

**Sag C-726/23****Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

28. november 2023

**Forelæggende ret:**

Curtea de Apel București (Rumænien)

**Afgørelse af:**

16. september 2021

**Appellant, sagsøger:**

SC Arcomet Towercranes SRL

**Indstævnte, sagsøgte:**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (det regionale generaldirektorat for offentlige finanser i Bukarest)

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București (skattemyndigheden for mellemstore skatteydere i Bukarest)

**Hovedsagens genstand**

Appel til prøvelse af den dom, hvorved Tribunalul București (retten i første instans i Bukarest, Rumænien) ikke gav SC Arcomet Towercranes SRL (herefter »appellanten«) medhold i påstanden om delvis annullation af afgørelsen om afslag på klagen over den afgiftsansættelse, hvormed appellanten blev pålagt at betale et beløb på 437 705 rumænske lei (RON) for supplerende merværdiafgift (herefter »moms«) og et beløb på 222 917 RON for supplerende afgiftsforpligtelser (morarenter og strafgebyr), og om delvis annullation af afgiftsansættelsen vedrørende disse afgiftsforpligtelser og af den afgiftskontrolrapport, hvorpå afgiftsansættelsen var baseret. Appellanten har desuden nedlagt påstand om fritagelse for betaling af de to omhandlede beløb, om indrømmelse af ret til tilbagebetaling af beløbet på 84 973 RON og om faktisk tilbagebetaling af dette beløb.

## Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

I henhold til artikel 267 TEUF anmodes om en fortolkning af artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 168 og artikel 178 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.

### Præjudicielle spørgsmål

1) Skal artikel 2, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem fortolkes således, at det beløb, som et selskab (hovedselskabet) fakturerer et tilknyttet selskab (driftsselskabet), svarende til det beløb, der i henhold til overskudsmetoden i OECD's retningslinjer om interne afregningspriser er nødvendigt for at udligne driftsselskabets overskud i forhold til de udførte aktiviteter og de påtagne risici, udgør en betaling for en tjenesteydelse, som dermed er omfattet af momsens anvendelsesområde?

2) Hvis det første spørgsmål besvares bekræftende, skal artikel 168 og 178 i Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem da fortolkes således, at afgiftsmyndighederne har beføjelse til, ud over fakturaen, at anmode om dokumenter (eksempelvis aktivitetsrapporter, dokumenter om [arbejdernes] fremskridt osv.), der godtgør anvendelsen af de erhvervede tjenesteydelser i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, eller skal denne vurdering af retten til momsfradrag udelukkende være baseret på den direkte tilknytning mellem erhvervelsen og leveringen af varer eller tjenesteydelser eller [mellem erhvervelsen og] hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed?

### Anførte EU-retlige forskrifter

Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«): artikel 41, stk. 1 og 2, litra a)

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter også »momsdirektivet«): artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 168 og artikel 178

### Anført praksis fra Domstolen

Dom af 14. februar 1985, Rompelman mod Minister van Financiën, 268/83, EU:C:1985:74, præmis 24, af 29. februar 1996, Inzo mod Belgische Staat, C-110/94, EU:C:1996:67, præmis 23 og 24, af 5. december 1996, Reisdorf mod Finanzamt Köln-West, C-85/95, EU:C:1996:466, præmis 19, 26 og 29, af 18. december 1997, Garage Molenheide m.fl. mod Belgische Staat, C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, EU:C:1996:623, præmis 48, af 8. februar 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, præmis 22-24, af 6. september 2012,

Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, præmis 33, 34, 48 og 49, af 6. december 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, præmis 25-27 og 29, af 21. februar 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, præmis 19, af 3. september 2014, GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, præmis 29, af 9. juli 2015, Salomie og Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 59, og af 22. oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 26-29.

