



# Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

G. PITRUZZELLA

van 19 januari 2023<sup>1</sup>

**Zaak C-461/21**

**SC Cartrans Preda SRL**

**tegen**

**Directia Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova**

[verzoek van de Tribunal Prahova (rechter in eerste aanleg Prahova, Roemenië) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Vrij verrichten van diensten – Artikelen 56 en 57 VWEU – Begrip ‚dienst‘ – Terugvordering van btw in meer dan één lidstaat door een niet-ingezeten dienstverrichter – Beperkingen – Belastingwetgeving – Inhouding van een bronheffing door een ingezeten dienstontvanger op de aan een niet-ingezeten dienstverrichter betaalde vergoeding – Rechtvaardigingsgronden”

1. In deze zaak wordt het Hof opnieuw verzocht zich te buigen over de vraag of een nationale wettelijke regeling die voorziet in de belasting van niet-ingezeten dienstverrichters door toepassing van een bronheffing op de door de ingezeten ontvanger van de diensten betaalde vergoeding, verenigbaar is met de Unierechtelijke bepalingen inzake het vrij verrichten van diensten.
2. Deze zaak betreft een geding tussen de Roemeense vennootschap SC Cartrans Preda SRL (hierna: „Cartrans Preda”) en de Roemeense belastingautoriteiten over een naheffingsaanslag die de belastingautoriteiten aan die vennootschap hebben opgelegd. Bij de naheffingsaanslag hebben de Roemeense autoriteiten Cartrans Preda gelast tot betaling van, ten eerste, een aanvullend btw-bedrag voor het vervoer van goederen die bestemd zijn voor invoer naar Roemenië en, ten tweede, een bronheffing over door niet-ingezetenen ontvangen inkomsten. Volgens de Roemeense autoriteiten had Cartrans Preda die heffing moeten inhouden over de vergoedingen die zij had betaald aan een Deense vennootschap waarmee zij een overeenkomst had gesloten inzake de terugvordering van btw en accijnzen in verschillende lidstaten.
3. Overeenkomstig het verzoek van het Hof worden in deze conclusie alleen de prejudiciële vragen van de verwijzende rechter geanalyseerd die betrekking hebben op het tweede element van de door Cartrans Preda bestreden naheffingsaanslag, dat vragen over het vrij verrichten van diensten opwerpt.

<sup>1</sup> Oorspronkelijke taal: Italiaans.

## I. Toepasselijke bepalingen

4. In artikel 7, lid 1, van Decret nr. 389 privind ratificarea Convenției de evitare a dublei impuneri dintre România și Danemarca (besluit nr. 389 tot bekrachtiging van het verdrag tussen Roemenië en Denemarken ter voorkoming van dubbele belasting; hierna: „dubbelbelastingverdrag”) is als volgt bepaald:

„De winst van een onderneming van een verdragsluitende staat is slechts in die staat belastbaar, tenzij de onderneming in de andere verdragsluitende staat haar bedrijf uitoefent met behulp van een aldaar gevestigde vaste inrichting. [...]”

5. In artikel 12, leden 1 tot en met 3, van het dubbelbelastingverdrag is als volgt bepaald:

„1. Commissies uit een verdragsluitende staat die worden betaald aan een ingezetene van een andere verdragsluitende staat, kunnen worden belast in die andere staat.

2. Deze commissies kunnen evenwel ook worden belast in de verdragsluitende staat waaruit zij afkomstig zijn, overeenkomstig de wetgeving van die staat, maar de aldus geheven belasting mag niet meer bedragen dan 4 % van het bedrag van de commissies.

3. Commissies in de zin van dit artikel zijn betalingen aan een tussenpersoon, een algemeen commissionair of aan personen die worden gelijkgesteld met een dergelijke tussenpersoon of commissionair op grond van de belastingwetgeving van de verdragsluitende staat van waaruit de betrokken betaling wordt verricht.”

6. In de Roemeense belastingwetgeving wordt het begrip „commissie” gedefinieerd als „alle betalingen in contanten of in natura aan een tussenpersoon, een algemeen commissionair of een met een tussenpersoon of algemeen commissionair gelijkgestelde persoon voor bemiddelingsdiensten in verband met een economische transactie”.<sup>2</sup>

7. Voorts zijn niet-ingezetenen die belastbare inkomsten uit Roemenië ontvangen, overeenkomstig de Roemeense belastingwetgeving belasting verschuldigd en worden zij als belastingplichtigen beschouwd.<sup>3</sup> Krachtens deze wetgeving worden door een ingezetene betaalde commissies bovendien opgeteld bij het belastbaar inkomen uit Roemenië, ongeacht of zij in Roemenië of in het buitenland zijn ontvangen.<sup>4</sup>

8. Krachtens de bepalingen van de Roemeense belastingwetgeving inzake de bronheffing over door niet-ingezetenen ontvangen belastbare inkomsten uit Roemenië, wordt de door die personen verschuldigde belasting over die inkomsten berekend, ingehouden, aangegeven en betaald aan de staatsbegroting door de persoon die de inkomsten betaalt. Meer in het bijzonder wordt de verschuldigde belasting over door een ingezetene aan een niet-ingezetene betaalde commissies berekend door een tarief van 16 % op de bruto-inkomsten toe te passen.<sup>5</sup>

<sup>2</sup> Zie artikel 7, lid 1, punt 9, van Lege nr. 571/2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek van 2003; hierna: „wet nr. 571/2003”) en artikel 7, lid 1, punt 9, van Lege nr. 227/2015 privind Codul fiscal (wet nr. 227/2015 houdende het belastingwetboek van 2015; hierna: „wet nr. 227/2015”).

<sup>3</sup> Zie artikel 113 van wet nr. 571/2003 en artikel 221 van wet nr. 227/2015.

