wel de vraag of deze facturen geen verband houden met enige dienstverrichting maar een correctie van het resultaat buiten de werkingssfeer van de btw vormen, in het geval dat er geen sprake is van een duidelijk aanwijsbare dienst die door Arcomet België aan verzoekster is verleend. Indien er sprake is van een door Arcomet België aan verzoekster verleende dienst die binnen de werkingssfeer van de btw valt, rijst voorts de vraag of de daarmee samenhangende btw als aftrekbaar moet worden beschouwd op grond dat de dienst ten goede komt aan de belastbare activiteiten van verzoekster.
- 38 Bij gebreke van een specifieke nationale regeling (de bepalingen van het belastingwetboek vereisen slechts het bestaan van een factuur om het recht op btw-aftrek te kunnen uitoefenen), wordt met de tweede vraag bovendien de

kwestie opgeworpen of het verzoek om andere aanvullende documenten dan facturen in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel dat is uitgewerkt in de rechtspraak van het Hof inzake btw. Er moet ook worden nagegaan of deze praktijk verenigbaar is met de bepalingen en het doel van de btw-richtlijn en met de beginselen die het Hof in zijn rechtspraak heeft geïdentificeerd inzake het verband tussen de dienst en de betaling om vast te stellen of er sprake is van een btw-plichtige dienst.

- 39 Ten derde is de in het geding te geven beslissing volgens het stelsel van nationale rechtsmiddelen onherroepelijk, zodat de verwijzende rechter op grond van artikel 267, derde alinea, VWEU verplicht is de zaak voor uitlegging van het relevante Unierecht naar het Hof te verwijzen.

WERKDOCUMENT