

**Asia C-726/23****Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen  
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

28.11.2023

**Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin:**

Curtea de Apel București (Romania)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

16.9.2021

**Valittaja (kantaja):**

SC Arcomet Towercranes SRL

**Vastapuolet (vastaajat):**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București

**Pääasian kohde**

Valitus, jonka kohteena on Tribunalul Bucureștin (Bukarestin alioikeus, Romania) tuomio, jolla hylättiin SC Arcomet Towercranes SRL:n (jäljempänä kantaja) kanne, jossa se vaati 437 705 leun suuruista arvonlisäveroa sekä tähän liittyvää 222 917 leun suuruista summaa (viivästyskorko ja viivästysseuraamus) koskevan jälkiverotuspäätöksen osittaista kumoamista ja näitä verovelvollisuuksia koskevan verotuspäätöksen sekä verotarkastuskertomuksen, jonka perusteella verotuspäätös on tehty, osittaista kumoamista. Kantaja vaatii myös vapautusta näiden kahden summan maksamisesta ja 84 973 leun suuruisen summan palauttamista koskevan oikeuden tunnustamista sekä tämän summan tosiasiallista palauttamista.

**Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta**

SEUT 267 artiklan perusteella pyydetään yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan sekä 168 ja 178 artiklan tulkintaa.

## Ennakkoratkaisukysymykset

1) Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan 1 kohdan c alakohta tulkittava siten, että määrä, jonka yhtiö (pääyhtiö) laskuttaa siihen etuyhteydessä olevalta yhtiöltä (operatiivinen yhtiö) ja joka vastaa määrää, joka on välttämätön, jotta operatiivisen yhtiön voitto voidaan sovittaa yhteen suoritettujen toimintojen ja otettujen riskien kanssa OECD:n siirtohinnoitteluperiaatteita koskevien ohjeiden mukaisen marginaalimenetelmän mukaisesti, on maksu palvelusta, joka näin ollen kuuluu arvonlisäveron soveltamisalaan?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 ja 178 artiklaa tulkinnan yhteydessä veroviranomaisilla oikeus vaatia laskun lisäksi asiakirjoja (esim. toimintakertomuksia, töiden edistymistä koskevia selvityksiä jne.), joilla perustellaan ostettujen palvelujen käyttö verovelvollisen verollisissa liiketoimissa, vai onko arvonlisäveron vähennysoikeuden arvioinnin perustuttava yksinomaan oston ja tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen väliseen välittömään yhteyteen tai oston yhteyteen verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan?

## Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Euroopan unionin perusoikeuskirja (jäljempänä perusoikeuskirja): 41 artiklan 1 kohta ja 2 kohdan a alakohta

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY (jäljempänä alv-direktiivi): 2 artiklan 1 kohdan c alakohta sekä 168 ja 178 artikla

## Unionin oikeuskäytäntö, johon viitataan

Tuomio 14.2.1985, Rompelman v. Minister van Financiën (268/83, EU:C:1985:74, 24 kohta); tuomio 29.2.1996, Inzo v. Belgische Staat (C-110/94, EU:C:1996:67, 23 ja 24 kohta); tuomio 5.12.1996, Reisdorf v. Finanzamt Köln-West (C-85/95, EU: C:1996:466, 19, 26 ja 29 kohta); tuomio 18.12.1997, Garage Molenheide ym. v. Belgische Staat (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, EU:C:1996:623, 48 kohta); tuomio 8.2.2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:2007: 87, 22–24 kohta); tuomio 6.9.2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, 33, 34, 48 ja 49 kohta); tuomio 6.12.2012, Bonik (EU:C:2012:774, 25–27 ja 29 kohta); tuomio 21.2.2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013: 99, 19 kohta); tuomio 3.9.2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, 29 kohta); tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 59 kohta) ja tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, 26–29 kohta).

## Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Verokoodeksista annettu laki nro 571/2015 (Legea nr. 571/2015 privind Codul fiscal; jäljempänä verokoodeksi):

