

Zaak C-527/23

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:

16 augustus 2023

Verwijzende rechter:

Tribunalul Prahova (Roemenië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

30 december 2022

Verzoekende partij:

Weatherford Atlas Gip SA

Verwerende partijen:

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Beroep tot gedeeltelijke nietigverklaring van de beslissing op het bezwaar van Weatherford Atlas Gip SA, voor zover het bezwaar met betrekking tot het bedrag van 1 774 410 Roemeense leu (RON) aan btw is afgewezen, en tot nietigverklaring van de belastingaanslag betreffende fiscale hoofdverplichtingen in verband met de verschillen in maatstaf van heffing die zijn vastgesteld naar aanleiding van een belastingcontrole bij rechtspersonen. Tevens wordt verzocht vast te stellen dat het belastingcontroleverslag dat tot de belastingaanslag heeft geleid, onrechtmatig is, en te gelasten dat de door verzoekster voldane btw wordt terugbetaald.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Krachtens artikel 267 VWEU wordt verzocht om uitlegging van de artikelen 2 en 168 van richtlijn 2006/112.

Prejudiciële vragen

1) Moet artikel 168 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in het licht van het beginsel van fiscale neutraliteit, aldus worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat de belastingdienst in omstandigheden als die van het hoofdgeding, een belastingplichtige het recht weigert van aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde die is betaald over de ontvangen administratieve diensten, wanneer is vastgesteld dat alle voor de verworven diensten geboekte kosten zijn opgenomen in de algemene kosten van de belastingplichtige die enkel belaste handelingen verricht, de dienstverrichting uitdrukkelijk is bevestigd door de belastingdienst en de handelingen zijn verricht onder de verleggingsregeling (hetgeen benadeling van de staatsbegroting uitsluit)?

2) Kunnen bij de uitlegging van artikel 2 en artikel 168 van richtlijn 2006/112 in omstandigheden als die van het hoofdgeding, bestuurs- en beheersdiensten (dat wil zeggen bijstand en advies op verschillende gebieden alsook financieel en juridisch advies) die door ondernemingen binnen een groep worden verricht ten behoeve van andere leden van die groep, door elk lid worden beschouwd als zijnde gebruikt voor belaste handelingen of verworven voor eigen gebruik?

3) Kan bij de uitlegging van artikel 2 van richtlijn 2006/112, indien is vastgesteld dat de binnen een groep verrichte diensten niet ten behoeve van een van de leden van de groep zijn verricht, een vennootschap die deel uitmaakt van de groep maar niet wordt geacht deze diensten te hebben ontvangen, worden beschouwd als een als zodanig handelende belastingplichtige?

Aangevoerde Unierechtelijke bepalingen en rechtspraak

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, artikel 9, lid 1, en de artikelen 168, 178, 203 en 273

Verdrag betreffende de Europese Unie, artikel 5, lid 4

Protocol (nr. 2) bij het Verdrag betreffende de Europese Unie betreffende de toepassing van de beginselen van subsidiariteit en evenredigheid, artikel 5

Zaken: C-98/98, Midland Bank, C-408/98, Abbey National, C-153/11, Klub, C-465/03, Kretztechnik, C-29/08, SKF, en C-435/05, Investrand

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Artikel 3, onder a), van *Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal* (wet nr. 227/2015 houdende het belastingwetboek), waarin het volgende belastingbeginsel is neergelegd: „neutraliteit van de belastingmaatregelen ten aanzien van de verschillende categorieën investeerders en kapitaal en van de vorm van eigendom, zodat door de hoogte van de belastingen dezelfde voorwaarden gelden voor investeerders en kapitaal, zowel Roemeens als buitenlands”

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek), artikel 126, lid 1, waarin de cumulatieve voorwaarden voor belaste handelingen worden vastgesteld en dat onder a) als dergelijke handelingen aanmerkt „handelingen die in de zin van de artikelen 128 tot en met 130 tegen betaling een levering van goederen of verrichting van diensten vormen of daarmee worden gelijkgesteld binnen de werkingssfeer van de belasting”); artikel 145, lid 2, dat de belastingplichtige een recht op aftrek van de belasting op verwervingen verleent indien deze bestemd zijn om te worden gebruikt voor bepaalde handelingen, waaronder, onder a), „belaste handelingen”; artikel 146, lid 1, waarin de voorwaarden voor de uitoefening van het recht op aftrek zijn neergelegd, en artikel 150, leden 1 en 2

Normele metodologice 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:

– punt 2, alinea 2, betreffende artikel 126 van wet nr. 571/2003:

„In de zin van artikel 126, lid 1, onder a), van het belastingwetboek, geschiedt een goederenlevering en/of dienstverrichting tegen betaling. De voorwaarde van „betaling” houdt in dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de handeling en de verkregen tegenprestatie. Een handeling wordt belast wanneer deze de klant een voordeel verschaft en de verkregen tegenprestatie betrekking heeft op het ontvangen voordeel, als volgt:

a) aan de voorwaarde inzake het bestaan van een voordeel voor een klant 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 handeling 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; [...]”