<sup>4</sup> Zie artikel 115, lid 1, onder f), van wet nr. 571/2003 en artikel 223, lid 1, onder f), van wet nr. 227/2015.

<sup>5</sup> Zie artikel 116, lid 1, en lid 2, onder d), van wet nr. 571/2003 en artikel 224, lid 1, en lid 4, onder d), van wet nr. 227/2015.

## II. Feiten, hoofdgeding en prejudiciële vragen

9. Cartrans Preda, verzoekster voor de verwijzende rechter, is een in Roemenië gevestigde onderneming die goederenvervoer over de weg verricht.

10. De Roemeense belastingautoriteiten hebben naar aanleiding van een controle die zij tussen 18 november 2019 en 7 februari 2020 hebben verricht bij Cartrans Preda een naheffingsaanslag opgelegd waarbij die onderneming werd gelast 1 529 Roemeense leu (RON) aan extra btw en 79 478 RON aan belasting over de inkomsten van niet-ingezetenen te betalen.

11. Wat betreft het tweede element van de naheffingsaanslag, dat aan de orde is in deze conclusie, blijkt uit het dossier dat Cartrans Preda met FDE Holding A/S, een Deense vennootschap, een overeenkomst heeft gesloten waarbij zij laatstgenoemde heeft gemachtigd om namens haar te verzoeken om teruggaaf van de btw met betrekking tot intracommunautaire verwervingen van goederen, meer specifiek de brandstof die Cartrans Preda inkoopt in verschillende lidstaten van de Unie. Krachtens deze overeenkomst verricht FDE Holding, als wettelijk vertegenwoordiger van Cartrans Preda, alle nodige formaliteiten voor de teruggaaf van de btw. De voor deze diensten ontvangen vergoedingen waren gebaseerd op een percentage van de in elk land teruggegeven btw.

12. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat deze door FDE Holding ontvangen vergoedingen volgens de Roemeense belastingautoriteiten „commissies” zijn. Volgens die autoriteiten heeft Cartrans Preda verzuimd op die „commissies” een bronheffing als belasting over de inkomsten van niet-ingezetenen in te houden door op de bruto-inkomsten het tarief van 4 % toe te passen als bedoeld in artikel 12, lid 2, van het dubbelbelastingverdrag tussen Roemenië en Denemarken.

13. Cartrans Preda is bij de verwijzende rechter opgekomen tegen de aan haar opgelegde naheffingsaanslag. Wat betreft de oplegging van belasting over de inkomsten van niet-ingezetenen betoogt Cartrans Preda voor de verwijzende rechter dat die inkomsten geen „commissies” zijn, maar de tegenprestatie vormen voor diensten die overeenkomstig artikel 7, lid 1, van het dubbelbelastingverdrag alleen in Denemarken belastbaar zijn. In dit verband heeft FDE Holding opgemerkt dat zij de in Denemarken verschuldigde belasting had betaald over de voor de betrokken diensten ontvangen vergoedingen, waaronder de vergoedingen uit Roemenië.

14. Cartrans Preda stelt ook dat zij een volstrekt identieke overeenkomst inzake de terugvordering van btw heeft gesloten met een Roemeense onderneming en dat de Roemeense belastingautoriteiten haar in dat verband niet hebben gelast een bronheffing in te houden op de inkomsten die overeenkomen met de vergoeding voor de verrichte diensten.

15. Cartrans Preda betoogt dat een Roemeense ingezetene alleen verplicht is tot betaling van een bronheffing voor diensten inzake btw-terugvordering in het buitenland wanneer de dienst wordt verricht door een ingezetene van een andere lidstaat. Dit zou neerkomen op een verschil in behandeling dat het vrij verrichten van diensten binnen de Unie beperkt en dus in strijd is met de artikelen 56 en 57 VWEU.

16. Gelet hierop betwijfelt de verwijzende rechter of de kwalificatie van de door de niet-ingezeten rechtspersoon FDE Holding verrichte diensten door de Roemeense belastingautoriteiten en de belastingheffing over de inkomsten van die rechtspersoon, verenigbaar zijn met het Unierecht. Indien die twijfels gegrond zijn, zou nietigverklaring van de naheffingsaanslag aan de orde kunnen zijn.

17. In dit verband heeft de Tribunal Prahova (rechter in eerste aanleg Prahova, Roemenië) besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof zes prejudiciële vragen voor te leggen, waarvan de derde, de vierde, de vijfde en de zesde vraag, die in deze conclusie worden geanalyseerd, betrekking hebben op een mogelijke inbreuk op de Unierechtelijke bepalingen inzake het vrij verrichten van diensten en die luiden als volgt:

„[...]

- 3) Is de terugvordering van btw en accijnzen bij de belastingautoriteiten van meer dan één lidstaat, gelet op artikel 57 VWEU, een intracommunautaire dienstverrichting of een activiteit van een algemeen commissionair die als tussenpersoon optreedt bij een handelstransactie?
- 4) Moet artikel 56 VWEU aldus worden uitgelegd dat er sprake is van een beperking van het vrije verkeer van diensten als de ontvanger van een dienst die wordt verricht door een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter gehouden is op grond van de wetgeving van de lidstaat waar die dienstontvanger is gevestigd over de voor deze dienst verschuldigde vergoeding belasting in te houden, terwijl deze inhoudingsplicht niet geldt wanneer de dienstontvanger dezelfde dienst laat verrichten door een dienstverrichter die in dezelfde lidstaat als de dienstontvanger is gevestigd?
- 5) Is de fiscale behandeling van de woonstaat van de persoon die de inkomsten betaalt, een factor die het vrij verrichten van diensten minder aantrekkelijk maakt en belemmert, aangezien de ingezetene voor de terugvordering van btw en accijnzen alleen met in zijn lidstaat gevestigde entiteiten en niet met in andere lidstaten gevestigde entiteiten kan samenwerken indien hij de betaling van 4 % bronheffing wil vermijden?
- 6) Kan het feit dat over het brutobedrag van de door de niet-ingezetene verworven inkomsten 4 % (of, naargelang van het geval, 16 %) belasting wordt geheven, terwijl de vennootschapsbelasting die de in dezelfde lidstaat gevestigde dienstverrichter moet betalen (voor zover hij winst maakt) 16 % van het nettobedrag bedraagt, ook worden beschouwd als een inbreuk op artikel 56 VWEU, omdat dit nog een factor is die het vrij verrichten van deze diensten door niet-ingezetenen minder aantrekkelijk maakt en belemmert?”

