



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JEANA RICHARDA DE LA TOURA
przedstawiona w dniu 3 kwietnia 2025 r.¹

Sprawa C-726/23

**SC Arcomet Towercranes SRL
przeciwko**

**Directia Generală Regională a Finanțelor Publice București,
Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Curtea de Apel București
(sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia)]

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Prawo do odliczenia VAT – Transakcje wewnątrzwspólnotowe między spółkami powiązanymi – Ceny transferowe – Nabycie usług zarządzania świadczonych wewnątrz grupy – Usługi uznane za niewykorzystywane na potrzeby transakcji opodatkowanych – Dokumenty potwierdzające – Odmowa prawa do odliczenia

I. Wprowadzenie

1. Przedsiębiorstwa wielonarodowe prowadzące działalność zintegrowaną obejmującą świadczenie usług wewnątrzgrupowych napotykają trudności ze względu na istnienie więcej niż jednego mającego zastosowanie systemu podatków bezpośrednich i pośrednich.

2. Aby tym trudnościom zaradzić, Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) opracowała wytyczne w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych². Celem tych wytycznych jest prawidłowe ustalenie podstawy opodatkowania w każdej jurysdykcji i unikanie podwójnego opodatkowania, aby zapobiegać konfliktom między administracjami podatkowymi i promować międzynarodową wymianę handlową oraz międzynarodowe inwestycje³. Stosowany w tym celu mechanizm to mechanizm ceny transferowej – ceny, po której przedsiębiorstwo przenosi dobra materialne bądź wartości niematerialne i prawne lub świadczy usługi na rzecz przedsiębiorstw powiązanych, to jest w szczególności przedsiębiorstw, w zarządzaniu którymi lub w kontrolowaniu których przedsiębiorstwo to bezpośrednio lub pośrednio uczestniczy bądź w których kapitale bezpośrednio lub pośrednio posiada ono udział⁴. Owa cena transferowa musi zostać skorygowana

¹ Język oryginału: francuski.

² Przyjęte przez Komitet Spraw Podatkowych OECD w dniu 27 czerwca 1995 r., zmienione w dniu 20 stycznia 2022 r., zwane dalej „wytycznymi OECD”.

³ Zobacz wytyczne OECD, pkt 7 (s. 12).

⁴ Zobacz wytyczne OECD, pkt 11 (s. 13).

w celu zapewnienia przestrzegania zasady ceny rynkowej. Zgodnie z tą zasadą, w przypadku gdy dwa przedsiębiorstwa powiązane podlegają w swoich stosunkach handlowych lub finansowych uzgodnionym lub narzuconym warunkom różniącym się od warunków, jakie zostałyby uzgodnione między przedsiębiorstwami niezależnymi, zyski, które jedno z tych przedsiębiorstw osiągnęłoby bez tych warunków, lecz których w wyniku tych warunków nie osiągnęło, mogą zostać zaliczone do zysków tego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkowane⁵. W wytycznych OECD określono szereg metod ustalania tych cen transferowych, które pozwalają na zapewnienie przestrzegania wspomnianej zasady ceny rynkowej.

3. Przypomnienie tych zasad wystarczy, aby pokazać, że reguły mające zastosowanie do cen transferowych opracowano na potrzeby podatków bezpośrednich. W związku z tym pojawia się pytanie, czy należy uwzględnić je w dziedzinie podatków pośrednich.

4. Zaproponuję, aby Trybunał odpowiedział, że oceny tego, czy cena transferowa jest objęta systemem podatku od wartości dodanej (VAT), trzeba dokonywać indywidualnie dla każdego przypadku i że transakcja rozpatrywana w niniejszej sprawie powinna podlegać opodatkowaniu VAT. Zaproponuję również, aby Trybunał wyjaśnił, że na potrzeby udowodnienia możliwości odliczenia transakcji organ podatkowy może zażądać od podatnika dowodów innych niż sama faktura, z poszanowaniem zasady proporcjonalności.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

5. Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁶, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r.⁷, stanowi:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

6. Zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

⁵ Zobacz wytyczne OECD, s. 26 francuskiej wersji językowej.

⁶ Dz.U. 2006, L 347, s. 1.

⁷ Dz.U. 2010, L 189, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”.

7. Artykuł 24 ust. 1 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„»Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.

8. Zgodnie z art. 168 lit. a) wspomnianej dyrektywy:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika”.

9. Artykuł 178 lit. a) dyrektywy VAT stanowi:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

a) w celu dokonania odliczenia, o którym mowa w art. 168 lit. a), w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług, musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6”.

10. Artykuł 226 pkt 6 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie, faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221, do celów VAT, zawierają wyłącznie następujące dane:

[...]

6) ilość i rodzaj dostarczonych towarów lub zakres i rodzaj wykonanych usług”.

B. Prawo rumuńskie

1. Kodeks podatkowy

11. Artykuł 11 ust. 1 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 – kodeksu podatkowego)⁸ z dnia 22 grudnia 2003 r., w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „kodeksem podatkowym”), przewiduje:

„Przy określaniu kwoty podatku, opłaty lub obowiązkowej składki na ubezpieczenie społeczne organy podatkowe mogą nie uwzględnić transakcji pozbawionej celu gospodarczego, dostosowując jej skutki podatkowe, lub dokonać zmiany kwalifikacji transakcji lub działalności w taki sposób, aby odzwierciedlała jej treść gospodarczą”.

⁸ Monitorul Oficial al României, część I, nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r.

12. Zgodnie z art. 19 ust. 5 tego kodeksu:

„Transakcje między podmiotami powiązanymi przeprowadza się zgodnie z zasadą cen rynkowych, stosownie do której transakcji między podmiotami powiązanymi dokonuje się na ustalonych lub narzuconych warunkach, które nie różnią się od stosunków handlowych lub finansowych istniejących między przedsiębiorstwami niezależnymi. Przy określaniu zysków podmiotów powiązanych uwzględnia się zasady dotyczące cen transferowych”.