– punt 41, betreffende artikel 11 van wet nr. 571/2003:

„In het geval van bestuurs- en directiediensten binnen een groep geldt het volgende:

- a) tussen gelieerde personen worden de kosten van bestuur, beheer, toezicht, advies of soortgelijke functies op centraal of regionaal niveau in mindering gebracht via de moedermaatschappij, op naam van de groep als geheel. Voor deze activiteiten kan geen vergoeding worden verlangd, aangezien zij in rechte zijn gebaseerd op de rechtsbetrekking die de organisatievorm van de bedrijvigheden beheerst of enige andere regel die de banden tussen de entiteiten bepaalt. Dergelijke kosten kunnen alleen in mindering worden gebracht indien dergelijke entiteiten daarnaast ook diensten verlenen aan gelieerde personen en indien de administratieve diensten of kosten ook worden doorberekend in de prijs van de geleverde goederen en de hoogte van de tarieven voor de verrichte diensten. Dergelijke kosten kunnen niet in mindering worden gebracht door een dochteronderneming die deze diensten gelet op de onderlinge rechtsbetrekking uitsluitend voor zichzelf gebruikt en deze diensten niet zou hebben gebruikt indien zij een zelfstandige persoon zou zijn geweest;
- b) de diensten moeten daadwerkelijk worden verricht. Het loutere bestaan van diensten binnen een groep is niet voldoende, aangezien zelfstandige personen in de regel alleen de diensten betalen die daadwerkelijk zijn verricht. [...]”

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Verzoekster, Weatherford Atlas Gip SA, heeft meer dan 50 jaar ervaring in dienstverlening op het gebied van boren, putten slaan en extractie in de aardolie-industrie, alsmede in geologische diensten en gestuurd boren in Roemenië. De vennootschap maakt deel uit van de groep Weatherford (hierna: „groep”), een groep ondernemingen die wereldwijd een breed scala oliediensten aanbiedt: boren, evaluatie, inzet van sondes, reparaties, afbreken, enzovoort.
- 2 Verzoekster heeft de vennootschap Foserco SA overgenomen, een lid van de groep dat nevendiensten waaronder prospecties verrichtte in verband met de winning van olie en gas.
- 3 Na de overname heeft de belastingdienst de door Foserco SA verschuldigde vennootschaps- en btw-verplichtingen geverifieerd en besloten tot een nieuwe verificatie. In de periode waarop deze nieuwe verificatie betrekking had, heeft Foserco SA boordiensten verleend aan twee klanten. Om deze diensten te kunnen verlenen, heeft Foserco SA algemene administratieve diensten, namelijk IT- en personeelsdiensten, marketingdiensten, diensten voor de optimalisatie van financiële en boekhoudkundige processen, financieel-boekhoudkundige diensten, milieubeschermingsdiensten, verkoopdiensten enzovoort, afgenomen van vennootschappen binnen de groep.
- 4 Deze diensten zijn door gespecialiseerde afdelingen van vennootschappen van de groep verricht ten behoeve van verschillende leden van de groep, waaronder

verzoekster. Aangezien de vennootschappen die deze diensten verrichten buiten Roemenië zijn gevestigd, is de btw over deze handelingen verlegd.

- 5 Na de controle heeft de belastingdienst de aanslag en het belastingcontroleverslag vastgesteld, waarin zij heeft geweigerd de btw over de verworven diensten in mindering te brengen omdat niet was aangetoond dat deze diensten waren verricht om te worden gebruikt voor belaste handelingen. Verzoekster heeft hiertegen bezwaar gemaakt, dat door de belastingdienst bij besluit is afgewezen.