### III. Juridische analyse

18. Zoals in punt 3 is opgemerkt, hebben deze conclusies overeenkomstig het verzoek van het Hof betrekking op de prejudiciële vragen die raken aan de uitlegging van de Unierechtelijke bepalingen inzake het vrij verrichten van diensten, meer bepaald de artikelen 56 en 57 VWEU.

#### A. *Derde prejudiciële vraag*

19. Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 57 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat een dienst, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, bestaande in de terugvordering van btw en accijnzen voor rekening van een onderneming bij de belastingautoriteiten van meer dan één lidstaat, een dienstverrichting in de zin van die bepaling is en dus valt binnen de werkingssfeer van het vrij verrichten van diensten binnen de Unie als bedoeld in artikel 56 VWEU.

20. In dit verband moet allereerst worden opgemerkt dat volgens artikel 57 VWEU als „diensten” worden beschouwd de dienstverrichtingen welke gewoonlijk tegen vergoeding geschieden, voor zover de bepalingen betreffende het vrije verkeer van goederen, kapitaal en personen op deze dienstverrichtingen niet van toepassing zijn. De tweede alinea van dit artikel bevat een niet-uitputtende opsomming van bepaalde werkzaamheden die onder het begrip „diensten” vallen, waaronder werkzaamheden van commerciële aard.<sup>6</sup>

21. Hieruit volgt dat het VWEU het begrip „dienst” ruim definieert, zodat het van toepassing is op dienstverrichtingen waarop de andere fundamentele vrijheden niet van toepassing zijn, om te vermijden dat economische activiteiten buiten de werkingssfeer van de fundamentele vrijheden zouden vallen.<sup>7</sup>

22. Uit de ruime definitie van het begrip „dienst” in artikel 57 VWEU, zoals door het Hof uitgelegd in de rechtspraak die is aangehaald in de vorige twee punten, vloeit mijns inziens voort dat een overeenkomst onder bezwarende titel waarvan de kenmerkende prestatie bestaat in de terugvordering van btw en accijnzen bij de belastingautoriteiten van meer dan één lidstaat, zoals de overeenkomst tussen Cartrans Preda en FDE Holding, neerkomt op de verrichting van een „dienst” in de zin van artikel 57 VWEU.

23. De twijfels van de verwijzende rechter lijken verband te houden met het feit dat de bedragen die Cartrans Preda in het kader van die overeenkomst aan FDE Holding heeft betaald, door de Roemeense belastingautoriteiten zijn aangemerkt als „commissies” in de zin van artikel 12, lid 3, van het dubbelbelastingverdrag tussen Roemenië en Denemarken.

24. Dit feit kan evenwel niets afdoen aan de conclusie dat de kenmerkende prestatie van de overeenkomst tussen Cartrans Preda en FDE Holding een dienst is in de zin van artikel 57 VWEU.

25. In artikel 57 VWEU is namelijk bepaald dat „diensten” in de zin van de Verdragen dienstverrichtingen zijn die „gewoonlijk tegen vergoeding geschieden”. In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat het wezenlijke kenmerk van de vergoeding hierin bestaat dat zij de economische tegenprestatie voor de betrokken prestatie vormt<sup>8</sup> en normaliter wordt overeengekomen tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst, en heeft het Hof een vrij ruime uitlegging gegeven aan het begrip „vergoeding”.<sup>9</sup>

26. In deze zaak bestaat er geen twijfel over dat de door Cartrans Preda betaalde bedragen de economische tegenprestatie vormen voor de dienstverlening van FDE Holding. Hieruit volgt dat de eventuele kwalificatie van dergelijke voor een dienstverrichting betaalde vergoedingen als „commissies” op grond van het nationale recht of van het dubbelbelastingverdrag geenszins afbreuk doet aan de kwalificatie van de prestaties waarvoor de vergoedingen worden betaald als „dienst” in de zin van artikel 57 VWEU.

27. Bovendien volgt uit de rechtspraak dat de lidstaten bij gebreke van unificatie- of harmonisatiemaatregelen ter vermindering van dubbele belasting op Unieniveau, bevoegd blijven om de criteria voor de belasting van inkomsten en vermogen vast te stellen teneinde, in

<sup>6</sup> Arrest van 9 juli 2020, RL (Richtlijn bestrijding van betalingsachterstand) (C-199/19, EU:C:2020:548, punt 31).

<sup>7</sup> Arrest van 9 juli 2020, RL (Richtlijn bestrijding van betalingsachterstand) (C-199/19, EU:C:2020:548, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>8</sup> Zie met name arrest van 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>9</sup> Zie in dit verband de uitvoerige analyse van de rechtspraak in de recente conclusie van advocaat-generaal Emiliou in zaak C-372/21 (EU:C:2022:540, punten 37 e.v. en aldaar aangehaalde rechtspraak).

voorkomend geval door het sluiten van een overeenkomst, dubbele belasting te voorkomen, waarbij het hun vrijstaat de economische tegenprestatie voor het verrichten van diensten naar eigen goeddunken te kwalificeren, evenwel steeds met inachtneming van de door het VWEU gewaarborgde vrijheden van verkeer.<sup>10</sup>

28. Gezien het bovenstaande moet het antwoord op de derde prejudiciële vraag van de verwijzende rechter mijns inziens luiden dat artikel 57 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat een overeenkomst onder bezwarende titel waarvan de kenmerkende prestatie bestaat in de terugvordering van btw en accijnzen bij de belastingautoriteiten van meer dan één lidstaat, neerkomt op de verrichting van een „dienst” in de zin van die bepaling.