13. Artykuł 126 ust. 1 lit. a) wspomnianego kodeksu ma następujące brzmienie:

„Do celów VAT transakcjami podlegającymi opodatkowaniu w Rumunii są te, które spełniają łącznie następujące przesłanki:

- a) transakcje, które w rozumieniu art. 128–130 stanowią dostawę towarów lub świadczenie usług opodatkowane VAT, dokonywane odpłatnie, oraz transakcje za takie uznane”.

14. Artykuł 133 ust. 2 owego kodeksu stanowi:

„Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podmiot korzystający z takich usług posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli usługi są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika, znajdującego się w miejscu innym niż to, w którym podmiot ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej, miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym znajduje się owo stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej usługobiorcy. [...]”.

15. Artykuł 145 ust. 2 lit. a) tego kodeksu podatkowego przewiduje:

„Każdy podatnik ma prawo do odliczenia podatku związanego z nabyciem, jeżeli jego przedmiot jest wykorzystywany na potrzeby następujących transakcji:

- a) transakcji opodatkowanych”.

16. Zgodnie z art. 146 ust. 1 lit. a) tego kodeksu:

„W celu skorzystania z prawa do odliczenia podatnik musi spełnić następujące warunki:

- a) w odniesieniu do podatku należnego lub zapłaconego z tytułu towarów, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone, lub z tytułu usług, które świadczył mu lub ma świadczyć mu podatnik – musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z przepisami art. 155, a także dowód zapłaty w przypadku nabycia dokonywanego przez podatników, którzy stosują metodę kasową rozliczania VAT, lub przez podatników, którzy nabywają towary lub usługi od podatników w okresie, w którym stosują oni metodę kasową rozliczania VAT”.

17. Artykuł 150 ust. 2 wspomnianego kodeksu stanowi:

„Podatek jest należny od każdego podatnika [...], który korzysta z usług, w przypadku których miejsce świadczenia znajduje się w Rumunii zgodnie z art. 133 ust. 2 i które są świadczone przez podatnika niemającego siedziby w Rumunii lub nieuznanego za mającego siedzibę w Rumunii w odniesieniu do tych usług stosownie do art. 125¹ ust. 2, nawet jeżeli jest on zarejestrowany w Rumunii zgodnie z art. 153 ust. 4 lub 5”.

18. Artykuł 155 ust. 4 i 5 owego kodeksu przewiduje:

„4. Bez uszczerbku dla ust. 30–34 zastosowanie mają następujące zasady fakturowania:

a) w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług uznanych za mające miejsce w Rumunii, o których mowa w art. 132 i 133, fakturowanie podlega przepisom niniejszego artykułu. [...]

b) w drodze odstępstwa od lit. a):

[...]

2) w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, które uznaje się za mające miejsce w Rumunii zgodnie z art. 132 i 133, dokonywanych przez dostawcę/usługodawcę, który nie ma siedziby w Rumunii, lecz który ma siedzibę [w Unii Europejskiej] stosownie do art. 125¹ ust. 2, i w przypadku których zobowiązanym do zapłaty podatku zgodnie z art. 150 jest odbiorca, fakturowanie podlega przepisom mającym zastosowanie w państwie członkowskim, w którym siedzibę ma dostawca/usługodawca.

[...]

5. Podatnik musi wystawić fakturę każdemu odbiorcy w następujących sytuacjach:

a) w odniesieniu do dokonanej dostawy towarów lub dokonanego świadczenia usług;

[...]”.

2. Przepisy wykonawcze do kodeksu podatkowego

19. Punkt 2 ust. 2 przepisów wykonawczych zatwierdzonych w drodze Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (dekretu rządu nr 44/2004 w sprawie zatwierdzenia przepisów wykonawczych do ustawy nr 571/2003 – kodeksu podatkowego)⁹ z dnia 22 stycznia 2004 r., w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanych dalej „przepisami wykonawczymi do kodeksu podatkowego”), dotyczący stosowania art. 126 kodeksu podatkowego, stanowi:

„Zgodnie z art. 126 ust. 1 lit. a) kodeksu podatkowego dostawa towarów lub świadczenie usług muszą być dokonane za zapłatą. Przesłanka dotycząca »zapłaty« wymaga istnienia bezpośredniego związku między transakcją a otrzymanym świadczeniem wzajemnym. Transakcja podlega opodatkowaniu, jeżeli przynosi korzyść klientowi, a otrzymane świadczenie wzajemne jest związane z otrzymaną korzyścią w następujący sposób:

a) przesłanka dotycząca istnienia korzyści dla klienta jest spełniona, jeżeli dostawca towarów lub usługodawca zobowiązuje się do dostarczenia towarów lub świadczenia usług, które są możliwe do określenia, na rzecz osoby dokonującej zapłaty lub, w przypadku braku zapłaty, jeżeli transakcja została dokonana w celu umożliwienia podjęcia takiego zobowiązania. Przesłanka ta jest zgodna z okolicznością, że usługi mają charakter zbiorowy, że nie są ściśle wymierne lub że podlegają zobowiązaniu prawnemu;

⁹ Monitorul Oficial al României, część I, nr 112 z dnia 6 lutego 2004 r.

b) przesłanka dotycząca istnienia związku między transakcją a otrzymanym świadczeniem wzajemnym jest spełniona, nawet jeżeli cena nie odzwierciedla wolnorynkowej wartości transakcji, to znaczy przyjmuje formę składek, towarów, usług czy rabatów cenowych, lub jest płacona nie bezpośrednio przez odbiorcę, lecz przez osobę trzecią”.

20. Punkt 41 przepisów wykonawczych do kodeksu podatkowego, dotyczący stosowania art. 11 kodeksu podatkowego, przewiduje, że do celów stosowania przepisów dotyczących cen transferowych rumuńskie organy podatkowe muszą uwzględniać zasady określone w wytycznych OECD.

3. Kodeks postępowania podatkowego

21. Artykuł 65 ust. 1 i 2 Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (rozporządzenia rządu nr 92/2003 – kodeksu postępowania podatkowego)¹⁰ z dnia 24 grudnia 2003 r. ma następujące brzmienie:

- „1. Na podatniku spoczywa ciężar udowodnienia czynności i okoliczności faktycznych, które są podstawą jego deklaracji i wniosków kierowanych do organu podatkowego.
2. Organ podatkowy ma obowiązek uzasadnienia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego na podstawie dowodów lub własnych ustaleń”.