- lain 11 §:ssä säädetään, että kun veroviranomaiset vahvistavat veron, maksun tai pakollisen sosiaaliturvamaksun määrän, ne voivat jättää huomiotta toimen, jolla ei ole taloudellista tavoitetta, muuttamalla sen verovaikutuksia, tai luokitella toimen tai toiminnon uudelleen, jotta se kuvastaa toimen tai toiminnon taloudellista sisältöä (sisältöpainotteisuuden periaate);
- 19 §:n 5 momentissa säädetään yhtäältä, että etuyhteydessä olevien henkilöiden väliset toimet on toteutettava vapailla markkinoilla toteutuneen hinnan periaatteen mukaisesti ja sovituin tai määrätyin ehdoin, jotka eivät saa poiketa itsenäisten yritysten välisistä kaupallisista tai taloudellisista suhteista, ja toisaalta, että siirtohinnoittelun periaatteet on otettava huomioon määritettäessä etuyhteydessä olevien henkilöiden voittoja;
- lain 126 §:ssä säädetään, että verollisia liiketoimia ovat liiketoimet, jotka ovat arvonlisäverotuksessa tarkoitettuja vastiketta vastaan tehtyjä tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia tai näihin rinnastettavia liiketoimia, ja vahvistetaan kumulatiiviset edellytykset, joiden täytyessä liiketoimi katsotaan verolliseksi;
- 129 §:n mukaan palvelujen suorituksella tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavarantoimintaa;
- 145 §:n 2 momentissa säädetään verovelvollisen oikeudesta vähentää ostoihin liittyvä arvonlisävero, jos nämä ostot on tarkoitettu käytettäväksi tiettyjen verovelvollisen liiketoimien hyödyksi, mukaan lukien ”veronalaiset liiketoimet” (a alakohta);
- 146 §:n 1 momentissa säädetään muun muassa, että vähennysoikeuden käyttö edellyttää, että tavaroista, jotka on luovutettu tai luovutetaan, tai palveluista, jotka on suoritettu tai suoritetaan, maksettavan tai maksetun veron osalta verovelvollisella on oltava hallussaan 155 §:n säännösten mukaisesti annettu lasku;
- 150 §:ssä säädetään lähinnä, että verovelvollinen on henkilö, jolle palvelut suoritetaan, kun suorituspaikka on Romania, myös silloin, kun palveluja tarjoaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut Romaniaan;

Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 soveltamissäännöt, jotka hyväksyttiin hallituksen päätöksellä nro 44/2004 (Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului; jäljempänä soveltamissäännöt):

- 2 kohdan 2 alakohta, jossa viitataan verokoodeksin 126 pykälään:

”Verokoodeksin 126 §:n 1 momentin a kohdassa tarkoitettu tavaroiden luovutus ja/tai palvelujen suoritus on suoritettava vastiketta vastaan. ”Vastikkeellisuus” edellyttää suoraa yhteyttä liiketoimen ja saadun vastikkeen välillä. Liiketoimi on veronalainen, jos liiketoimesta koituu asiakkaalle etua ja saatu vastike liittyy saatuun etuun seuraavasti:

a) asiakkaalle koituvaa etua koskeva edellytys täyttyy, kun tavaroiden tai palvelujen tarjoaja sitoutuu toimittamaan tavaroita ja/tai palveluja, jotka ovat maksun suorittajan todennettavissa, tai jos maksua ei ole suoritettu, kun liiketoimi on toteutettu siten, että tällainen sitoumus on voitu todeta. Tämä edellytys on yhteensopiva sen kanssa, että palvelut ovat kollektiivisia, eivätkä ne ole täsmällisesti mitattavissa tai ne ovat osa oikeudellista velvoitetta;

b) edellytys, jonka mukaan liiketoimen ja saadun vastikkeen välillä on yhteys, täyttyy, vaikka hinta ei vastaisi liiketoimen tavanomaista arvoa, eli se muodostuisi jäsenmaksuista, tavaroista tai palveluista, hinnanalennuksista tai sitä ei maksaisi suoraan edunsaaja vaan kolmas osapuoli.”

– 41 kohdassa, jossa viitataan verokoodeksin 11 pykälään, täsmennetään, että Romanian veroviranomaisten on siirtohinnoittelusääntöjä soveltaessaan otettava huomioon Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön monikansallisia yhtiöitä ja verohallintoja varten laadituissa siirtohinnoittelua koskevissa toimintaohjeissa (jäljempänä OECD:n toimintaohjeet) esitetyt periaatteet. OECD:n toimintaohjeiden 4.38 kohdan mukaan voidaan tehdä hyvittäviä oikaisuja: tällä tarkoitetaan oikaisua, jossa verovelvollinen ilmoittaa verotusta varten siirtohinnan, joka on sen mielestä markkinaehtoinen hinta, vaikka kyseinen hinta on eri hinta kuin keskenään etuyhteydessä olevien yritysten tosiasiallisesti maksama hinta.