### ***B. Vierde en vijfde prejudiciële vraag***

29. Met zijn vierde en vijfde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 56 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het vrij verrichten van diensten in de zin van die bepaling wordt beperkt door de verplichting die krachtens de wettelijke regeling van een lidstaat aan de dienstontvanger wordt opgelegd om een bronheffing in te houden over de vergoeding voor een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter, die daadwerkelijk in meer dan één lidstaat diensten verricht, terwijl een dergelijke verplichting niet aan de orde is bij vergoedingen voor dienstverrichters die in de betrokken lidstaat zijn gevestigd en die exact dezelfde diensten verrichten.

30. De wettelijke regeling in het hoofdgeding verplicht de dienstontvanger om een bronheffing in te houden over de vergoeding die verschuldigd is voor de verrichting van een dienst door een niet-ingezeten dienstverrichter. In dit verband moet allereerst worden herinnerd aan de vaste rechtspraak volgens welke de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, maar dat deze laatsten niettemin verplicht zijn die bevoegdheid uit te oefenen in overeenstemming met het Unierecht en met name met de door het VWEU gewaarborgde fundamentele vrijheden.<sup>11</sup>

31. Ook moet hier in herinnering worden gebracht dat artikel 56 VWEU zich – eveneens volgens vaste rechtspraak – verzet tegen elke nationale regeling die ertoe leidt dat het moeilijker wordt om diensten te verrichten tussen lidstaten dan binnen een en dezelfde lidstaat.<sup>12</sup>

32. Uit hoofde van artikel 56 VWEU moet namelijk elke beperking van de vrijheid van dienstverrichting worden afgeschaft die wordt opgelegd op grond dat de dienstverrichter is gevestigd in een andere lidstaat dan die waar de dienst wordt verricht.<sup>13</sup>

<sup>10</sup> Zie in die zin arrest van 24 oktober 2018, *Sauvage en Lejeune* (C-602/17, EU:C:2018:856, punten 22 en 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>11</sup> Zie bijvoorbeeld arresten van 3 maart 2020, *Google Ireland* (C-482/18, EU:C:2020:141, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en laatstelijk 24 februari 2022, *Pharmacie populaire – La Sauvegarde en Pharma Santé – Réseau Solidaris* (C-52/21 en C-53/21, EU:C:2022:127, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>12</sup> Zie bijvoorbeeld arrest van 24 februari 2022, *Pharmacie populaire – La Sauvegarde en Pharma Santé – Réseau Solidaris* (C-52/21 en C-53/21, EU:C:2022:127, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>13</sup> Zie bijvoorbeeld arrest van 24 februari 2022, *Pharmacie populaire – La Sauvegarde en Pharma Santé – Réseau Solidaris* (C-52/21 en C-53/21, EU:C:2022:127, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33. Als beperkingen op de vrijheid van dienstverrichting moeten worden beschouwd nationale maatregelen die het gebruik van die vrijheid verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken.<sup>14</sup> Daarvoor volstaat het dat de litigieuze regeling de uitoefening van die vrijheid minder aantrekkelijk kan maken.<sup>15</sup>

34. Dergelijke beperkingen van de vrijheid van dienstverrichting zijn slechts aanvaardbaar indien zij een met het VWEU verenigbaar rechtmatig doel nastreven en worden gerechtvaardigd door dwingende vereisten van algemeen belang. In dat geval is tevens vereist dat die beperkingen geschikt zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te verzekeren en niet verder gaan dan nodig is om dit doel te verwezenlijken.<sup>16</sup>

35. Voorts komt de vrijheid van dienstverrichting in de zin van artikel 56 VWEU volgens vaste rechtspraak zowel aan de dienstverrichter als aan de dienstontvanger ten goede.<sup>17</sup>

36. Uit de in de punten 5 tot en met 8 aangehaalde bepalingen vloeit voort dat de betrokken nationale wettelijke regeling in deze zaak de ontvangers van diensten zoals die in het hoofdgeding die worden verricht door niet-ingezeten ondernemers, verplicht een bronheffing van 16 % in te houden over de bruto-inkomsten, die krachtens de bepalingen van het dubbelbelastingverdrag kan worden verlaagd tot 4 %. Deze verplichting om een bronheffing in te houden geldt daarentegen niet wanneer dezelfde diensten worden verricht door ingezeten ondernemers, die, zoals uit het dossier blijkt, worden belast tegen 16 % vennootschapsbelasting op de netto-inkomsten.

37. In dit verband heeft het Hof reeds vastgesteld dat, los van de effecten van de inhouding van een bronheffing voor de fiscale situatie van de niet-ingezeten dienstverrichters, de verplichting om tot een dergelijke inhouding over te gaan, omdat zij een aanvullende administratieve last en de daarmee samenhangende aansprakelijkheidsrisico's met zich meebrengt, de grensoverschrijdende diensten minder aantrekkelijk kan maken voor de ingezeten dienstontvangers dan de diensten die door ingezeten dienstverrichters worden verricht en genoemde dienstontvangers ervan zal afschrikken om op niet-ingezeten dienstverrichters een beroep te doen.<sup>18</sup>

38. Zoals Cartrans Preda aanvoert, is in deze zaak sprake van een verschillende behandeling van ingezeten dienstontvangers, al naargelang zij gebruikmaken van de diensten van een ingezeten of een niet-ingezeten dienstverrichter. Indien de ontvanger diensten afneemt van een niet-ingezeten dienstverrichter, is hij namelijk verplicht een bronheffing in te houden over de aan die dienstverrichter betaalde vergoedingen, hetgeen een aanvullende administratieve last en de daarmee samenhangende aansprakelijkheidsrisico's met zich meebrengt. Het bestaan van dergelijke risico's blijkt overigens duidelijk in deze zaak, waarin Cartrans Preda de voor de verwijzende rechter bestreden naheffingsaanslag heeft ontvangen.