III. Okoliczności faktyczne sporu w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

22. SC Arcomet Towercranes SRL (zwana dalej „spółką Arcomet Rumunia”) jest częścią grupy Arcomet – niezależnej globalnej grupy działającej w sektorze wynajmu żurawi. Spółka Arcomet Rumunia kupuje lub wynajmuje żurawie, które następnie odsprzedaże lub wynajmuje swoim klientom, zaś Arcomet Service NV Belgia (zwana dalej „spółką Arcomet Belgia”) poszukuje dostawców dla swoich spółek zależnych, w tym spółki Arcomet Rumunia, i negocjuje z nimi warunki umowne. Umowy sprzedaży i najmu są jednak zawierane między spółką Arcomet Rumunia a jej dostawcami i klientami.

23. Przeprowadzona w grudniu 2010 r. analiza cen transferowych między spółką Arcomet Belgia a jej spółkami zależnymi wykazała, że na poziomie rynkowym spółki zależne powinny odnotowywać, zgodnie z przepisami dotyczącymi cen transferowych, marżę operacyjną wynoszącą od - 0,71 % do 2,74 %. W konsekwencji w dniu 24 stycznia 2012 r. między spółką Arcomet Belgia a spółką Arcomet Rumunia została zawarta umowa¹¹, w której przewidziano, po pierwsze, że spółce Arcomet Rumunia będzie zapewniona marża operacyjna mieszcząca się w tym przedziale, a po drugie, że co roku wystawiana będzie faktura wyrównawcza – przez spółkę Arcomet Belgia w przypadku nadwyżki zysku powyżej 2,74 % lub przez spółkę Arcomet Rumunia w przypadku nadwyżki straty poniżej - 0,71 %.

24. W latach 2011, 2012 i 2013 spółka Arcomet Rumunia, odnotowawszy zyski przekraczające przewidziany przedział, otrzymała od spółki Arcomet Belgia trzy faktury, bez VAT, które ta ostatnia zadeklarowała ostatecznie jako odnoszące się do świadczenia usług. Spółka Arcomet

¹⁰ Monitorul Oficial al României, część I, nr 941 z dnia 29 grudnia 2003 r.; ponowna publikacja w Monitorul Oficial al României, część I, nr 513 z dnia 31 lipca 2007 r.

¹¹ Zwana dalej „umową z dnia 24 stycznia 2012 r.”.

Rumunia zadeklarowała dwie pierwsze faktury jako odnoszące się do wewnątrzwspólnotowego nabycia usług, w odniesieniu do którego zastosowała mechanizm odwrotnego obciążenia, natomiast jeżeli chodzi o trzecią fakturę, spółka ta uznała, że została ona wystawiona w związku z transakcjami nieobjętymi zakresem stosowania VAT.

25. Spółkę Arcomet Rumunia poddano kontroli podatkowej dotyczącej w szczególności okresu, w którym wystawiono owe faktury, w wyniku której zobowiązano ją do zapłaty dodatkowego VAT w związku z odliczeniami, których odmówiono, wraz z odsetkami i karami. Prawa do odliczenia odmówiono na tej podstawie, że spółka ta nie wykazała świadczenia zafakturowanych usług ani konieczności ich wykonania na potrzeby podlegających opodatkowaniu transakcji ze względu na brak przedstawienia dokumentów potwierdzających.

26. Spółka Arcomet Rumunia wniosła do sądu skargę, żądając uchylecia decyzji oddalającej złożone przez nią w trybie administracyjnym odwołanie od protokołu przyjętego przez inspektorów podatkowych oraz uchylecia decyzji określającej dodatkowy VAT wraz z odpowiednimi odsetkami i karami.

27. W tych okolicznościach Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że kwota zafakturowana przez spółkę (spółkę główną) na rzecz spółki powiązanej (spółki operacyjnej), równa kwocie niezbędnej do dostosowania zysku spółki operacyjnej do prowadzonej działalności i ponoszonego ryzyka zgodnie z przewidzianą w wytycznych OECD [...] metodą marży, stanowi zapłatę za usługę, która w związku z tym jest objęta zakresem stosowania VAT?
- 2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, w odniesieniu do wykładni art. 168 i 178 dyrektywy [VAT], czy organy podatkowe mają prawo żądać, oprócz faktury, przedstawienia dokumentów [np. sprawozdań z działalności, postępu (prac) itp.], które uzasadniają wykorzystanie nabytych usług na potrzeby podlegających opodatkowaniu transakcji podatnika, czy też taka analiza prawa do odliczenia VAT musi opierać się wyłącznie na bezpośrednim związku między nabyciem a dostawami/świadczeniem usług lub [między nabyciem a] całą działalnością gospodarczą podatnika?”.

28. Uwagi na piśmie zostały przedstawione przez spółkę Arcomet Rumunia, rząd rumuński oraz Komisję Europejską. Strony te przedstawiły swoje uwagi ustne na rozprawie, która odbyła się w dniu 16 stycznia 2025 r.

IV. Analiza

29. Poprzez swoje pytania dotyczące konsekwencji mechanizmu cen transferowych dla VAT sąd odsyłający zwraca się do Trybunału, aby ten rozstrzygnął kwestię, która była przedmiotem dyskusji na różnych forach.

30. I tak pod dyskusję poddano dwa dokumenty pochodzące od grup roboczych o wyraźnie odmiennym charakterze. Pierwszy dokument – to jest dokument z dnia 28 lutego 2017 r., dotyczący możliwych skutków cen transferowych dla VAT¹² (zwany dalej „dokumentem roboczym nr 923 Komitetu ds. VAT”) – jest bowiem wynikiem prac przewidzianego w art. 398 dyrektywy VAT Komitetu ds. VAT, w skład którego wchodzi przedstawiciele państw członkowskich i Komisji. Drugi dokument – to jest dokument z dnia 18 kwietnia 2018 r., również dotyczący możliwych skutków cen transferowych dla VAT¹³ (zwany dalej „dokumentem roboczym grupy ekspertów ds. VAT”) – pochodzi od grupy ekspertów powołanej decyzją Komisji¹⁴, która to grupa składa się z 40 wykwalifikowanych osób, w tym 7 osób prywatnych i przedstawicieli 33 przedsiębiorstw lub organizacji zawodowych. Ową grupę ekspertów poproszono o wydanie opinii na temat dokumentu roboczego nr 923 Komitetu ds. VAT.