Verotusmenettelykoodeksista 24.12.2003 annettu hallituksen päätös nro 92/2003 (Codul de procedură fiscală, jäljempänä verotusmenettelykoodeksi):

– 6 artiklassa säädetään, että veroviranomaisella on oikeus toimivaltansa rajoissa arvioida tosiasiallisen verotustilanteen merkityksellisyys ja hyväksyä laissa sallittu ratkaisu, joka perustuu kaikkiin tapauksen olosuhteisiin liittyviin kattaviin havaintoihin;

– 64 §:ssä säädetään, että verovelvollisen tositteet ja kirjanpito ovat todisteena veron perusteen määrittämiseksi, jolloin myös muut asiakirjatodisteet otetaan huomioon, jos sellaisia on olemassa;

– 65 §:n mukaan verovelvollisella on todistustaakka niistä toimista ja tosiseikoista, joihin hänen veroviranomaiselle antamansa lausunnot ja hänen sille esittämänsä vaatimukset perustuvat (1 momentti), ja veroviranomaisen on perusteltava verotuspäätös omien todisteidensa tai havaintojensa perusteella (2 momentti);

- 107 §:ssä säädetään verovelvollisen oikeudesta saada tietoja verotarkastuksen aikana sekä hänen mahdollisuudestaan esittää näkemyksensä veroviranomaisen havainnoista ja niiden verotuksellisista seurauksista;
- 109 §:ssä säädetään verotarkastuskertomuksen laatimisen edellytyksistä ja vaikutuksista, joiden perusteella tehdään verotuspäätös tarkastettuja kausia koskevien verojen perusteen oikaisemiseksi ylös- tai alaspäin.

### **Yhteenveto tosiseikoista ja pääasian menettelystä**

- 1 Kantaja on osa Arcomet-konsernia, joka on itsenäinen maailmanlaajuinen nosturien vuokrausalan konserni. Konsernissa kantaja ostaa tai vuokraa nostureita, jotka se myöhemmin myy tai vuokraa edelleen asiakkaille. Konsernin emoyhtiö Belgiassa, Arcomet Service NV (jäljempänä Arcomet Belgia), hankkii toimittajia Romaniassa toimivalle yhtiölle (samoin kuin muille konserniin kuuluville yhtiöille) ja neuvottelee niiden kanssa sopimusehdoista. Sopimussuhteita toimittajien ja loppuasiakkaiden kanssa hoitaa tämän jälkeen kantaja.
- 2 Deloitte Belastingconsulenten (Belgia) laati joulukuussa 2010 Arcomet Belgialle siirtohinnoittelututkimuksen, joka koski Arcomet Belgian suhdetta etuyhteydessä oleviin osapuoliin, mukaan lukien kantajaan. Tutkimuksessa yksityiskohtaisesti laaditun vertailukelpoisuusanalyysin tuloksena arvioitiin, että taloudellinen tulos (liikevoittomarginaali), joka etuyhteydessä olevien osapuolten (kantaja mukaan luettuna) olisi markkinatasolla kirjattava siirtohinnoittelusääntöjen mukaisesti, on - 0,71–2,74 prosenttia.
- 3 Romaniassa tutkimuksen johtopäätökset saatiin osaksi Arcomet Belgian ja kantajan välillä 24.1.2012 tehtyä sopimusta, jossa osapuolet ottivat vastatakseen nostureiden myyntiin ja ostoon sekä vuokraukseen liittyvistä tehtävistä ja riskeistä. Sopimusta oli tarkoitus soveltaa 1.1.2011 alkaen toteutettuihin kaupallisiin suhteisiin.
- 4 Kyseisen sopimuksen 3 artiklassa määrätään, että kantajan (jäljempänä operatiivinen yhtiö) on määriteltävä paikallinen strategia nosturikaluston mahdollisimman suuren käyttöasteen saavuttamiseksi ja asiakkaille tarjottavien hintojen maksimoimiseksi, mistä se raportoi emoyhtiölleen Arcomet Belgialle (jäljempänä toimeksiantaja)
- 5 Sopimuksen 4 artiklassa määrätään toimeksiantajan velvollisuuksista:
  - operatiivinen kaupallinen vastuu, joka käsittää strategian ja suunnittelun, neuvottelut (puite)sopimuksista kolmansina osapuolina olevien toimittajien kanssa, neuvottelut rahoitussopimusten ehdoista, teknisen suunnittelun, rahoituksen, keskitetyn ajoneuvokannan hallinnan sekä laadun- ja turvallisuudenhallinnan;