<sup>14</sup> Zie bijvoorbeeld arrest van 27 oktober 2022, NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>15</sup> Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak X (C-498/10, EU:C:2011:870, punt 17 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>16</sup> Zie bijvoorbeeld arrest van 27 oktober 2022, NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>17</sup> Zie bijvoorbeeld arrest van 27 oktober 2022, NOWO Communications (C-411/21, EU:C:2022:836, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>18</sup> Zie arrest van 18 oktober 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, punten 28 en 32).

39. In een dergelijke situatie ligt in de verschillende behandeling een benadeling besloten van de ingezetene die over grenzen heen van de dienst gebruikmaakt, zodat moet worden geconcludeerd dat er sprake is van een in beginsel verboden beperking van het vrij verrichten van diensten.<sup>19</sup>

40. Aan deze vaststelling wordt niet afgedaan door de argumenten die de Roemeense regering heeft aangevoerd op basis van het arrest van 22 december 2008, *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), waarin is vastgesteld dat de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen ter zake van directe belastingen in de regel niet vergelijkbaar is.<sup>20</sup>

41. In dit verband heeft het Hof namelijk reeds soortgelijke argumenten verworpen door erop te wijzen dat, zoals overigens kan worden afgeleid uit de in punt 35 aangehaalde rechtspraak, de dienstverrichter en de dienstontvanger twee onderscheiden rechtssubjecten zijn, die ieder hun eigen belang hebben en die zich ieder op de vrijheid van dienstverrichting kunnen beroepen wanneer hun rechten worden aangetast.<sup>21</sup>

42. Uit de punten 38 en 39 volgt dat de beperking in een zaak als de onderhavige betrekking heeft op de positie van de dienstontvanger en derhalve losstaat van de eventuele gevolgen voor de positie van de dienstverrichter.

43. Vanuit dezelfde optiek is het voor het bestaan van de beperking evenmin relevant of de dienstverrichter het bedrag dat door de dienstontvanger wordt ingehouden uit hoofde van de hem opgelegde bronheffingsplicht, op grond van een dubbelbelastingverdrag in mindering kan brengen op de belastingen die hij in zijn woonstaat betaalt. Zoals blijkt uit punt 37, staat in een zaak als de onderhavige het bestaan van de beperking namelijk los van de effecten van de inhouding van een bronheffing voor de fiscale situatie van de niet-ingezeten dienstverrichters.<sup>22</sup>

44. De Roemeense regering betoogt evenwel dat de betrokken nationale wettelijke regeling een maatregel is die door de lidstaat is opgelegd ter verwezenlijking van het doel van algemeen belang om de inning van de door niet-ingezetenen verschuldigde belasting te verzekeren, en dus gerechtvaardigd is door de noodzaak om voor een doelmatige invordering van belastingen te zorgen.

45. Zoals opgemerkt in punt 34, is het vaste rechtspraak van het Hof dat een beperking van de vrijheid van dienstverrichting aanvaardbaar is indien zij wordt gerechtvaardigd uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang, mits de toepassing van de beperking geschikt is om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te verzekeren en niet verder gaat dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken.<sup>23</sup>

46. Wat in de eerste plaats het bestaan van een dwingende reden van algemeen belang betreft, heeft het Hof reeds herhaaldelijk geoordeeld dat de noodzaak om voor een doelmatige invordering van belastingen te zorgen een dwingende reden van algemeen belang is, die een beperking van de vrijheid van dienstverrichting kan rechtvaardigen.<sup>24</sup>

<sup>19</sup> Zie in die zin de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak X (C-498/10, EU:C:2011:870, punt 25).

<sup>20</sup> De Roemeense regering verwijst met name naar de punten 38 en 39 van dat arrest.

<sup>21</sup> Zie arrest van 18 oktober 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, punt 27).

<sup>22</sup> Zie in dit verband arrest van 18 oktober 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, punten 54-57).

<sup>23</sup> Zie arresten van 18 oktober 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, punt 36), en 13 juli 2016, *Brisal* en *KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, punt 29).

<sup>24</sup> Zie arresten van 3 oktober 2006, *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630, punt 36); 18 oktober 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, punt 39), en 13 juli 2016, *Brisal* en *KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, punt 39).



47. In dat verband heeft het Hof geoordeeld dat de bronheffingsprocedure en de daartoe als garantie dienende aansprakelijkheidsregeling een wettig en passend middel vormen voor de fiscale behandeling van de inkomsten van een buiten de heffingsstaat gevestigde persoon en ter voorkoming dat op de betrokken inkomsten geen belasting wordt betaald in de woonstaat en evenmin in de staat waar de diensten zijn verricht.<sup>25</sup>

48. Wat in de tweede plaats de vraag betreft of de maatregel de verwezenlijking van het nagestreefde doel kan verzekeren, heeft het Hof in zijn arrest van 18 oktober 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635), geoordeeld dat wanneer het om dienstverrichters gaat die slechts bij gelegenheid in een andere lidstaat dan die waarin zij zijn gevestigd hun diensten verrichten en daar slechts kort verblijven, een bronheffing een geschikt middel is ter verzekering van een doelmatige invordering van de verschuldigde belasting.<sup>26</sup>