### **Anførte nationale forskrifter**

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter, herefter »loven om skatter og afgifter«):

- Artikel 11 bestemmer, at ved skatte- og afgiftsmyndighedernes fastlæggelse af beløbet for en afgift, en skat eller et obligatorisk socialt bidrag kan de se bort fra en transaktion uden økonomisk formål og tilpasse transaktionens skattemæssige virkninger eller omklassificere formen af en transaktion eller aktivitet med henblik på at afspejle transaktionens eller aktivitetens økonomiske indhold (princippet om indhold frem for formalia).
- Artikel 19, stk. (5), fastsætter, dels at transaktioner mellem tilknyttede personer skal gennemføres i overensstemmelse med armslængdeprincippet og på aftalte eller pålagte betingelser, som ikke må afvige fra de kommercielle eller finansielle forretningsmæssige forbindelser, der etableres mellem uafhængige virksomheder, dels at der skal tages hensyn til principperne om interne afregningspriser ved fastsættelsen af de tilknyttede personers overskud.
- Artikel 126 bestemmer, at der ved afgiftspligtige transaktioner forstås de transaktioner, der udgør eller kan sidestilles med en levering af varer eller tjenesteydelser, som er underlagt moms, og som foretages mod vederlag; endvidere præciserer denne artikel de kumulative betingelser for at kvalificere en transaktion som afgiftspligtig.
- Ved levering af tjenesteydelser forstås i henhold til artikel 129 enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.
- Artikel 145, stk. (2), bestemmer, at en afgiftspligtig person har ret til at fradrage momsen på erhvervelser, såfremt de pågældende varer og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med visse transaktioner, herunder »afgiftspligtige transaktioner« [litra a)].
- Artikel 146, stk. (1), bestemmer bl.a., at den afgiftspligtige person skal være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 155, for at kunne udøve sin ret til at fradrage den afgift, som skal betales eller er betalt for varer eller tjenesteydelser, der er blevet leveret eller skal leveres til denne.

- Artikel 150 bestemmer i det væsentlige, at den betalingspligtige for afgiften er modtageren af tjenesteydelser, der leveres i Rumænien, selv hvis disse leveres af en afgiftspligtig person, der ikke er etableret i Rumænien.

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (gennemførelsesbestemmelser til lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter, godkendt ved regeringsbeslutning nr. 44/2004) (herefter »gennemførelsesbestemmelserne«):

- Punkt 2, stk. (2), vedrørende artikel 126 i loven om skatter og afgifter:

»I henhold til artikel 126, stk. (1), litra a), i loven om skatter og afgifter skal en levering af varer og/eller tjenesteydelser ske mod vederlag. Betingelsen om »vederlag« indebærer en direkte tilknytning mellem transaktionen og den opnåede modydelse. En transaktion er afgiftspligtig, hvis transaktionen giver kunden en fordel, og den opnåede modydelse er relateret til den opnåede fordel, på følgende måde:

a) Betingelsen om, at der skal foreligge en fordel for en kunde, er opfyldt, når leverandøren af varer eller tjenesteydelser forpligter sig til at levere varer og/eller tjenesteydelser, som kan identificeres, til den person, der foretager betalingen, eller, i mangel af betaling, når transaktionen er blevet gennemført for at gøre det muligt at påtage sig en sådan forpligtelse. Denne betingelse er forenelig med den omstændighed, at tjenesteydelserne er kollektive, at de ikke kan måles præcist, eller at de kan henføres til en lovmæssig forpligtelse.

b) Betingelsen om en tilknytning mellem transaktionen og den opnåede modydelse er opfyldt, selv hvis prisen ikke afspejler transaktionens normale værdi, dvs. tager form af tilskud, varer eller tjenesteydelser, prisrabatter, eller ikke betales direkte af modtageren, men af en tredjepart.«

- Punkt 41 angående artikel 11 i loven om skatter og afgifter præciserer, at de rumænske skatte- og afgiftsmyndigheder ved anvendelsen af reglerne om interne afregningspriser skal tage hensyn til principperne i retningslinjerne om interne afregningspriser for multinationale selskaber og skatteforvaltninger fra Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (herefter »OECD's retningslinjer«). I henhold til punkt 4.38 i OECD's retningslinjer kan der foretages »kompenserende justeringer«, som henfører sig til justering i en sammenhæng, hvor den skatte- og afgiftspligtige person indberetter en intern afregningspris til skatte- og afgiftsformål, som efter dennes mening er i overensstemmelse med armslængdeprincippet, selv om denne pris er forskellig fra det reelle beløb, der er betalt mellem de tilknyttede virksomheder.