Voornaamste argumenten van de partijen in het hoofdgeding

- 6 **Verzoekster** heeft de Tribunal Prahova (rechter in eerste aanleg provincie Prahova, Roemenië) verzocht om het Hof vragen over de uitlegging van het Unierecht te stellen.
- 7 Met betrekking tot de eerste vraag stelt zij dat het begrip „gebruik van diensten voor belaste handelingen” moet worden verduidelijkt, aangezien de belastingdienst haar het recht op aftrek van de btw over deze diensten heeft geweigerd. De belastingdienst ontkent niet dat het ging om reële diensten die daadwerkelijk zijn verricht en verklaart niet dat belastingfraude is gepleegd, aangezien de btw in casu is verlegd, maar stelt dat verzoekster geen verband heeft aangetoond tussen de geregistreerde dienstverrichtingen en haar belaste handelingen. Meer bepaald en gelet op het feit dat de door verzoekster verworven diensten administratief van aard zijn en dat haar werknemers met de dienstverrichter hebben gecorrespondeerd over de verrichte diensten of hebben deelgenomen aan verschillende cursussen die door de dienstverrichters zijn gegeven, betreft de kritiek van de belastingdienst in feite de vraag of verwerving van deze diensten noodzakelijk was, dus in welke mate zij verzoekster tot voordeel hebben gestrekt en zijn gebruikt voor haar belaste activiteiten.
- 8 Verzoekster betoogt dat in de rechtspraak van het Hof twee regels zijn vastgesteld aan de hand waarvan moet worden nagegaan of er is voldaan aan de voorwaarde dat de diensten moeten zijn verworven voor belaste handelingen.
- 9 De eerste regel is dat er voor erkenning van het recht op vooraftrek van de btw door de belastingplichtige in beginsel een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang moet bestaan tussen een bepaalde handeling eerder in de leveringsketen en een of meer recht op aftrek gevende handelingen later in de leveringsketen. Een dergelijke samenhang bestaat wanneer de verwervingskosten zijn verwerkt in de prijs van de later in de leveringsketen belaste handeling. In dit verband wijst verzoekster op het arrest Midland Bank, C-98/98.
- 10 De tweede regel is dat het recht op aftrek van de belastingplichtige geldt zelfs zonder rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen een bepaalde handeling eerder in de leveringsketen en een of meer recht op aftrek gevende handelingen later in de leveringsketen, wanneer de kosten van de betrokken diensten deel uitmaken van de algemene kosten van de belastingplichtige. Verzoekster noemt

onder andere de arresten Midland Bank, C-98/98, en Abbey National, C-408/98, waarin wordt vastgesteld dat deze kosten als zodanig bestanddelen zijn van de prijs van de door haar geleverde goederen of verrichte diensten. Dergelijke kosten houden dus rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige.

- 11 Zij herinnert voorts aan de zaken Investrand, SKF, Kretztechnik, BLP Group, Cibo Participations en Securenta, maar deze rechtspraak heeft betrekking op handelingen later in de leveringsketen die werden verricht door elke entiteit afzonderlijk en die hetzij van btw waren vrijgesteld, hetzij buiten de werkingssfeer van de btw vielen.
- 12 Volgens verzoeksters gegevens bestaat er op dit moment dus geen arrest van het Hof waarin het Unierecht wordt uitgelegd in de zin dat wordt verduidelijkt of er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen een verwerving van diensten en de belaste handelingen van belastingplichtigen die uitsluitend belaste activiteiten uitoefenen ingeval de volledige kosten van de diensten ofwel in de verkoopprijs van de vervaardigde producten, ofwel in de algemene kosten van de belastingplichtige waren begrepen.
- 13 Met betrekking tot de tweede vraag acht verzoekster het noodzakelijk dat de Unierechter verduidelijkt of het recht op btw-aftrek kan worden geweigerd op basis van een subjectieve beoordeling door de belastingdienst van de noodzaak en de opportuniteit van de verwerving van de betrokken diensten, aangezien artikel 168 van de btw-richtlijn niet vermeldt dat voor de aftrek van de btw over verwervingen eerder in de leveringsketen moet worden bewezen dat die nodig waren voor de economische activiteit, maar enkel de voorwaarde stelt dat deze verwervingen worden gebruikt voor de belaste handelingen van de belastingplichtige.
- 14 De door verzoekster van de groep afgenomen diensten omvatten, naast het advies dat zij rechtstreeks heeft ontvangen, het opstellen van procedures zoals bijvoorbeeld inzake de elektronische facturering aan klanten, het beheer van werknemersprestaties enzovoort, die zijn opgesteld voor verschillende vennootschappen van de groep en door hen, waaronder verzoekster, zijn gebruikt, waarbij de kosten voor het opstellen en uitvoeren van deze procedures over de begunstigde ondernemingen zijn verdeeld.
- 15 Volgens de belastingdienst is niet aangetoond dat de betrokken diensten aan verzoekster zijn verleend in verband met haar activiteiten, waardoor de indruk is gewekt dat zij in feite niet aan verzoekster in rekening hadden mogen worden gebracht aangezien zij ten goede zijn gekomen aan andere entiteiten van de groep of zelfs aan de groep als zodanig, zodat het ging om aandeelhouderskosten en dus niet om noodzakelijke kosten.
- 16 In het arrest van 26 april 2012, Balkan and Sea Properties en Provadinvest, C-621/10 en C-129/11, heeft het Hof geoordeeld dat de maatstaf van heffing voor

een levering van goederen of een dienstverrichting onder bezwarende titel de daartoe door de belastingplichtige werkelijk ontvangen tegenprestatie is.