49. Deze redenering gaat mijns inziens eens te meer op wanneer, zoals in deze zaak, enerzijds de niet-ingezetene dienstverrichter aan een ingezetene een dienst verleent die daadwerkelijk wordt verricht in verschillende andere lidstaten dan de lidstaat waaruit de inkomsten afkomstig zijn, en anderzijds de vergoeding voor die diensten krachtens de nationale wettelijke regeling en een dubbelbelastingverdrag wordt belast in de woonstaat van de dienstontvanger.<sup>27</sup>

50. Wat in de derde plaats de vraag betreft of een dergelijke maatregel verder gaat dan wat noodzakelijk is om de doelmatige invordering van de verschuldigde belasting te verzekeren, heeft het Hof reeds geoordeeld dat een maatregel die voorziet in een bronheffing op de door een niet-ingezetene verschuldigde belasting niet noodzakelijkerwijs verder gaat en meer belastend is dan de directe belastingheffing van de niet-ingezetene dienstverrichter, zodat een dergelijke maatregel kan worden gerechtvaardigd door de behoefte om de doelmatige invordering van belastingen te verzekeren.<sup>28</sup>

51. Ten slotte is ter terechtzitting gesproken over het risico van dubbele belasting in een situatie als de onderhavige, waarin de aan de dienstverrichter voor de betrokken diensten betaalde vergoeding krachtens de nationale wettelijke regeling van de lidstaat van de dienstontvanger wordt belast via de verplichting om achteraf een bronheffing in te houden, terwijl de dienstverrichter reeds bewijs heeft overgelegd dat hij de belasting in zijn woonstaat heeft betaald.

<sup>25</sup> Zie arresten van 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, punt 36), en 18 oktober 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635 punt 39).

<sup>26</sup> Zie punt 42.

<sup>27</sup> In dit verband merk ik met betrekking tot de discussie die ter terechtzitting is gevoerd over de uitoefening van de belastingbevoegdheid van de lidstaten in een dergelijke situatie, op dat volgens de beginselen van het internationale belastingrecht het territorialiteitsbeginsel [dat internationaal ruim wordt erkend, ook in de rechtspraak van het Hof; zie in dit verband bijvoorbeeld conclusie van advocaat-generaal Bobek in de zaak Hornbach-Baumarkt (C-382/16, EU:C:2017:974, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak)] twee criteria inzake de belastingbevoegdheid van staten omvat: een *subjectief* criterium met betrekking tot de woonplaats en een *objectief* criterium met betrekking tot de „bron van inkomsten”. Zo kan een staat zijn ingezetenen normaliter onbeperkt belasten en kunnen niet-ingezetenen uitsluitend worden belast op het inkomen dat op het grondgebied van die staat wordt gegenereerd [het woonplaats- en het bronbeginsel, die voortvloeien uit het territorialiteitsbeginsel; zie conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaken Google Ireland (C-482/18, EU:C:2019:728, punt 45) en Oy AA (C-231/05, EU:C:2006:551, punt 55)]. Aangezien de inkomsten in deze zaak afkomstig zijn uit de lidstaat waar de ontvanger van de dienst woonachtig is, lijkt er op het eerste gezicht geen probleem te bestaan ten aanzien van de rechtmatigheid, althans wat betreft het territorialiteitsbeginsel, van de uitoefening van de belastingbevoegdheid van deze lidstaat over de aldus gegenereerde inkomsten, ook al zijn de betrokken diensten daadwerkelijk buiten deze lidstaat verricht. De vraag of de uitoefening van de belastingbevoegdheid door de betrokken lidstaat onverenigbaar is met het Unierecht, is voorts een gevoelige kwestie die niet aan de orde is in de prejudiciële vragen van de verwijzende rechter en buiten de reikwijdte van deze zaak valt.

<sup>28</sup> Zie arrest van 18 oktober 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, punten 52 en 53).

52. In dit verband merk ik echter op dat de Roemeense regering er ter terechtzitting op heeft gewezen dat het dubbelbelastingverdrag<sup>29</sup> voorziet in de mogelijkheid om van de in Denemarken verschuldigde belastingen over in Roemenië gegenereerde inkomsten de belastingen af te trekken die in de andere lidstaat, namelijk Roemenië, over die inkomsten zijn verschuldigd. De Roemeense regering heeft voorts verduidelijkt dat deze bepaling niet uitsluit dat een dergelijke aftrek ook achteraf mogelijk is, dat wil zeggen wanneer de in de woonstaat van de dienstverrichter verschuldigde belasting over deze inkomsten reeds is betaald. In dat geval wordt er een belastingkrediet toegekend dat in aanmerking kan worden genomen voor de in de volgende belastingjaren verschuldigde belasting.

53. Zoals de Commissie ter terechtzitting heeft opgemerkt, sluit een dergelijke mogelijkheid om een belastingkrediet toe te passen het risico van dubbele belasting op dergelijke inkomsten evenwel niet volledig uit. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de dienstverrichter om welke reden dan ook niet verplicht is in de volgende jaren belasting te betalen in zijn woonstaat en dus geen gebruik kan maken van het belastingkrediet. Dit betekent echter niet noodzakelijkerwijs dat een dergelijke situatie onverenigbaar is met het Unierecht. Uit de rechtspraak volgt namelijk dat, aangezien het recht van de Unie in de huidige stand niet voorziet in algemene criteria voor de verdeling van de bevoegdheden tussen de lidstaten voor de afschaffing van dubbele belasting binnen de Unie, een dergelijke dubbele belasting niet noodzakelijkerwijs in alle omstandigheden is uitgesloten.<sup>30</sup>