A. W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego, dotyczącego zakresu stosowania dyrektywy VAT w dziedzinie cen transferowych

31. Sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że kwoty zafakturowane przez spółkę dominującą, która przyjmuje na siebie obowiązki handlowe, spółce zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim przy zastosowaniu metody zalecanej w wytycznych OECD (w tym przypadku metody marży transakcyjnej netto) mogą stanowić świadczenie wzajemne w ramach odpłatnego świadczenia usług objęte zakresem stosowania dyrektywy VAT.

32. Na pytanie o to, czy ceny transferowe i ich korekty podlegają opodatkowaniu VAT, można by próbować udzielić odpowiedzi mającej charakter zasady. Wydaje mi się jednak, że rzeczywistość jest bardziej złożona i że oceny trzeba dokonywać indywidualnie dla każdego przypadku – z trzech powodów.

33. W pierwszej kolejności wytyczne OECD opracowano na potrzeby podatków bezpośrednich, które znacznie różnią się podatków pośrednich, co Trybunał miał już okazję zauważyć¹⁵.

34. Podobnie w dokumencie roboczym nr 923 Komitetu ds. VAT wskazano, że „[i]stnieje napięcie między ustanowionymi na potrzeby podatków bezpośrednich przepisami dotyczącymi cen transferowych, które – zgodnie z zasadą ceny rynkowej – mają na celu uzyskanie wyceny transakcji na warunkach rynkowych (to znaczy wartości wolnorynkowej), a przepisami w dziedzinie VAT, które zasadniczo oparte są na istnieniu odpłatnego świadczenia, w przypadku którego świadczenie wzajemne postrzega się jako wartość obiektywną (to znaczy cenę faktycznie zapłaconą)”¹⁶. Prawdą jest, że dyrektywa VAT odnosi się do wartości wolnorynkowej świadczenia wzajemnego jedynie na potrzeby zdefiniowania podstawy opodatkowania, w art. 72, oraz w kontekście zapobiegania nadużyciom, w art. 80, podczas gdy w dziedzinie cen transferowych

¹² Zobacz dokument roboczy nr 923 komitetu doradczego ds. podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „Komitetem ds. VAT”) [Dyrekcja Generalna ds. Podatków i Unii Celnej (DG TAXUD)], taxud.c.1(2016)1280928 – EN.

¹³ Zobacz dokument roboczy nr 071 REV2 grupy ekspertów ds. VAT, taxud.c.1(2018)2326098 – EN, będący załącznikiem do dokumentu roboczego nr 945 Komitetu ds. VAT z dnia 19 kwietnia 2018 r., taxud.c.1(2018)2329129 – EN.

¹⁴ Decyzja z dnia 26 czerwca 2012 r. ustanawiająca grupę ekspertów ds. podatku VAT (Dz.U. 2012, C 188, s. 2).

¹⁵ Zobacz wyrok z dnia 23 marca 2006 r., FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, pkt 39).

¹⁶ Punkt 3.4 (s. 23) tego dokumentu. Tłumaczenie nieoficjalne.

stosowanie wartości wolnorynkowej jest zasadą¹⁷. W związku z tym owe dwa zbiory przepisów, opierające się na odrębnych ujęciach, w szczególności podatnika i podstawy opodatkowania, różnią się zarówno pod względem celów, jak i środków.

35. W drugiej kolejności w dziedzinie cen transferowych wytyczne OECD zalecają różne metody obliczeń: trzy metody tradycyjne, oparte na transakcjach¹⁸, i dwie metody zysku transakcyjnego¹⁹. Jak bardzo dobrze wyjaśnia Komitet ds. VAT²⁰, istnieje kilka rodzajów korekt cen transferowych. Niektóre korekty są dokonywane przez organy podatkowe (korekta pierwotna²¹, współzależna²² lub wtórna²³), inne są dokonywane dobrowolnie przez podatników (korekta wyrównawcza²⁴). Niektórych korekt dokonuje się przed złożeniem deklaracji podatkowej, innych a posteriori.

36. Zdaniem Komitetu ds. VAT wszystkie te różnice uzasadniają dokonywanie indywidualnej dla każdego przypadku oceny tego, czy korekty te podlegają opodatkowaniu VAT²⁵. Grupa ekspertów ds. VAT, która opowiada się za uznaniem tych korekt za wyłączone z zakresu stosowania dyrektywy VAT²⁶, dodaje, że powinno tak być zawsze w przypadku korekt dokonywanych przez organy podatkowe, ponieważ takich korekt nie można uznać za świadczenie wzajemne w ramach odpłatnego świadczenia²⁷. Jednakże owa grupa ekspertów uściśla, że należy wyróżnić przypadki, w których korekta jest przewidziana w umowie, i że jeżeli przewidziano korektę w odniesieniu do wcześniejszych dostaw lub rozliczanie różnic między rzeczywistymi a budżetowymi kosztami odnoszącymi się do wydatków marketingowych lub administracyjnych, to powinno to prowadzić do opodatkowania VAT lub do korekty podstawy opodatkowania²⁸. W rzeczywistości przedstawioną przez wspomnianą grupę ekspertów propozycję uproszczenia poprzez nieobjęcie korekt cen transferowych systemem VAT, w przypadku gdy obie strony mają prawo do pełnego odzyskania VAT, wdrożyło tylko jedno państwo członkowskie²⁹. Ich dokument roboczy został przekazany Komitetowi ds. VAT, który zwrócił się do grupy ekspertów ds. VAT z pytaniem dotyczącym tej kwestii, ale nie podjęto w związku z tym dalszych działań. Niemniej dyskusje te nie mogą skutkować utratą z pola widzenia okoliczności, że korekty związane ze świadczeniem usług lub z dostawą towarów stanowią zmianę zafakturowanej ceny usługi lub towaru, zaś z postanowienia odsyłającego zdaje się wynikać, że w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu

¹⁷ Zobacz I. Rouberol, Interactions between Transfer Pricing and VAT Adjustments in the European Union, *International VAT Monitor*, vol. 27, IBFD, Amsterdam, 2016, nr 5, s. 316–319, w szczególności s. 316.