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală (regeringsdekret nr. 92/2003 af 24.12.2003 om lov om skatte- og afgiftsprocedurer) (herefter »loven om skatte- og afgiftsprocedurer«):

- Artikel 6 bestemmer, at skatte- og afgiftsmyndigheden har adgang til inden for sine beføjelser og kompetencer at vurdere relevansen af de skattemæssige faktiske omstændigheder og vedtage en løsning på grundlag af lovbestemmelserne samt på grundlag af den fuldstændige bedømmelse af samtlige oplysende omstændigheder i den konkrete sag.
- Artikel 64 bestemmer, at den skatte- og afgiftspligtige persons dokumentation og regnskaber skal udgøre bevismaterialet med henblik på at fastsætte beskatningsgrundlaget, og i denne forbindelse tages eventuelle andre støttedokumenter også i betragtning.
- I henhold til artikel 65 har den skatte- og afgiftspligtige person bevisbyrden for de handlinger og faktiske omstændigheder, som ligger til grund for dennes angivelser og eventuelle krav til skatte- og afgiftsmyndigheden (stk. (1)), og skatte- og afgiftsmyndigheden er forpligtet til at begrunde skatte- og afgiftsansættelsen på grundlag af sine egne beviser eller konstateringer (stk. (2)).
- Artikel 107 bestemmer, at den skatte- og afgiftspligtige person har ret til at blive underrettet i løbet af skatte- og afgiftskontrollen og skal gives mulighed for at fremsætte sine bemærkninger om de af skatte- og afgiftsmyndigheden foretagne konstateringer og de skattemæssige virkninger heraf.
- Artikel 109 regulerer betingelserne for udfærdigelsen og virkningerne af skatte- og afgiftskontrolrapporten, på grundlag af hvilken der udstedes en skatte- og afgiftsansættelse med hensyn til forskelle i skatte- og afgiftsforpligtelser vedrørende de perioder, der var genstand for kontrol.

### **Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen**

- 1 Appellanten er en del af Arcomet-koncernen, som er en selvstændig global koncern i kranudlejningssektoren. Inden for koncernen erhverver eller leaser appellanten kraner, som den efterfølgende sælger eller leaser videre til kunderne. Koncernens moderselskab, Arcomet Service NV, der er et belgisk selskab (herefter »Arcomet Belgien«), finder leverandørerne til det rumænske selskab (såvel som til andre koncernselskaber) og forhandler kontraktvilkårene med disse leverandører. Aftaleforholdet til leverandører og slutkunder varetages efterfølgende af appellanten.
- 2 I december 2010 udførte Deloitte Belastingconsulenten (et belgisk selskab) en transfer pricing-undersøgelse for Arcomet Belgien vedrørende selskabets forhold til dets tilknyttede enheder, herunder appellanten. Som et resultat af undersøgelsens detaljerede sammenlignelighedsanalyse blev det vurderet, at det finansielle resultat (driftsoverskudsgrad) på markedsniveau, som de tilknyttede enheder (herunder appellanten) burde registrere ifølge reglerne om interne afregningspriser, var på mellem -0,71% og +2,74%.