54. Gelet op het voorgaande moet mijns inziens op de vierde en de vijfde prejudiciële vraag van de verwijzende rechter worden geantwoord dat artikel 56 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat de verplichting die krachtens een wettelijke regeling van een lidstaat aan de dienstontvanger wordt opgelegd om een bronheffing in te houden over de vergoeding voor een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter, die daadwerkelijk in meer dan één lidstaat diensten verricht – welke verplichting niet aan de orde is bij vergoedingen voor dienstverrichters die in de betrokken lidstaat zijn gevestigd – het vrij verrichten van diensten in de zin van die bepaling beperkt omdat die verplichting een aanvullende administratieve last en de daarmee samenhangende aansprakelijkheidsrisico's met zich meebrengt. Voor zover de beperking van de vrijheid van dienstverrichting als gevolg van een dergelijke nationale wettelijke regeling voortvloeit uit de verplichting om een bronheffing in te houden – omdat zij een bijkomende administratieve last en de daarmee samenhangende aansprakelijkheidsrisico's met zich meebrengt –, kan zij worden gerechtvaardigd door de behoefte om de doelmatige invordering van belastingen te verzekeren en gaat zij niet verder dan ter bereiking van die doelstelling noodzakelijk is.

### *C. Zesde prejudiciële vraag*

55. Met de zesde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 56 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het vrij verrichten van diensten wordt beperkt wanneer de belasting op de vergoeding die een niet-ingezeten dienstverrichter ontvangt – die wordt geïnd middels een bronheffing die door de ontvanger van die diensten wordt ingehouden – 4 % of naargelang van het geval 16 % van het brutobedrag van die vergoeding bedraagt, terwijl de vennootschapsbelasting op de vergoeding die een ingezetene verrichter van dezelfde diensten ontvangt, 16 % van het nettobedrag van die vergoedingen bedraagt.

<sup>29</sup> De Roemeense regering verwijst naar artikel 25, lid 2, onder a), van het dubbelbelastingverdrag.

<sup>30</sup> Zie in die zin naar analogie arrest van 25 februari 2021, *Société Générale* (C-403/19, EU:C:2021:136, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

56. Met deze vraag wil de verwijzende rechter nagaan of een bronheffing als bedoeld in het hoofdgeding ook een beperking van het vrij verrichten van diensten vormt wanneer die heffing van toepassing is op de bruto-inkomsten van niet-ingezeten ondernemers, terwijl de belastingheffing van ingezeten ondernemers gebaseerd is op de netto-inkomsten.

57. In dit verband moet worden opgemerkt dat het Hof reeds heeft bevestigd dat artikel 56 VWEU zich verzet tegen een nationale wettelijke belastingregeling waarin als algemene regel bij niet-ingezetenen belasting wordt geheven op basis van de bruto-inkomsten zonder aftrek van de bedrijfskosten, terwijl ingezetenen worden belast over hun netto-inkomsten na aftrek van die kosten.<sup>31</sup>

58. In deze zaak blijkt uit punt 8 dat krachtens de nationale wettelijke regeling een bronheffing van 16 % moet worden ingehouden over de vergoeding voor door niet-ingezeten dienstverrichters verleende diensten zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn. Deze bronheffing kan krachtens het dubbelbelastingverdrag tussen Roemenië en Denemarken worden verlaagd tot 4 %. De bronheffing wordt berekend op basis van het brutobedrag van de aan de niet-ingezeten dienstverrichter betaalde vergoeding, terwijl ingezeten dienstverrichters 16 % van het nettobedrag verschuldigd zijn aan vennootschapsbelasting.

59. Hieruit volgt dat de bronheffing van 16 % over de brutovergoeding de niet-ingezeten dienstverrichter duidelijk benadeelt ten opzichte van de ingezeten dienstverrichter. Indien daarentegen het in het dubbelbelastingverdrag vastgelegde bronheffingstarief 4 % over de brutovergoeding bedraagt en de niet-ingezeten dienstverrichter niet de mogelijkheid wordt geboden om de bedrijfskosten in verband met deze dienst af te trekken, zal de toepassing van het tarief van 16 % over de nettovergoeding de ingezeten dienstverrichter bevoordelen indien de totale belasting die de niet-ingezeten dienstverrichter bij toepassing van het bronheffingstarief van 4 % over de brutovergoeding moet betalen, hoger is dan de belasting die hij zou moeten betalen bij toepassing van het tarief van 16 % over de nettovergoeding, dat wil zeggen indien de desbetreffende bedrijfskosten zouden kunnen worden afgetrokken van de door de dienstontvanger betaalde vergoeding.

60. In dit verband moet in het licht van de in punt 57 aangehaalde rechtspraak worden geconcludeerd dat een nationale wettelijke regeling zoals die in het hoofdgeding, volgens welke niet-ingezeten dienstverrichters worden belast over de uit vergoedingen voor verleende diensten verkregen inkomsten zonder mogelijkheid tot aftrek van de rechtstreeks met de betrokken activiteit verbonden bedrijfskosten, terwijl ingezeten dienstverrichters die mogelijkheid wel hebben, een krachtens artikel 56 VWEU in beginsel verboden beperking van de vrijheid van dienstverrichting vormt.<sup>32</sup>

61. Het feit dat voor niet-ingezeten dienstverrichters een gunstiger belastingtarief kan gelden dan voor ingezeten dienstverrichters, kan geen rechtvaardiging vormen voor een beperking van het vrij verrichten van diensten als bedoeld in het vorige punt.

<sup>31</sup> Arresten van 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, punten 29 en 55); 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, punt 42); 15 februari 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96, punt 23), en 13 juli 2016, Brisal en KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punt 24).

<sup>32</sup> Zie in die zin arrest van 13 juli 2016, Brisal en KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punt 28).