¹⁸ Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej, metoda ceny odsprzedaży oraz metoda koszt plus (zob. wytyczne OECD, s. 25 francuskiej wersji językowej).

¹⁹ Metoda marży transakcyjnej netto – która może być oparta na kosztach, sprzedaży lub aktywach – oraz metoda podziału zysku transakcyjnego [zob. wytyczne OECD, s. 25 francuskiej wersji językowej i pkt 2.1 (s. 99 francuskiej wersji językowej)].

²⁰ Zobacz dokument roboczy nr 923 Komitetu ds. VAT, pkt 2.1.5.

²¹ Korekta podlegającego opodatkowaniu zysku spółki, której dokonuje organ pierwszej jurysdykcji podatkowej w wyniku zastosowania zasady ceny rynkowej do transakcji z udziałem przedsiębiorstwa powiązanego z siedzibą w drugiej jurysdykcji podatkowej (zob. wytyczne OECD, s. 20 francuskiej wersji językowej).

²² Korekta podatku należnego od przedsiębiorstwa powiązanego z siedzibą w innej jurysdykcji, dokonywana przez organ podatkowy tej jurysdykcji w celu uwzględnienia korekty pierwotnej dokonanej przez organ pierwszej jurysdykcji podatkowej, aby spójnie rozdysponować zyski między te dwie jurysdykcje (zob. wytyczne OECD, s. 20 francuskiej wersji językowej).

²³ Korekta wynikająca z zastosowania podatku do transakcji wtórnej (zob. wytyczne OECD, s. 20 francuskiej wersji językowej).

²⁴ Korekta dokonywana przez podatnika, w ramach której zgłasza on do celów podatkowych cenę transferową odpowiadającą w jego opinii cenie rynkowej w ramach transakcji między przedsiębiorstwami powiązanymi, mimo że cena ta różni się od kwoty rzeczywiście naliczonej między przedsiębiorstwami powiązanymi. Korekty tej dokonuje się przed złożeniem deklaracji podatkowej (zob. wytyczne OECD, s. 19, 20 francuskiej wersji językowej).

²⁵ Zobacz dokument roboczy nr 923 Komitetu ds. VAT, pkt 3.2.1.

²⁶ Zobacz dokument roboczy grupy ekspertów ds. VAT, s. 2.

²⁷ Zobacz dokument roboczy grupy ekspertów ds. VAT, pkt 2.2.1.1, do którego odwołała się spółka Arcomet Rumunia.

²⁸ Zobacz dokument roboczy grupy ekspertów ds. VAT, tabela zamieszczona w pkt 2.2.2.2.

²⁹ Zobacz dokument roboczy grupy ekspertów ds. VAT, pkt 2.2.3.

głównym metodę obliczania ceny transferowej zastosowano bezpośrednio w celu obliczenia, a posteriori, wynagrodzenia za świadczenie usług wewnątrzgrupowych, bez dokonywania późniejszej korekty.

37. W trzeciej kolejności opodatkowanie VAT jest związane z realiami gospodarczymi i handlowymi sytuacji³⁰, co wymaga indywidualnej dla każdego przypadku analizy spełnienia przesłanek stosowania dyrektywy VAT.

38. Należy zatem zbadać, czy spełnione są przesłanki określone w art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy, a mianowicie czy miało miejsce odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

39. Dla przypomnienia: świadczenie usług jest dokonywane odpłatnie w rozumieniu tego przepisu – i w związku z tym podlega opodatkowaniu VAT – tylko wtedy, gdy między usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości możliwej do wyodrębnienia usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy. Jest tak wtedy, gdy między świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym istnieje bezpośredni związek³¹.

40. Co się tyczy stosunku prawnego, w niniejszym przypadku materializuje go umowa z dnia 24 stycznia 2012 r., na mocy której każda ze stron zobowiązuje się do spełnienia określonej liczby świadczeń na rzecz drugiej strony. I tak spółka Arcomet Belgia przyjmuje na siebie, pod względem operacyjnym, w szczególności większość obowiązków handlowych, takich jak strategia i planowanie, negocjowanie umów (ramowych) z dostawcami będącymi osobami trzecimi, negocjowanie warunków umów o finansowanie, inżynieria, finanse, zarządzanie flotą na poziomie centralnym, a także zarządzanie jakością i bezpieczeństwem. Zobowiązuje się ona ponosić główne ryzyko gospodarcze związane z działalnością spółki operacyjnej pod warunkiem przestrzegania przez tę ostatnią spółkę wytycznych, procedur i decyzji zlecniodawcy w tym względzie³². Z kolei spółka Arcomet Rumunia nabywa i posiada wszystkie towary oraz jest odpowiedzialna za ich sprzedaż i wynajem oraz za świadczenie usług³³.

41. Umowa z dnia 24 stycznia 2012 r. przewiduje również wynagrodzenie stron równe kwocie niezbędnej do tego, aby spółka Arcomet Rumunia znalazła się w pozycji odpowiadającej prowadzonej przez nią działalności i ryzyku, jakie ponosi. Pozycja ta zostanie ustalona w drodze porozumienia między stronami, w oparciu o metodę marży transakcyjnej netto. W przypadku gdy spółka Arcomet Belgia będzie uprawniona do otrzymania wynagrodzenia od spółki Arcomet Rumunia z tytułu jej działalności opisanej w tej umowie³⁴, spółka Arcomet Belgia wystawi spółce Arcomet Rumunia fakturę na koniec każdego roku. Ta ostatnia spółka pokryje kwotę VAT związanego z wynagrodzeniem pobranym przez spółkę Arcomet Belgia zgodnie z lokalnymi przepisami podatkowymi³⁵.