- toimeksiantaja vastaa tärkeimmistä taloudellisista riskeistä, jotka liittyvät operatiivisen yhtiön toimintaan, edellyttäen, että operatiivinen yhtiö noudattaa toimeksiantajan ohjeita, menettelyjä ja päätöksiä tältä osin.
- 6 Sopimuksessa määrättiin joulukuussa 2010 tehdyn tutkimuksen johtopäätösten mukaisesti, että kantajalle taattiin -0,71–2,74 prosentin liikevoittomarginaali. 24.1.2012 tehdyn sopimuksen 5 artiklassa säänneltiin osapuolten välisiä korvauksia, ja sopimuksen liitteessä 3 vahvistettiin seuraavat säännöt:
- Vuoden lopussa analysoitiin, oliko toiminnassa oleva yritys saavuttanut voittomarginaalin ennen veroja (MTBP, medium term budget plan, keskipitkän aikavälin talousarvio; jäljempänä MTBP) välillä - 0,71 prosenttia ja + 2,74 prosenttia;
  - jos operatiivisen yhtiön MTBP oli pienempi kuin - 0,71 prosenttia, se esitti toimeksiantajalle laskun ennen veroja saadun nettovoiton (NPBT, Net Profit Before Tax; jäljempänä NPBT) ja MTBP:n, joka oli - 0,71 prosenttia, erotuksesta;
  - jos operatiivisen yhtiön MTBP oli vähintään -0,71 prosenttia mutta alle +2,74 prosenttia, kumpikaan osapuoli ei ollut oikeutettu korvaukseen;
  - jos operatiivisen yhtiön MTBP oli suurempi kuin +2,74 prosenttia, toimeksiantaja laskutti operatiiviselta yhtiöltä NPBT:n ja 2,74 prosentin MTBP:n välisen erotuksen.
  - osapuolten oli keskusteltava ja sovittava alustavien tilinpäätösten perusteella markkinaehtoisesti saatujen -0,71 ja 2,74 prosentin suuruisen MTBP:iden laskemisesta kullekin tilikaudelle, ja tarvittaessa niitä oli myöhemmin korjattava tarkastettujen ja hyväksytyjen tilinpäätösten perusteella.
- 7 Sopimuksessa määrättiin, että vuosittain laaditaan tasauslasku, joka vapauttaa osapuolet niiden keskinäisistä velvoitteista, seuraavasti:
- kantaja laskuttaa Argomet Belgiaa -0,71 prosenttia alittavan tappiomarginaalin kattamista varten, tai
  - Arcomet Belgia laskuttaa kantajaa 2,74 prosentin marginaalin ylittävän ylijäämän palauttamista varten
- 8 Vuosina 2011, 2012 ja 2013 kantaja kirjasi ylijäämävoittoa, josta se sai Arcomet Belgialta kolme arvonnisäverotonta tasauslaskua, jotka olivat määrältään 250 937,77 euroa (1 081 868 leuta) (jäljempänä lasku 1), 162 076,24 euroa (741 905 leuta) (jäljempänä lasku 2) ja 281 769,66 euroa (1 252 128 leuta) (jäljempänä lasku 3)
- 9 Arcomet Belgia ilmoitti Belgian veroviranomaisille antamassaan ilmoituksessa aluksi, että nämä kolme laskua koskivat tavaroiden yhteisöluovutuksia.



Myöhemmin, vuonna 2015, Arcomet Belgia korjasi alkuperäisessä ilmoituksessa esitettyjä tietoja, ja Belgian veroviranomaiset totesivat, että ”tasauslaskut” liittyivät palvelujen tarjoamiseen.