- 3 I Rumænien blev konklusionerne i undersøgelsen gennemført ved en aftale af den 24. januar 2012, hvorved Arcomet Belgien og appellanten påtog sig opgaver og risici i forbindelse med salg, køb og udlejning af kraner. Denne aftale ville omfatte kommercielle forhold, der var etableret fra og med den 1. januar 2011.
- 4 Denne aftales artikel 3 fastsatte appellants (benævnt »driftsselskabet«) opgaver i forbindelse med fastlæggelse af den lokale strategi for at opnå den højeste belægning af kranflåden og maksimere priserne over for kunderne, som appellanten efterfølgende ville overføre til moderselskabet Arcomet Belgien (benævnt »ordregiveren«).
- 5 Aftalens artikel 4 beskrev ordregiverens opgaver:
  - operationel varetagelse af forretningsmæssige ansvarsområder, som består af strategi og planlægning, forhandling af (ramme-)aftaler med tredjepartsleverandører, forhandling af vilkår og betingelser for finansieringsaftaler, ingeniørvirksomhed, finansiering, central [kran-]flådestyring samt kvalitets- og sikkerhedsstyring
  - påtagelse af de vigtigste økonomiske risici i forbindelse med driftsselskabets aktiviteter, forudsat at det sidstnævnte selskab overholder ordregiverens instrukser, procedurer og afgørelser i denne henseende.
- 6 I overensstemmelse med konklusionerne i undersøgelsen fra december 2010 fastsatte aftalen, at appellanten var sikret en driftsoverskudsgrad på mellem -0,71% og +2,74%. Med henblik herpå regulerede artikel 5 i aftalen af 24. januar 2012 parternes vederlag, og bilag 3 til aftalen fastsatte følgende regler:
  - Ved årets udgang blev det undersøgt, om driftsselskabet havde opnået et overskud før skat og finansielle omkostninger (PBTM) i intervallet mellem -0,71% og +2,74%.
  - Hvis driftsselskabets PBTM var lavere end -0,71%, udfærdigede driftsselskabet en faktura til ordregiveren på forskellen mellem nettooverskuddet før skat (NPBT) og en PBTM på -0,71%.
  - Hvis driftsselskabets PBTM var højere end eller lig med -0,71%, men lavere end +2,74%, havde ingen af parterne ret til vederlag.
  - Hvis driftsselskabets PBTM var højere end +2,74%, udfærdigede ordregiveren en faktura til driftsselskabet på forskellen mellem den opnåede NPBT og en PBTM på +2,74%.
  - Beregningen af PBTM efter armslængdeprincippet på -0,71% og +2,74% for hvert regnskabsår blev drøftet og aftalt mellem parterne på grundlag af de foreløbige årsregnskaber og, i givet fald, efterfølgende justeret på grundlag af de reviderede og godkendte årsregnskaber.



- 7 I henhold til aftalen blev der hvert år udfærdiget en udligningsfaktura for at frigøre parterne fra deres gensidige forpligtelser, nærmere bestemt
  - fra appellanten til Arcomet Belgien for at dække det overskydende tab under overskudsgraden på -0,71% eller
  - fra Arcomet Belgien til appellanten for at modtage den overskydende fortjeneste over overskudsgraden på +2,74%.
- 8 I 2011, 2012 og 2013 registrerede appellanten et overskud over den nævnte intervalgrænse, for hvilket den modtog tre udligningsfakturaer fra Arcomet Belgien, uden moms, på 250 937,77 EUR (1 081 868 RON) (»faktura 1«), 162 076,24 EUR (741 905 RON) (»faktura 2«) og 281 769,66 EUR (1 252 128 RON) (»faktura 3«).
- 9 I angivelsen til de belgiske skatte- og afgiftsmyndigheder oplyste Arcomet Belgien oprindeligt, at de tre fakturaer vedrørte leveringer af varer inden for Fællesskabet. Efterfølgende, i 2015, berigtigede Arcomet Belgien oplysningerne i den oprindelige angivelse, og de belgiske skatte- og afgiftsmyndigheder fandt, at »udligningsfakturaerne« vedrørte leveringer af tjenesteydelser.
- 10 I sin selvangivelse indberettede appellanten faktura 1 og 2 udfærdiget i 2012 som vedrørende erhvervelser af tjenesteydelser inden for Fællesskabet, for hvilke appellanten anvendte ordningen for omvendt betalingspligt. Appellanten indberettede ikke faktura 3, der var udfærdiget i 2013, eftersom den efter appellants opfattelse vedrørte transaktioner uden for momsens anvendelsesområde.
- 11 Mellem den 28. januar 2015 og den 7. juli 2015 var appellanten genstand for en afgiftskontrol vedrørende perioden fra den 1. januar 2011 til den 31. december 2014. Kontrollen omfattede fastsættelsen af afgiften med hensyn til momsangivelser med negative saldobeløb med mulighed for tilbagebetaling, på grundlag af hvilke appellanten havde anmodet om tilbagebetaling af et beløb på 84 973 RON.
- 12 Skatteinspektørerne konkluderede i deres rapport, at de ovennævnte udligningsfakturaer vedrørte tjenesteydelser inden for ledelse, som appellanten havde erhvervet fra Arcomet Belgien, og krævede i denne forbindelse, at der blev fremlagt støttedokumenter for den faktiske levering af tjenesteydelserne og nødvendigheden af erhvervelsen af disse tjenesteydelser i forbindelse med appellants afgiftspligtige transaktioner.
- 13 Skatteinspektørerne udvekslede også oplysninger med de belgiske skatte- og afgiftsmyndigheder angående indberetningen af udligningsfakturaerne i VIES, og på grundlag af denne udveksling fandt de belgiske skatte- og afgiftsmyndigheder, at Arcomet Belgien havde indberettet udligningsfakturaerne som værende udfærdiget til levering af tjenesteydelser.

- 14 Med hensyn til faktura 1 og 2, for hvilke der var blevet anvendt ordningen for omvendt betalingspligt, besluttede skatteinspektørerne at nægte retten til at fradrage den respektive moms og at beholde den opkrævede moms (begge [fakturaer var blevet] registreret under ordningen for omvendt betalingspligt) med den begrundelse, at der ikke var fremført bevis for leveringen af tjenesteydelserne og nødvendigheden af erhvervelsen af disse tjenesteydelser i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner.
- 15 Skatteinspektørerne mente, at også faktura 3 vedrørte en erhvervelse af tjenesteydelser inden for Fællesskabet fra Arcomet Belgien, hvorfor de opkrævede den supplerende moms, uden at indrømme retten til at fradrage den respektive moms; skatteinspektørerne fremførte samme begrundelse, dvs. at der ikke var fremlagt dokumenter, som beviste leveringen af tjenesteydelserne og nødvendigheden af erhvervelsen af disse tjenesteydelser i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner.
- 16 På grundlag af afgiftskontrolrapporten blev appellanten ved den omhandlede afgiftsansættelse pålagt at betale et supplerende momsbeløb på 738 216 RON, med tillæg af supplerende afgiftsforpligtelser (morarenter og strafgebyr) på 341 708 RON. Den yderligere supplerende moms, der blev opkrævet som følge af afgiftskontrollen og beløber sig til 738 216 RON, er sammensat af:
- (i) 437 705 RON for ikke fradragsberettiget moms, bestående i
    - beløbet på 259 648 RON for moms på faktura 1, for hvilken skatteinspektørerne nægtede retten til momsfradrag
    - beløbet på 178 057 RON for moms på faktura 2, for hvilken skatteinspektørerne nægtede retten til momsfradrag
  - (ii) 300 511 RON for moms, der blev opkrævet på supplerende vis som følge af udfærdigelsen af faktura 3, for hvilken skatteinspektørerne opkrævede den supplerende moms.
- 17 Appellanten indgav klage over afgiftskontrolrapporten og afgiftsansættelsen. Der blev givet afslag på klagen, fordi den var ugrundet og ikke ledsaget af dokumenter med hensyn til beløbet på 437 705 RON for moms og beløbet på 222 917 RON for supplerende afgiftsforpligtelser (morarenter og strafgebyr).
- 18 Appellanten anlagde sag ved Tribunalul București (retten i første instans i Bukarest) med påstand om annullation af afgiftsansættelsen og fremsatte følgende anbringender:
- Afgiftskontrolrapporten opfylder ikke de lovbestemte formelle krav, og appellants ret til forsvar er blevet tilsidesat.
  - De af Arcomet Belgien udførte aktiviteter og påtagne risici i forbindelse med appellants virksomhed er ikke omfattet af momsens anvendelsesområde.



- Såfremt der er tale om en tjenesteydelse, som er omfattet af momsens anvendelsesområde, er retten til at fradrage momsen på de af appellanten udførte aktiviteter blevet nægtet med urette.
  - Skatte- og afgiftsmyndighederne har fortolket og anvendt ordningen for omvendt betalingspligt fejlagtigt.
- 19 Inden for rammerne af sagen anmodede appellanten også om, at Domstolen skulle forelægges et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 168 og artikel 178 med hensyn til de faktiske og retlige omstændigheder i den foreliggende sag.
  - 20 Tribunalul București (retten i første instans i Bukarest) gav ikke appellanten medhold i sagen med følgende begrundelse.
  - 21 Hvad angår anbringendet om, at afgiftskontrolrapporten ikke opfylder de lovbestemte formelle krav, og at retten til forsvar er blevet tilsidesat, lagde den nævnte ret til grund, at den angivelige uregelmæssighed, der består i, at skatteinspektørernes begrundelse er utilstrækkelig med hensyn til appellants synspunkter om resultaterne af afgiftskontrollen, kun kan føre til annullation af afgiftsansættelsen, hvis appellanten har godtgjort at have lidt et tab, som ikke kan afhjælpes på en anden måde, mens appellanten i den konkrete situation ikke har godtgjort et sådant tab.
  - 22 Hvad angår anbringendet om, at de af Arcomet Belgien udførte aktiviteter og påtagne risici i forbindelse med virksomheden i Rumænien ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, henviste den nævnte ret til reglen i gennemførelsesbestemmelsernes punkt 2, stk. (2), og forkastede argumentet om, at Arcomet Belgien ikke har leveret nogen klart identificerbar tjenesteydelse, men kun har deltaget i alle de økonomiske transaktioner, som Arcomet har udført i Rumænien.
  - 23 Hvad angår anbringendet om, at appellanten har ret til momsfradrag for de aktiviteter, som denne selv udfører, såfremt de udgør tjenesteydelser, der er omfattet af momsens anvendelsesområde, påpegede den nævnte ret på grundlag af Domstolens praksis, at udøvelsen af fradragsretten på momsområdet er underlagt det materielle krav om, at de varer eller tjenesteydelser, der påberåbes til støtte for denne ret, bliver anvendt i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med den pågældendes egne afgiftspligtige transaktioner. De formelle krav omfatter kravet om, at den afgiftspligtige person er i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med loven.
  - 24 Den afgiftspligtige person er derfor ikke kun forpligtet til at være i besiddelse af en faktura med den angiveligt fradragsberettigede moms, men også til at bevise, at de fakturerede varer eller tjenesteydelser faktisk er blevet leveret og anvendt i forbindelse med dennes egne afgiftspligtige aktiviteter. Brugen af udtrykket »anvendes i forbindelse med [...]« i artikel 145, stk. (2), litra a), i loven om skatter og afgifter indebærer, at de varer eller tjenesteydelser, for hvilke den afgift,

som der anmodes fradrag for, er blevet betalt, skal kunne give en fordel i forbindelse med de transaktioner, der udgør genstanden for virksomheden udøvet af den person, der anmoder om momsfradrag.

- 25 Hvad afslutningsvis angår anbringendet om en fejlagtig fortolkning og anvendelse af ordningen for omvendt betalingspligt fastslog den nævnte ret, at appellanten ikke med henblik på at indrømmes retten til momsfradrag har godtgjort nødvendigheden af erhvervelserne i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner, således at ordningen for omvendt betalingspligt ikke finder anvendelse.
- 26 Appellanten har iværksat appel ved Curtea de Apel București (appeldomstolen i Bukarest), som er den forelæggende ret, til prøvelse af dommen afsagt af Tribunalul București (retten i første instans i Bukarest).

### **De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter**

- 27 I appelskriftet har *appellanten* fremsat en række klagepunkter over dommen afsagt af Tribunalul București (retten i første instans i Bukarest), som vedrører følgende aspekter:
- Den nævnte ret fortolkede bestemmelserne i artikel 126, stk. (1), og artikel 129, stk. (1), i loven om skatter og afgifter fejlagtigt, eftersom de af Arcomet Belgien udførte aktiviteter og påtagne risici i forbindelse med virksomheden i Rumænien ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde.
  - Såfremt det måtte antages, at de konkrete tjenesteydelser er omfattet af momsens anvendelsesområde, anlagde denne ret en fejlagtig fortolkning af bestemmelserne i artikel 145, stk. (2), i loven om skatter og afgifter for så vidt angår retten til at fradrage momsen på de af appellanten udførte aktiviteter.
  - Det formelle krav for momsfradrag er opfyldt, fordi de af Arcomet Belgien udfærdigede udligningsfakturaer indeholder alle de elementer, der kræves ifølge loven om skatter og afgifter, og er derfor blevet udfærdiget på gyldig vis.
  - Appellanten har for skatteinspektørerne fremlagt støttedokumenter, der er tilstrækkelige til at bevise, at Arcomet Belgien har taget på sig risici og udført opgaver i forbindelse med virksomheden i Rumænien som fastsat i aftalen.
  - Hvis de beskrevne justeringer af [det finansielle] resultat blev anset for at have tilknytning til en levering af tjenesteydelser, ville behandlingen af den respektive moms indebære, at appellantens udligningsfakturaer skulle registreres som vedrørende erhvervelser af tjenesteydelser inden for Fællesskabet, der er afgiftspligtige i Rumænien, og for hvilke ordningen for omvendt betalingspligt skal anvendes.

- 28 I appelsagen har appellanten gentaget sin anmodning om, at Domstolen forelægges flere præjudicielle spørgsmål, hvoraf kun to er blevet fastholdt af den forelæggende ret, som har omformuleret dem og stillet dem til Domstolen.
- 29 *Skatte- og afgiftsmyndighederne*, i deres egenskab af indstævnte/sagsøgte i hovedsagen, har fremsat bemærkninger, som hovedsageligt vedrører de af appellanten rejste spørgsmål.
- 30 Hvad angår det første spørgsmål finder skatte- og afgiftsmyndighederne, at der ikke kan tages hensyn til appellants påberåbelse af reglerne om interne afregningspriser, eftersom disse regler kun finder anvendelse på berigtigelse af indtægter eller udgifter. Desuden fastsætter adfærdskodeksen for transfer pricing-dokumentation (EUT 2006, C 176, s. 1), at denne kodeks kun finder anvendelse i situationer, hvor den lokale lovgivning er uklar. I Rumænien gælder dog særlige regler vedrørende indholdet af transfer pricing-dokumentationen. Endvidere er transfer pricing-dokumentationen blevet udarbejdet for Arcomet Belgien, mens appellanten ikke kan være omfattet af den belgiske lovgivning, i henhold til hvilken denne dokumentation blev udarbejdet.
- 31 Med hensyn til det andet spørgsmål har skatte- og afgiftsmyndighederne under henvisning til Domstolens praksis (dom af 21.3.2000, *Gabalfrisa m.fl.*, C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, præmis 46, som henviser til præmis 23 og 24 i dom af 29.2.1996, *Inzo mod Belgische Staat*, C-110/94, EU:C:1996:67, og til præmis 24 i dom af 14.2.1985, *Rompelman mod Minister van Financiën*, 268/83, EU:C:1985:74) anført, at det påhviler den afgiftspligtige person, der anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at alle de lovmæssige betingelser for at indrømme fradraget er opfyldte; endvidere er de relevante bestemmelser (artikel 4 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977), som er blevet gengivet i momsdirektivet, ikke til hinder for, at afgiftsmyndighederne kræver den erklærede hensigt om at påbegynde økonomisk virksomhed forbundet med afgiftspligtige transaktioner bestyret af objektive momenter.
- 32 Ifølge skatte- og afgiftsmyndighederne har afgiftspligtige personer kun ret til at fradrage moms på deres erhvervelser af varer og tjenesteydelser, hvis to kumulative betingelser er opfyldt, dvs. hvis erhvervelserne anvendes i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, og hvis erhvervelserne er baseret på fakturaer, der skal indeholde alle de nødvendige oplysninger for at fastlægge fradragsretten.
- 33 I denne forbindelse har skatte- og afgiftsmyndighederne anført, at den afgiftspligtige person for at godtgøre, at de erhvervede tjenesteydelser anvendes i forbindelse med en given afgiftspligtig transaktion, ikke blot skal være i besiddelse af fakturaen med den fradragsberettigede moms, men også skal godtgøre, at de fakturerede tjenesteydelser faktisk er blevet leveret i forbindelse med dennes egne afgiftspligtige transaktioner. I den foreliggende situation har appellanten, på trods af, at denne havde bevisbyrden, ikke fremlagt nogen støttedokumenter, som viser, at tjenesteydelserne er blevet leveret i forbindelse med dennes egne afgiftspligtige transaktioner. De dokumenter, som appellanten

har fremlagt, har ikke karakter af aktivitetsrapporter, som angiver arten af de erhvervede tjenesteydelser, antallet af arbejdstimer pr. transaktion, de anvendte menneskelige og materielle ressourcer eller metoden til beregning af vederlagene for de fakturerede tjenesteydelser.