62. In dit verband heeft het Hof namelijk herhaaldelijk geoordeeld dat een ongunstige fiscale behandeling die indruist tegen een fundamentele vrijheid, niet met het recht van de Unie verenigbaar kan worden geacht omdat er eventueel andere voordelen bestaan, als deze andere voordelen al bestaan.<sup>33</sup>

63. In de tweede plaats heeft het Hof in zijn rechtspraak een duidelijk onderscheid gemaakt tussen de aftrek van bedrijfskosten enerzijds en de hoogte van het belastingtarief anderzijds.<sup>34</sup> Het Hof heeft aldus erkend dat de weigering van de aftrek van bedrijfskosten die rechtstreeks met de belaste activiteit van een niet-ingezetene verband houden, als zodanig reeds een inbreuk op de vrijheid van dienstverrichting vormt.<sup>35</sup>

64. Dientengevolge kan de principiële inbreuk op de vrijheid van dienstverrichting van niet-ingezetenen op grond van de niet-aftrekbaarheid van rechtstreeks met de belaste activiteit verband houdende financieringskosten niet worden gecompenseerd door een belastingtarief dat lager is dan dat voor ingezetenen.<sup>36</sup>

65. Bovendien blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat onder bedrijfskosten die rechtstreeks verbonden zijn met de inkomsten die zijn verkregen in de lidstaat van uitoefening van de activiteit, moet worden verstaan de wegens deze activiteit gemaakte kosten, die dus voor de uitoefening van deze activiteit noodzakelijk zijn.<sup>37</sup>

66. In dit verband lijkt het geen twijfel dat de diensten die in het hoofdgeding aan de orde zijn, dat wil zeggen de terugvordering van btw in de lidstaten waar de ontvanger van de diensten wegvervoerdiensten verricht, bedrijfskosten met zich brengen, bijvoorbeeld voor het onderhouden van contacten met de belastingautoriteiten van verschillende lidstaten of voor fiscaal en juridisch advies.

67. Voorts staat het aan de verwijzende rechter, bij wie het hoofdgeding aanhangig is en die een rechterlijke beslissing moet geven, om in het kader van dit geding na te gaan welke van de opgevoerde kosten kunnen worden beschouwd als bedrijfskosten die rechtstreeks verbonden zijn met de betrokken activiteit, in de zin van de nationale wetgeving, alsmede welk aandeel in de algemene kosten kan worden beschouwd als rechtstreeks verbonden met die activiteit.<sup>38</sup>

68. Gelet op de voorgaande overwegingen moet het antwoord op de zesde prejudiciële vraag mijns inziens luiden dat artikel 56 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling uit hoofde waarvan de inkomsten van niet-ingezeten dienstverrichters uit vergoedingen voor verrichte diensten in de regel worden belast zonder mogelijkheid tot aftrek van de rechtstreeks met de betrokken activiteit verbonden bedrijfskosten, terwijl ingezeten dienstverrichters die mogelijkheid wel hebben. Het staat aan de nationale rechter om op basis van zijn nationaal recht te beoordelen welke bedrijfskosten kunnen worden geacht rechtstreeks verbonden te zijn met de betrokken activiteit.

<sup>33</sup> Zie in die zin arresten van 13 juli 2016, *Brisal en KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, punten 31-33 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en, naar analogie, 22 november 2018, *Sofina e.a.* (C-575/17, EU:C:2018:943, punten 37 en 38).

<sup>34</sup> Arrest van 12 juni 2003, *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, punten 1 en 2 van het dictum).

<sup>35</sup> Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak *Brisal en KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:182, punt 48).

<sup>36</sup> Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak *Brisal en KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:182, punt 54).

<sup>37</sup> Zie in die zin arresten van 13 juli 2016, *Brisal en KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 6 december 2018, *Montag* (C-480/17, EU:C:2018:987, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>38</sup> Zie in die zin arrest van 13 juli 2016, *Brisal en KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

#### IV. Conclusie

69. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de derde tot en met de zesde prejudiciële vraag van de Tribunal Prahova te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 57 VWEU moet aldus worden uitgelegd, dat

een overeenkomst onder bezwarende titel waarvan de kenmerkende prestatie bestaat in de terugvordering van btw en accijnzen bij de belastingautoriteiten van meer dan één lidstaat, neerkomt op de verrichting van een ‚dienst‘ in de zin van die bepaling.

2) Artikel 56 VWEU moet aldus worden uitgelegd, dat

de verplichting die krachtens de wettelijke regeling van een lidstaat aan de dienstontvanger wordt opgelegd om een bronheffing in te houden over de vergoeding voor een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter, die daadwerkelijk in meer dan één lidstaat diensten verricht – welke verplichting niet aan de orde is bij vergoedingen voor dienstverrichters die in de betrokken lidstaat zijn gevestigd – het vrij verrichten van diensten in de zin van die bepaling beperkt omdat die verplichting een aanvullende administratieve last en de daarmee samenhangende aansprakelijkheidsrisico's met zich meebrengt.

Voor zover de beperking van de vrijheid van dienstverrichting als gevolg van een dergelijke nationale wettelijke regeling voortvloeit uit de verplichting om een bronheffing in te houden – omdat zij een bijkomende administratieve last en de daarmee samenhangende aansprakelijkheidsrisico's met zich meebrengt –, kan zij worden gerechtvaardigd door de behoefte om de doelmatige invordering van belastingen te verzekeren en gaat zij niet verder dan ter bereiking van die doelstelling noodzakelijk is.

3) Artikel 56 VWEU moet aldus worden uitgelegd, dat

het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling uit hoofde waarvan de inkomsten van niet-ingezeten dienstverrichters uit vergoedingen voor verrichte diensten in de regel worden belast zonder mogelijkheid tot aftrek van de rechtstreeks met de betrokken activiteit verbonden bedrijfskosten, terwijl ingezetene dienstverrichters die mogelijkheid wel hebben.

Het staat aan de nationale rechter om op basis van zijn nationaal recht te beoordelen welke bedrijfskosten kunnen worden geacht rechtstreeks verbonden te zijn met de betrokken activiteit.”