³⁰ Zobacz podobnie wyrok z dnia 20 stycznia 2022 r., *Apcoa Parking Danmark* (C-90/20, EU:C:2022:37, pkt 38).

³¹ Zobacz wyrok z dnia 12 grudnia 2024 r., *Weatherford Atlas Gip* (C-527/23, EU:C:2024:1024, pkt 23).

³² Zobacz art. 4.1 i 4.2 umowy z dnia 24 stycznia 2012 r.

³³ Zobacz art. 2.2 umowy z dnia 24 stycznia 2012 r.

³⁴ To znaczy w przypadku, w którym osiągnięta przez spółkę Arcomet Rumunia marża zysku, przed opodatkowaniem, przekracza 2,74 %.

³⁵ Zobacz art. 5.2 i 5.3 umowy z dnia 24 stycznia 2012 r.

42. Warunki wspomnianej umowy są zatem jasne: przewidują one świadczenie i wynagrodzenie. Pozostaje ustalić, czy istnieje możliwa do wyodrębnienia usługa świadczona na rzecz spółki Arcomet Rumunia, a także bezpośredni związek między tą usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym.

43. Co się tyczy możliwej do wyodrębnienia usługi, ta przesłanka wydaje się również spełniona, ponieważ spółka Arcomet Belgia nie tylko negocjuje warunki umów, które zostaną zawarte przez jej spółkę zależną, ale również wykonuje szereg zadań, uczestnicząc w aktywności gospodarczej spółki Arcomet Rumunia.

44. Co się tyczy bezpośredniego związku między świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym, kwestia jest bardziej delikatna, zważywszy na określone przez strony warunki dotyczące wynagrodzenia, zgodnie z którymi kwota marży zysku przekraczająca 2,74 % powinna zostać wypłacona spółce Arcomet Belgia.

45. Jednakże Trybunał konsekwentnie orzekł, że bez znaczenia jest wysokość świadczenia wzajemnego, w szczególności okoliczność, czy jest ona równa kosztom poniesionym przez podatnika, czy też od nich wyższa lub niższa³⁶. I tak Trybunał orzekł już, że ów bezpośredni związek nie zostaje naruszony, gdy wynagrodzenie jest przewidziane w formie ryczału³⁷ lub cesji 50 % wierzytelności wynikającej z wygranych z nagród otrzymanych przez konie w zawodach³⁸. W tym ostatnim przypadku argumentowano, że Trybunał orzekł, iż niepewny charakter samego istnienia wynagrodzenia może skutkować zerwaniem bezpośredniego związku między świadczoną usługą a ewentualnie otrzymanym wynagrodzeniem³⁹. Niemniej Trybunał uznał, że cesja 50 % wierzytelności odpowiadającej wygrany z nagród otrzymanych przez konie w zawodach jest jako taka wolna od niepewności i że brak otrzymania nagrody w związku z wygraną nie może podważyć istnienia cesji przewidzianej w umowie⁴⁰. Dodał on, że owa cesja 50 % wierzytelności wynikającej z wygranych stanowi wynagrodzenie określone z góry według ustalonych kryteriów, gwarantujące przewidywalność kwoty, do której usługodawca byłby uprawniony w przypadku, w którym koń wygrałby zawody lub odpowiednio się w nich uplasował, oraz że decydującego znaczenia nie ma w tym względzie materializacja takiego zdarzenia, i to pomimo tego, że faktyczne dokonanie wspomnianej cesji zależy od tego uplasowania⁴¹.

46. Uważam, że to samo rozumowanie można zastosować w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym. O ile bowiem wysokość wynagrodzenia jest sama w sobie nieokreślona, o tyle warunki dotyczące tego wynagrodzenia zostały określone w umowie z dnia 24 stycznia 2012 r. przy zastosowaniu bardzo precyzyjnych kryteriów i jako takie są wolne od niepewności. Wysokość wynagrodzenia za świadczenia spełniane przez spółkę Arcomet Belgia na rzecz spółki Arcomet Rumunia jest zatem w pełni możliwa do ustalenia od chwili zawarcia tej umowy.

³⁶ Zobacz wyrok z dnia 20 stycznia 2022 r., Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, pkt 45).

³⁷ Zobacz wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

³⁸ Zobacz wyrok z dnia 9 lutego 2023 r., Finanzamt X (Świadczenia właściciela stajni treningowej dla koni wyścigowych) (C-713/21, EU:C:2023:80, pkt 49).

³⁹ Zobacz wyrok z dnia 9 lutego 2023 r., Finanzamt X (Świadczenia właściciela stajni treningowej dla koni wyścigowych) (C-713/21, EU:C:2023:80, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

⁴⁰ Zobacz wyrok z dnia 9 lutego 2023 r., Finanzamt X (Świadczenia właściciela stajni treningowej dla koni wyścigowych) (C-713/21, EU:C:2023:80, pkt 46, 48).

⁴¹ Zobacz wyrok z dnia 9 lutego 2023 r., Finanzamt X (Świadczenia właściciela stajni treningowej dla koni wyścigowych) (C-713/21, EU:C:2023:80, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

47. Okoliczność, że w przypadku marży niższej niż - 0,71 % fakturę wystawia spółka Arcomet Rumunia, nie może podważyć tej analizy.

48. Po pierwsze bowiem, jak zauważa Komisja, z uwagi na to, że tę wartość procentową przyjęto w wyniku analizy porównywalności uwzględniającej warunki rynkowe, byłoby zaskakujące, gdyby w praktyce osiągnięto niższą marżę ujemną. Po drugie, w każdym razie okoliczności faktyczne niniejszego przypadku nie są następujące: sąd odsyłający nie przedstawił Trybunałowi informacji pozwalających na wypowiedzenie się w przedmiocie ich kwalifikacji, a mianowicie na ustalenie, czy mamy do czynienia z finansowaniem przyznany przez spółkę Arcomet Belgia, czy z wynagrodzeniem za usługi świadczone przez spółkę Arcomet Rumunia w ramach umowy z dnia 24 stycznia 2012 r., na przykład, lub czy zadeklarowano ewentualne faktury do celów VAT.