- 17 Verzoekster acht het dan ook noodzakelijk dat het Hof verduidelijkt of artikel 168 van de btw-richtlijn naast de voorwaarde dat de diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van de belastingplichtige, ook vereist (onderscheiden van of begrepen onder het begrip „gebruik voor belaste handelingen”) dat de diensten noodzakelijk zijn voor de belastingplichtige en, vooral, aan de hand van welke criteria een dergelijke analyse kan worden verricht.
- 18 De derde vraag is volgens verzoekster ingegeven door het feit dat de belastingdienst geen aftrek van de btw toekent over de diensten die verzoekster van de groep heeft afgenomen, omdat verzoekster niet heeft aangetoond dat de diensten ten behoeve van haar en voor gebruik van haar belaste handelingen zijn verricht.
- 19 In dit verband verwijst zij naar het arrest Serebryannay vek, C-283/12, waarin is geoordeeld dat de mogelijkheid om een handeling als een handeling onder bezwarende titel aan te merken alleen veronderstelt dat een rechtstreeks verband bestaat tussen de goederenlevering of de dienstverrichting en een werkelijk door de belastingplichtige ontvangen tegenprestatie.
- 20 Indien er geen verband bestaat tussen de dienstverrichting en de ontvangen tegenprestatie, is de dienstverrichting uit het oogpunt van de btw geen belaste handeling. In dat geval blijkt dat, indien de dienst niet was verricht deze niet had bestaan, zodat de handeling uit het oogpunt van de btw niet meer belastbaar zou zijn geweest.
- 21 Indien de belastingdienst verzoekster niet aanvaardt als begunstigde van de dienstverrichting binnen de groep, acht verzoekster het noodzakelijk dat het Hof verduidelijkt of zij voldoet aan de voorwaarden om belastingplichtige te zijn en btw te moeten afdragen vanuit het gezichtspunt van de artikelen 9 en volgende in titel III van de btw-richtlijn.
- 22 **Verweersters** hebben geconcludeerd tot niet-ontvankelijkverklaring van het verzoek om het Hof de door verzoekster opgestelde prejudiciële vragen voor te leggen, aangezien dit verzoek in werkelijkheid ertoe strekt van het Hof een oriënterende beslissing te verkrijgen over de concrete behandeling van de zaak door de verwijzende rechter. Volgens hen staat het aan de geadieerde nationale rechter om de betrokken feiten te beoordelen en de invloed in casu te bepalen van de rechtspraak van het Hof inzake het recht op btw-aftrek.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 23 In lijn met verzoekster en anders dan verweersters in dit verband betogen, acht de verwijzende rechter het noodzakelijk en nuttig het toepasselijke Unierecht te

verduidelijken alvorens de zaak ten gronde te beslechten, en onderschrijft hij verzoeksters argumenten volledig.

- 24 Bij zijn analyse van de vraag of het opportuun is om deze prejudiciële vragen aan het Hof voor te leggen, houdt de verwijzende rechter rekening met het feit dat de onderzochte Unierechtelijke regels in de artikelen 2 en 168 van de btw-richtlijn, waarvan om uitlegging wordt verzocht, van aanzienlijk belang zijn voor de beslechting van het geding, gelet op het feit dat de btw een van de Uniewetgeving afgeleide belasting is en het gemeenschappelijke btw-stelsel is gegrondvest op een reeks algemeen verbindende beginselen van de Unie.
- 25 Gelet op de invloed en relevantie van deze Unierechtelijke bepalingen voor het onderhavige geval, hangt de beslechting van het onderhavige geding in doorslaggevende mate af van de juiste uitlegging ervan door het Hof, waarbij de verwijzende rechter op basis van deze uitlegging moet bepalen of de onderhavige benadering van de belastingdienst in de geest van de Unieregels of integendeel onjuist is.
- 26 In deze context is de Tribunal Prahova van oordeel dat het in deze zaak niet strikt gaat om uitlegging van het nationale recht en dat de uitlegging van richtlijn 2006/112 vanuit de hierboven beschreven invalshoek moet worden verduidelijkt.
- 27 Daarom is de Tribunal Prahova van oordeel dat in casu is voldaan aan de ontvankelijkheidsvoorwaarden, aangezien de antwoorden op de gestelde vragen de rechter en de partijen duidelijkheid kunnen verschaffen over de relevante punten voor de beslissing die in deze zaak moet worden gegeven, aangezien een nieuwe uitleggingsvraag wordt opgeworpen.