- 10 Kantaja puolestaan ilmoitti veroilmoituksissaan, että vuonna 2012 laaditut laskut 1 ja 2 liittyivät palvelujen yhteisöhankintoihin, joihin se sovelsi käännettyä veronmaksuvelvollisuutta. Kantaja ei ilmoittanut vuonna 2013 laadittua laskua 3, koska se katsoi, että se liittyi arvonlisäveron soveltamisalaan kuulumattomiin liiketoimiin.
- 11 Kantajalle tehtiin 28.1.2015–7.7.2015 verotarkastus, jonka kohteena oli ajanjakso 1.1.2011–31.12.2014. Tarkastus koski arvonlisäveroilmoituksia, joiden saldo oli negatiivinen ja joissa oli valittu palautusvaihtoehto, jonka perusteella kantaja vaati 84 973 leun palautusta.
- 12 Verotarkastajat päättelivät kertomuksessaan, että edellä mainitut tasauslaskut liittyivät hallinnointipalveluihin, jotka kantaja oli ostanut Arcomet Belgialta, ja pyysivät tältä osin toimittamaan tositteet, joilla osoitetaan palvelujen tosiasiallinen tarjoaminen ja niiden suorittamisen tarpeellisuus kantajan verollisten liiketoimien kannalta.
- 13 Verotarkastajat vaihtoivat myös tietoja Belgian veroviranomaisten kanssa VIES-järjestelmään ilmoitetuista tasauslaskuista, minkä seurauksena Belgian veroviranomaiset totesivat, että Arcomet Belgia oli ilmoittanut tasauslaskut palvelusuoritusta varten laadituiksi.
- 14 Laskujen 1 ja 2, joihin sovellettiin käännettyä veronmaksuvelvollisuutta, osalta verotarkastajat hylkäsivät oikeuden vähentää niihin liittyvän arvonlisäveron, mutta pidättivät perityn arvonlisäveron (molemmat oli kirjattu käännetyn veronmaksuvelvollisuuden piiriin) sillä perusteella, että palvelujen tarjoamista ja niiden suorittamisen tarpeellisuutta verollisia liiketoimia varten ei ollut perusteltu.
- 15 Verotarkastajat katsoivat, että myös lasku 3 liittyi palvelujen yhteisöhankintoihin Arcomet Belgialta, ja määräisivät ylimääräisen arvonlisäveron myöntämättä oikeutta vähentää hankintoihin liittyvä arvonlisävero vedoten samaan syyhyn eli siihen, että ei ollut toimitettu asiakirjoja, joilla olisi voitu perustella palvelujen tarjoaminen ja niiden suorittamisen tarpeellisuus verollisia liiketoimia varten.
- 16 Verotarkastuskertomuksen perusteella kantajalle määrättiin verotuspäätöksessä 738 216 leun suuruinen ylimääräinen arvonlisävero, johon lisättiin 341 708 leun suuruiset lisämaksut (korot ja seuraamukset). Verotarkastuksen seurauksena pidätetty 738 216 leun suuruinen ylimääräinen arvonlisäveron erotus muodostuu seuraavista osista:
  - i) 437 705 leuta vähennyskelvotonta arvonlisäveroa, joka koostuu seuraavista osista:

- 259 648 leun summa, joka on arvonlisäveron määrä laskussa 1, jonka osalta verotarkastajat epäivät arvonlisäveron vähennysoikeuden;
  - 178 057 leun summa, joka on arvonlisäveron määrä laskussa 2, jonka osalta verotarkastajat epäivät arvonlisäveron vähennysoikeuden.
- ii) 300 511 leuta ylimääräisenä arvonlisäverona, joka perittiin sen laskun 3 perusteella, josta verotarkastajat määräsivät ylimääräistä arvonlisäveroa.
- 17 Kantaja teki oikaisuvaatimuksen verotarkastuskertomuksesta ja verotuspäätöksestä. Oikaisuvaatimus hylättiin perusteettomana ja asiakirjoilla perustelemattomana 437 705 leun arvonlisäveron ja 222 917 leun (viivästyskorot ja viivästysseuraamukset) osalta.
- 18 Kantaja nosti Tribunalul Bucureștissa kanteen, jossa se vaati verotuspäätöksen kumoamista seuraavin perustein:
- verotarkastuskertomuksessa ei ole noudatettu laissa säädettyjä muodollisia vaatimuksia ja kantajan puolustautumisoikeuksia on loukattu;
  - Arcomet Belgian harjoittama toiminta ja sen vastattavakseen ottamat riskit, jotka liittyvät kantajan toimintaan, eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan;
  - siinä tapauksessa, että jokin palvelu kuului arvonlisäveron soveltamisalaan, kantajan harjoittamaan toimintaan liittyvän arvonlisäveron vähennysoikeus evättiin lainvastaisesti;
  - veroviranomaiset ovat tulkinneet ja soveltaneet käännetyn veronmaksuvelvollisuuden mekanismia virheellisesti.
- 19 Kanteen yhteydessä kantaja esitti myös pyynnön ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä unionin tuomioistuimelle alv-direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan sekä 168 ja 178 artiklan tulkinnasta käsiteltävänä olevan asian tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen valossa.
- 20 Tribunalul București hylkäsi kantajan kanteen perusteettomana seuraavin perustein.
- 21 Kanneperusteesta, joka koskee sitä, että verotarkastuskertomuksessa ei ole noudatettu laissa säädettyjä muodollisia vaatimuksia ja että puolustautumisoikeuksia on loukattu, Tribunalul București totesi, että väitetty sääntöjenvastaisuus, joka muodostuu siitä, että verotarkastuselin ei perustellut riittävästi kantaansa, joka koskee kantajan näkemystä verotarkastuksessa tehdyistä havainnoista, voi johtaa verotuspäätöksen kumoamiseen vain, jos kantaja osoittaa, että sille on aiheutunut vahinkoa, jota ei voida muutoin korvata; käsiteltävänä olevassa asiassa kantaja ei kuitenkaan ole osoittanut, että tällaista vahinkoa olisi aiheutunut.