49. Należy również wziąć pod uwagę fakt, że usługi świadczone przez spółkę Arcomet Belgia, powszechne w relacjach wewnątrzgrupowych, mają wpływ na marżę spółki Arcomet Rumunia ze względu między innymi na oszczędności, na których dokonanie jej pozwalają, lub na podniesienie jakości usług świadczonych na rzecz klientów końcowych. Ponadto spółka Arcomet Belgia początkowo zadeklarowała trzy rozpatrywane faktury jako odnoszące się do wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Podobnie spółka Arcomet Rumunia zadeklarowała dwie pierwsze faktury jako odnoszące się do wewnątrzwspólnotowego nabycia usług, w odniesieniu do którego zastosowała mechanizm odwrotnego obciążenia.

50. W tym kontekście samo twierdzenie spółki Arcomet Rumunia, zgodnie z którym rozpatrywane wynagrodzenie odpowiada cenie transferowej, która jako taka nie podlega VAT, nie może wystarczyć do uzasadnienia wyłączenia z zakresu stosowania dyrektywy VAT. Jak bowiem wspomniano powyżej, w związku z zaleceniem grupy ekspertów ds. VAT, aby wyłączyć wszystkie ceny transferowe z zakresu stosowania tej dyrektywy, nie podjęto dalszych działań.

51. W związku z tym proponuję udzielić na pierwsze pytanie prejudycjalne następującej odpowiedzi: art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że wynagrodzenie za szczegółowo określone w umowie usługi wewnątrzgrupowe świadczone przez spółkę dominującą, która przyjmuje na siebie obowiązki handlowe, na rzecz spółki zależnej, które jest obliczane w oparciu o metodę marży transakcyjnej netto zalecaną w wytycznych OECD, należy uznać za świadczenie wzajemne w ramach odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu tego przepisu; wynagrodzenie to powinno podlegać opodatkowaniu VAT.

B. W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego, dotyczącego zasad przeprowadzania dowodu spełnienia materialnych przesłanek prawa do odliczenia VAT

52. Sąd odsyłający zastanawia się również nad kwestią, czy art. 168 i 178 dyrektywy VAT oraz zasadę proporcjonalności można interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, by organ podatkowy wymagał od podatnika domagającego się odliczenia VAT dokumentów innych niż faktura do celów wykazania wykorzystywania nabytych usług na potrzeby jego opodatkowanych transakcji.

53. Dla przypomnienia: po pierwsze, orzecznictwo Trybunału w dziedzinie odliczenia VAT jest utrwalone. I tak orzekał on, że z art. 168 dyrektywy VAT wynika, że w celu skorzystania z prawa do odliczenia VAT naliczonego, primo, zainteresowany podmiot musi być „podatnikiem” w rozumieniu tej dyrektywy, secundo, towary lub usługi, które są wskazywane jako podstawa owego prawa do odliczenia, powinny być wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary lub usługi powinny

być dostarczone lub świadczone przez innego podatnika na wcześniejszym etapie obrotu⁴².

54. Trybunał dodał, że co do zasady konieczne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku między konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną transakcją objętą podatkiem należnym lub większą liczbą takich transakcji, które dają prawo do odliczenia. Prawo do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług wymaga zatem, by wydatki poczynione celem ich nabycia stanowiły element składowy ceny transakcji objętych podatkiem należnym, które dają prawo do odliczenia⁴³.

55. Jednakże prawo do odliczenia zostaje również przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku między konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną transakcją objętą podatkiem należnym lub większą liczbą takich transakcji, które dają prawo do odliczenia, gdy koszty danych towarów i usług należą do kosztów ogólnych podatnika i jako takie stanowią elementy składowe ceny dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług. Koszty takie zachowują bowiem bezpośredni i ścisły związek z całokształtem działalności gospodarczej podatnika⁴⁴.

56. Trybunał wskazał, że w jednym i w drugim wypadku konieczne jest, by koszt towarów lub usług powodujących naliczenie podatku był włączony, odpowiednio, w cenę poszczególnych transakcji objętych podatkiem należnym lub w cenę towarów lub usług dostarczanych lub świadczonych przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej⁴⁵.

57. W niniejszym przypadku, z zastrzeżeniem ustaleń, których dokonanie należy do sądu odsyłającego, wydaje się, że usługi świadczone przez spółkę Arcomet Belgia na rzecz spółki Arcomet Rumunia, takie jak zarządzanie flotą żurawi i negocjowanie umów ramowych z dostawcami, mogą być co do zasady uwzględnione w cenach, jakie spółka Arcomet Rumunia oferuje swoim klientom.

58. Po drugie, stosowanie przez Trybunał zasady neutralności podatkowej VAT doprowadziło do następującej reguły: zasada ta wymaga, by prawo do odliczenia lub zwrotu naliczonego VAT zostało przyznane w razie spełnienia wymogów materialnych, nawet jeśli podatnicy nie spełnili niektórych wymogów formalnych⁴⁶. Trybunał wprowadził jednak zastrzeżenie dotyczące tej reguły, orzekając, że inaczej może być w sytuacji, w której naruszenie takich wymogów formalnych skutkuje uniemożliwieniem przedstawienia niezbitych dowodów na spełnienie wymogów materialnych⁴⁷.

59. Co się tyczy ciężaru dowodu, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że to na podatniku, który wnosi o odliczenie VAT, spoczywa obowiązek wykazania, że spełnia on przesłanki skorzystania z tego odliczenia. Organy podatkowe mogą zatem wymagać od podatnika przedstawienia dowodów, które uznają za niezbędne do ustalenia, czy należy przyznać wnioskowane odliczenie⁴⁸.