### **Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen**

- 34 Hvad angår relevansen af de formulerede præjudicielle spørgsmål finder den forelæggende ret for det første, at spørgsmålene vedrører fortolkningen af EU-retlige bestemmelser [momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), samt artikel 168 og artikel 178], og for det andet, at disse spørgsmål opfylder betingelsen i artikel 267, stk. 1, TEUF, idet besvarelsen heraf ikke allerede fremgår af Domstolens praksis, hverken med hensyn til kvalificeringen af transaktioner som afgiftspligtige eller for så vidt angår udøvelsen af retten til momsfradrag.
- 35 Med hensyn til behovet for at forelægge sagen for Domstolen har den forelæggende ret for det første præciseret, at den af det første præjudicielle spørgsmål omfattede EU-retlige bestemmelse [dvs. momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), der ifølge den forelæggende ret skal fortolkes således, at det beløb, som et selskab (hovedselskabet) fakturerer et tilknyttet selskab (driftsselskabet), svarende til det beløb, der i henhold til overskudsmetoden i OECD's retningslinjer er nødvendigt for at udligne driftsselskabets overskud i forhold til de udførte aktiviteter og de påtagne risici, udgør en betaling for en tjenesteydelse, som dermed er omfattet af momsens anvendelsesområde] endnu ikke har været genstand for fortolkning, således at retten ikke er undtaget fra forelæggelsespligten (dom af 27.3.1963, *Da Costa en Schaake NV m.fl. mod Administratie der Belastingen*, 28–30/62, EU:C:1963:6).
- 36 For det andet finder den forelæggende ret, at den korrekte anvendelse af EU-retten i den foreliggende sag ikke fremgår med en sådan klarhed, at der ikke foreligger nogen rimelig tvivl, og følgelig sådan at den nationale ret kan beslutte at undlade at forelægge Domstolen et spørgsmål om fortolkningen af EU-retten, der er blevet rejst for den (dom af 15.9.2005, *Intermodal Transports*, C-495/03, EU:C:2005:552, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis), og således selvstændigt træffe afgørelsen (dom af 6.10.1982, *CILFIT mod Ministero della Sanità*, 283/81, EU:C:1982:335, præmis 16).
- 37 De specifikke omstændigheder i den foreliggende sag vedrørende den omhandlede administrative praksis fører således til en usikker konklusion med hensyn til anvendelsen af den anførte praksis fra Domstolen. I den foreliggende sag er der rejst flere spørgsmål, navnlig hvorvidt de beskrevne udligningsfakturaer udgør en formel måde at justere driftsoverskuddet på, eller hvorvidt de ikke vedrører nogen levering af en tjenesteydelse, men udgør en justering af overskuddet, som falder uden for momsens anvendelsesområde, såfremt Arcomet Belgien ikke har leveret nogen klart identificerbar tjenesteydelse til appellanten. Hvis det antages, at Arcomet Belgien har leveret en tjenesteydelse til appellanten, som er omfattet af

momsens anvendelsesområde, rejses endvidere spørgsmålet om, hvorvidt den respektive moms skal betragtes som fradragsberettiget, fordi [denne tjenesteydelse] er blevet leveret i forbindelse med appellants afgiftspligtige transaktioner.

- 38 I mangel af specifikke nationale regler (for at kunne udøve retten til momsfradrag er det ifølge bestemmelserne i loven om skatter og afgifter kun påkrævet, at der findes en faktura) er det andet spørgsmål stillet med henblik på at afklare, hvorvidt anmodningen om yderligere dokumenter ud over fakturaer er i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, som er fastslået i Domstolens praksis på momsområdet. Det er også nødvendigt at afgøre, om den omhandlede administrative praksis er forenelig med dels momsdirektivets bestemmelser og formål, dels de principper, som Domstolen har fastslået i sin praksis vedrørende tilknytningen mellem tjenesteydelsen og betalingen, med henblik på at fastlægge, om der findes en tjenesteydelse, som er omfattet af momsens anvendelsesområde.
- 39 For det tredje er den dom, der skal afsiges i den foreliggende sag, endelig inden for rammerne af den nationale appelordning, således at den forelæggende ret i henhold til artikel 267, stk. 3, TEUF har pligt til at anmode Domstolen om fortolkning af den relevante EU-ret.

ARBEJDSDOKUMENT