- 22 Sen kanneperusteen osalta, jonka mukaan Arcomet Belgian harjoittama toiminta ja sen vastattavakseen ottamat riskit, jotka liittyvät toimintaan Romaniassa, eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, Tribunalul București viittasi soveltamissääntöjen 2 §:n 2 momentin sääntöeseen ja hylkäsi väitteen, jonka mukaan Arcomet Belgia ei tarjonnut mitään selvästi yksilöitävissä olevaa palvelua vaan ainoastaan osallistui kaikkiin Arcometin Romaniassa toteuttamiin liiketoimiin.
- 23 Kanneperusteesta, joka koskee oikeutta vähentää arvonlisävero kantajan harjoittamasta toiminnasta, jos se on arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvaa palvelua, Tribunalul București totesi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella, että arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämisen aineellisena edellytyksenä on, että verovelvollisen täytyy käyttää tavaroita ja palveluja, joihin vähennysoikeuden käyttämiseksi vedotaan, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa. Muodollisiin vaatimuksiin kuuluu myös se, että verovelvollisella on oltava hallussaan laissa säädettyjen vaatimusten mukaisesti laadittu lasku.
- 24 Verovelvollisella ei näin ollen ole oltava hallussaan ainoastaan laskua, josta käy ilmi vähennettäväksi vaadittu arvonlisävero, vaan sen myös osoitettava, että laskutetut tavarat/palvelut on tosiasiallisesti toimitettu/luovutettu ja että ne on toimitettu/luovutettu käytettäväksi sen omissa verollisissa liiketoimissa. Verokoodeksin 145 §:n 2 momentin a kohdassa oleva ilmaisu ”tarkoitettu käytettäväksi – – hyödyksi” merkitsee, että tavaroiden/palvelujen, joista vähennettäväksi vaadittu vero on maksettu, on oltava sellaisia, että ne voivat tuottaa etua arvonlisäveron vähennystä vaativan henkilön toiminnan kohteena olevien liiketoimien yhteydessä.
- 25 Käännetyn veronmaksuvelvollisuuden mekanismin virheelliseen tulkintaan ja soveltamiseen perustuvan kanneperusteen osalta Tribunalul București totesi lopuksi, että kantaja ei ollut osoittanut, että hankinnat olivat välttämättömiä sen verollisia liiketoimia varten, jotta sen olisi voitu katsoa olevan oikeutettu arvonlisäveron vähennykseen, joten käännetyn veronmaksuvelvollisuuden mekanismeja ei voitu soveltaa.
- 26 Kantaja valitti Tribunalul Bucureștin ratkaisusta Curtea de Apel Bucureștiin (Bukarestin ylioikeus, Romania), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

### **Asianosaisten keskeiset lausumat pääasian oikeudenkäynnissä**

- 27 Valituksessaan *kantaja* esitti Tribunalul Bucureștin antamasta ratkaisusta useita kriittisiä näkökohtia, jotka koskivat seuraavia seikkoja:
- Tribunalul București on tulkinnut virheellisesti verokoodeksin 126 §:n 1 momentin ja 129 §:n 1 momentin sääntöksiä, koska Arcomet Belgian Romaniassa harjoittama toiminta ja sen vastatakseen ottamat riskit eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan;

- siinä tapauksessa, että palvelun katsottaisiin olevan arvonlisäverollinen palvelu, Tribunalul București on tulkinnut virheellisesti verokoodeksin 145 §:n 2 momentin säännöksiä siltä osin kuin on kyse kantajan harjoittamaan toimintaan liittyvän arvonlisäveron vähennysoikeudesta;
  - arvonlisäveron vähennystä koskeva muodollinen edellytys täyttyi, koska Arcomet Belgian laatimat tasauslaskut sisälsivät kaikki verokoodeksissa vaaditut tiedot ja olivat siten pätevästi laadittuja;
  - kantaja on toimittanut verotarkastajille riittävät todisteet siitä, että Arcomet Belgia on ottanut vastatakseen Romaniassa harjoitettavaan toimintaan liittyvistä riskeistä ja suoritettavista tehtävistä sopimuksen määräysten mukaisesti;
  - jos kuvattujen tuloksen oikaisujen katsottaisiin liittyvän palvelujen tarjoamiseen, niihin liittyvä arvonlisäverokohtelu edellyttäisi sitä, että kantaja kirjaisi tasoituskunsa Romaniassa verotettaviksi palvelujen yhteisöhankintoihin liittyviksi laskuiksi, joihin sen olisi sovellettava käännettyä veronmaksuvelvollisuutta.
- 28 Valitusmenettelyssä kantaja toistaa pyyntönsä, että unionin tuomioistuimelle esitetään ennakkoratkaisupyyntö, johon sisältyy useita ennakkoratkaisukysymyksiä. Niistä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on hyväksynyt vain kaksi, ja muotoiltuaan ne uudelleen se esittää ne unionin tuomioistuimelle.
- 29 *Veroviranomaiset* esittävät pääasian vastaajina huomautuksia kantajan ehdottamista kysymyksistä.
- 30 Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen osalta ne katsovat, että kantajan vetoamista siirtohinnoittelulainsäädäntöön ei voida ottaa huomioon, koska tämän lainsäädännön säännöksiä sovelletaan ainoastaan tulojen tai menojen oikaisemiseen. Lisäksi siirtohinnoitteluasiakirjoja koskevissa menettelysäännöissä (EUVL 2006, C 176, s. 1) todetaan, että niitä sovelletaan vain tilanteissa, joissa paikallinen lainsäädäntö on epäselvä. Romaniassa on kuitenkin erityissääntöjä siirtohinnoitteluasiakirjojen sisällöstä. Toisaalta siirtohinnoitteluasiakirjat on laadittu Arcomet Belgiaa varten, eikä Belgian lainsäädäntöä, jonka perusteella kyseiset asiakirjat on laadittu, voida soveltaa kantajan tapauksessa.
- 31 Toisen kysymyksen osalta veroviranomaiset toteavat vedoten unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön (tuomio 21.3.200, Gabalfrisa ym., C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, 46 kohta, jossa viitataan tuomion 29.2.1996, Inzo v. Belgische Staat, C-110/94, EU:C:1996:67, 23 ja 24 kohtaan sekä tuomioon 14.2.1985, Rompelman v. Minister van Financiën, 268/83, EU:C:1985:74), että arvonlisäverovähennyksiä vaativan verovelvollisen on osoitettava, että se täyttää kaikki niiden saamisen edellytykset ja että asiaa koskevat säännökset (17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artikla), sellaisina kuin ne on sisällytetty arvonlisäverodirektiiviin, eivät estä veroviranomaisia

edellyttämästä, että ilmoitettu aikomus aloittaa taloudellinen toiminta, jossa tehdään verollisia liiketoimia, osoitetaan objektiivisin todistein.

- 32 Veroviranomaisten mukaan verovelvollisilla on oikeus vähentää arvonlisävero tavaroiden ja palvelujen ostoista vain, jos tietyt kaksi kumulatiivista edellytystä täyttyvät, eli jos ostot on tarkoitettu käytettäväksi verollisissa liiketoimissa ja jos ne perustuvat laskuihin, joiden on sisällettävä kaikki vähennysoikeuden vahvistamiseen tarvittavat tiedot.
- 33 Veroviranomaiset toteavat tältä osin, että osoittaakseen, että ostetut palvelut on käytetty verollisen liiketoimen tarkoituksiin, verovelvollisen on sen lisäksi, että sillä on oltava hallussaan lasku, johon vähennettävä arvonlisävero on merkitty, myös osoitettava, että laskutetut palvelut on tosiasiallisesti suoritettu sen omien verollisten liiketoimien tarkoituksiin. Vaikka todistustaakka oli käsiteltävässä asiassa kantajalla, se ei esittänyt tositteita, jotka olisivat osoittaneet, että palvelut oli suoritettu sen verollisia liiketoimia varten. Kantajan toimittamat asiakirjat eivät ole luonteeltaan toimintakertomuksia, joista ilmenisi ostettujen palvelujen luonne, kunkin toimen osalta tehtyjen työtuntien määrä, käytetyt henkilöstö- ja aineelliset resurssit tai laskutettujen palvelujen hintojen laskentamenetelmä.

### **Tiivistelmä ennakkoratkaisupyynnön perusteluista**

- 34 Ennakkoratkaisukysymysten asianmukaisuudesta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa ensinnäkin, että niissä pyydetään unionin oikeuden säännösten (alv-direktiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan sekä 168 ja 178 artiklan) tulkintaa, ja toiseksi, että ne täyttävät SEUT 267 artiklan ensimmäisessä kohdassa asetetun edellytyksen, koska vastausta näihin kysymyksiin ei voida jo päätellä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä sen enempää liiketoimien verollisiksi luokittelun kuin arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämisen osalta.
- 35 Ennakkoratkaisupyynnön esittämisen tarpeesta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa ensinnäkin, että ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen kohteena olevaa unionin oikeuden säännöstä (arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohta, jota olisi tulkittava siten, että määrä, jonka yhtiö (pääyhtiö) laskuttaa siihen etuyhteydessä olevalta yhtiöltä (operatiivinen yhtiö) ja joka vastaa määrää, joka on välttämätön, jotta toimintaa harjoittavan yhtiön voitto voidaan sovittaa yhteen OECD:n siirtohinnoitteluperiaatteita koskevien ohjeiden mukaisen marginaalimenetelmän mukaisesti suoritettujen toimintojen ja otettujen riskien kanssa, on maksua palvelusta, joka näin ollen kuuluu arvonlisäveron soveltamisalaan), ei ole koskaan tulkittu, joten kyseinen tuomioistuin ei vapaudu velvollisuudestaan esittää asiaa koskeva ennakkoratkaisupyynnö (tuomio 27.3.1963, Da Costa en Schaake NV ym. v. Administration der Belastingen, 28–30/62, EU: C:1963:6).
- 36 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että unionin oikeuden asianmukainen soveltaminen käsiteltävässä asiassa ei ole niin ilmeistä, ettei tästä ole mitään perusteltua epäilyä ja että sillä näin ollen olisi oikeus pidättäytyä

saattamasta siinä esille tullutta unionin oikeuden tulkintaa koskevaa kysymystä unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi (tuomio C-495/03, *Intermodal Transports*, C-495/03, EU: C:2005:552, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja ratkaista se omalla vastuullaan (tuomio 6.10.1982, *CILFIT v. Ministero della Sanità*, 283/81, EU:C:1982:335, 16 kohta).

- 37 Näin ollen käsiteltävänä olevan asian erityisolosuhteissa, jotka liittyvät kyseessä olevaan hallintokäytäntöön, ei voida varmasti päätellä, miten unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, johon on vedottu, on sovellettava. Käsiteltävänä olevassa asiassa herää useita kysymyksiä, nimittäin se, ovatko kuvatut tasoituslaskut muodollinen tapa oikaista toiminnan tulosta vai onko niin, etteivät ne liity mihinkään palvelun tarjoamiseen vaan edustavat arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolista oikaisua tulokseen siinä tapauksessa, että ei ole mitään selvästi tunnistettavissa olevaa palvelua, jonka Argomet Belgia on tarjonnut kantajalle. Lisäksi siinä tapauksessa, että Arcomet Belgia on tarjonnut kantajalle arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvan palvelun, herää kysymys siitä, onko siihen liittyvä arvonlisävero katsottava vähennyskelpoiseksi sillä perusteella, että se hyödyttää kantajan verollisia liiketoimia.
- 38 Koska erityistä kansallista lainsäädäntöä ei ole (verokoodeksin säännöksissä edellytetään arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiseksi ainoastaan laskun olemassaoloa), toisen kysymyksen avulla pyritään selvittämään lisäksi, onko muiden asiakirjojen kuin laskujen vaatiminen arvonlisäveroa koskevassa asiassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä vahvistetun suhteellisuusperiaatteen mukaista. Lisäksi on määriteltävä, onko tämä käytäntö alv-direktiivin säännösten ja tarkoituksen sekä niiden periaatteiden mukainen, jotka unionin tuomioistuin on vahvistanut oikeuskäytännössään palvelun ja maksun välisestä yhteydestä arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvan palvelun olemassaolon toteamiseksi.
- 39 Riita-asiassa annettava ratkaisu on kansallisen muutoksenhakujärjestelmän mukaan lopullinen, joten SEUT 267 artiklan kolmannen kohdan mukaan ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on velvollinen saattamaan asian unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi asiaa koskevaa unionin oikeuden tulkintaa varten.