⁴² Zobacz wyrok z dnia 12 grudnia 2024 r., Weatherford Atlas Gip (C-527/23, EU:C:2024:1024, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

⁴³ Zobacz wyroki: z dnia 7 marca 2024 r., Feudi di San Gregorio Aziende Agricole (C-341/22, EU:C:2024:210, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo); a także z dnia 12 grudnia 2024 r., Weatherford Atlas Gip (C-527/23, EU:C:2024:1024, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

⁴⁴ Zobacz wyrok z dnia 12 grudnia 2024 r., Weatherford Atlas Gip (C-527/23, EU:C:2024:1024, pkt 29).

⁴⁵ Zobacz wyrok z dnia 8 września 2022 r., Finanzamt R (Odliczenie VAT związanego z wkładem wspólnika) (C-98/21, EU:C:2022:645, pkt 47).

⁴⁶ Zobacz wyrok z dnia 16 maja 2024 r., Slovenské Energetické Strojárne (C-746/22, EU:C:2024:403, pkt 36).

⁴⁷ Zobacz wyrok z dnia 16 maja 2024 r., Slovenské Energetické Strojárne (C-746/22, EU:C:2024:403, pkt 37).

⁴⁸ Zobacz wyrok z dnia 12 grudnia 2024 r., Weatherford Atlas Gip (C-527/23, EU:C:2024:1024, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

60. Trybunał wywiódł stąd w szczególności, że podatnik ma obowiązek przedstawienia obiektywnych dowodów, że towary lub usługi zostały mu rzeczywiście dostarczone lub były mu rzeczywiście świadczone przez podatników na wcześniejszym etapie obrotu, na potrzeby jego własnych podlegających opodatkowaniu VAT transakcji, w odniesieniu do których to towarów i usług faktycznie zapłacił on VAT. Dowody te mogą w szczególności obejmować dokumenty znajdujące się w posiadaniu dostawców lub usługodawców, od których podatnik nabył towary lub usługi, za które zapłacił VAT⁴⁹.

61. Na rozprawie rząd rumuński uściślił, że w toku kontroli prawo do odliczenia VAT jako takie nie zostało zakwestionowane. Natomiast kontrole te nie pozwoliły spółce Arcomet Rumunia na udowodnienie istnienia usług wykorzystywanych na potrzeby jej podlegających opodatkowaniu transakcji.

62. Jeżeli chodzi o ocenę wspomnianych dowodów, sąd krajowy powinien przeprowadzić ją zgodnie z zasadami dowodowymi prawa krajowego, poprzez dokonanie całościowej oceny wszystkich elementów i okoliczności faktycznych rozpatrywanego przypadku⁵⁰.

63. Po trzecie, spółka Arcomet Rumunia twierdzi, że rumuńskie organy podatkowe, wymagając dowodów innych niż sama faktura za świadczenie usług, naruszyły zasadę proporcjonalności.

64. Dla przypomnienia: zgodnie z zasadą proporcjonalności państwa członkowskie muszą stosować środki, które – umożliwiając im skuteczne osiągnięcie celu zamierzonego przez uregulowania krajowe – jednocześnie w jak najmniejszym stopniu zagrażają zasadom ustanowionym w prawie Unii, takim jak podstawowa zasada prawa do odliczenia VAT⁵¹.

65. Otóż, co się tyczy owej zasady proporcjonalności, należy przypomnieć, że przepis krajowy wykracza poza to, co jest niezbędne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku, jeśli w istocie uzależnia on prawo do zwolnienia z VAT od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając przesłanek materialnoprawnych, a w szczególności nie biorąc pod uwagę kwestii, czy zostały one spełnione. Transakcje powinny być bowiem opodatkowane z uwzględnieniem ich obiektywnych cech⁵².

66. Zasada proporcjonalności nie stoi zatem na przeszkodzie wymaganiu dowodów na spełnienie materialnych przesłanek prawa do odliczenia, które wykraczają poza samo przedstawienie faktury, ponieważ chodzi tutaj o uwzględnienie obiektywnych cech badanych transakcji.

67. W związku z tym proponuję udzielić na drugie pytanie prejudycjalne następującej odpowiedzi: art. 168 i 178 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, by organ podatkowy wymagał od podatnika domagającego się odliczenia VAT dokumentów innych niż faktura do celów wykazania wykorzystywania nabytych usług na potrzeby jego opodatkowanych transakcji, pod warunkiem, po pierwsze, że dokumentów tych zażądano z poszanowaniem zasady proporcjonalności, a po drugie, że mogą one stanowić dowód istnienia danych usług i ich wykorzystywania na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, czego zweryfikowanie należy do sądu krajowego.

⁴⁹ Zobacz wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet (C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

⁵⁰ Zobacz wyrok z dnia 12 grudnia 2024 r., Weatherford Atlas Gip (C-527/23, EU:C:2024:1024, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

⁵¹ Zobacz wyrok z dnia 14 października 2021 r., Finanzamt N i Finanzamt G (Powiadomienie o decyzji o przyporządkowaniu) (C-45/20 i C-46/20, EU:C:2021:852, pkt 62).

⁵² Zobacz wyrok z dnia 17 października 2019 r., Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 27).

V. Wnioski

68. W świetle całości powyższych rozważań proponuję, aby na pytania prejudycjalne zadane przez Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia) Trybunał odpowiedział w następujący sposób:

- 1) Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r.,

należy interpretować w ten sposób, że:

wynagrodzenie za szczegółowo określone w umowie usługi wewnątrzgrupowe świadczone przez spółkę dominującą na rzecz spółki zależnej, które jest obliczane w oparciu o metodę marży transakcyjnej netto zalecaną w wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych, należy uznać za świadczenie wzajemne w ramach odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu tego przepisu; wynagrodzenie to powinno podlegać opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej (VAT).

- 2) Artykuły 168 i 178 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/45,

należy interpretować w ten sposób, że:

nie stoją one na przeszkodzie temu, by organ podatkowy wymagał od podatnika domagającego się odliczenia VAT dokumentów innych niż faktura do celów wykazania wykorzystywania nabytych usług na potrzeby jego opodatkowanych transakcji, pod warunkiem, po pierwsze, że dokumentów tych zażądano z poszanowaniem zasady proporcjonalności, a po drugie, że mogą one stanowić dowód istnienia danych usług i ich wykorzystywania na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika.