Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 4 września 2025 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Zakres stosowania VAT – Artykuł 2 ust. 1 lit. c) – Pojęcie „odpłatnego świadczenia usług” – Usługi handlowe świadczone w ramach tej samej grupy spółek –Cena transferowa – Artykuły 168 i 178 – Prawo do odliczenia VAT – Dokumenty potwierdzające

W sprawie C-726/23

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Curtea de Apel Bucureşti (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia) postanowieniem z dnia 16 września 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 listopada 2023 r., w postępowaniu:

SC Arcomet Towercranes SRL

przeciwko

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: F. Biltgen (sprawozdawca), prezes izby, T. von Danwitz, wiceprezes Trybunału, pełniący obowiązki sędziego pierwszej izby, A. Kumin, I. Ziemele i S. Gervasoni, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Richard de la Tour,

sekretarz: R. Şereş, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 stycznia 2025 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu SC Arcomet Towercranes SRL – M. Farcău oraz A. Slujitoru, avocați,

* Język postępowania: rumuński.

– w imieniu rządu rumuńskiego – E. Gane, L. Ghiță oraz A. Rotăreanu, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia oraz E.A. Stamate, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 3 kwietnia 2025 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. c) oraz art. 168 i 178 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Arcomet Towercranes SRL (zwaną dalej „spółką Arcomet Rumunia") a Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (regionalną dyrekcją generalną finansów publicznych w Bukareszcie, Rumunia) i Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București (organem podatkowym dla średnich podatników w Bukareszcie, Rumunia) (zwanymi dalej łącznie „organem podatkowym") w przedmiocie żądania stwierdzenia nieważności podatkowych decyzji administracyjnych, na mocy których nałożono na tę spółkę dodatkową kwotę podatku od wartości dodanej (VAT) wraz z odsetkami.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT stanowi:

„1. Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[…]

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

4 Zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy:

„»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 Artykuł 168 lit. a) wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„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”.

6 Artykuł 178 lit. a) i f) 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;

[…]

f) jeśli podatnik jest zobowiązany do zapłaty VAT jako usługobiorca lub nabywca, w przypadku gdy zastosowanie mają art. 194–197 i art. 199, musi dopełnić formalności określonych przez każde państwo członkowskie”.

7 Artykuł 199 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi, że państwa członkowskie mogą postanowić, iż osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik będący odbiorcą transakcji wymienionych w lit. a)–g) tego przepisu.

Prawo rumuńskie

Ordynacja podatkowa

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

„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”.

9 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”.

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

„1. 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".

11 Artykuł 145 ust. 2 lit. a) tego kodeksu stanowi:

„Każdy podatnik ma prawo do odliczenia podatku dotyczącego nabycia, jeśli służy ono do celów następujących transakcji:

a) transakcji opodatkowanych".

12 Zgodnie z art. 146 ust. 1 lit. a) kodeksu podatkowego:

„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".

13 Artykuł 150 ust. 2 tego kodeksu stanowi:

„Podatek jest należny od każdego podatnika, w tym osoby fizycznej niebędącej zidentyfikowaną jako podatnik VAT zgodnie z art. 153 lub 153^1, 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. 125^1 ust. 2, nawet jeżeli jest on zarejestrowany w Rumunii zgodnie z art. 153 ust. 4 lub 5".

14 Artykuł 155 ust. 4 i 5 wspomnianego 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):

[…]

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

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

[…]".

Dekret rządu nr 44/2004 w sprawie zatwierdzenia przepisów wykonawczych do ustawy nr 571/2003 w sprawie kodeksu podatkowego

15 Punkt 2 ust. 2 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 w sprawie kodeksu podatkowego), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, 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;

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”.

16 Punkt 41 tego dekretu stanowi, że do celów stosowania przepisów dotyczących cen transferowych rumuńskie organy podatkowe uwzględniają mające zastosowanie wytyczne w sprawie cen transferowych przyjęte przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju [(OECD)] (zwane dalej „wytycznymi OECD”).

Rozporządzenie rządu nr 92 w sprawie kodeksu postępowania podatkowego

17 Artykuł 64 Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (dekretu rządowego nr 92 w sprawie kodeksu postępowania podatkowego) z dnia 24 grudnia 2003 r. (opublikowanego ponownie w *Monitorul Oficial al României*, część I, nr 513 z dnia 31 lipca 2007 r.) stanowi:

„Dokumenty i zapisy księgowe podatnika stanowią dowody na potrzeby ustalenia podstawy opodatkowania. Jeżeli istnieją inne dokumenty, zostaną one uwzględnione przy określaniu podstawy opodatkowania”.

18 Artykuł 65 ust. 1 i 2 tego rozporządzenia 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”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

19 Spółka Arcomet Rumunia jest częścią grupy Arcomet, niezależnej globalnej grupy działającej w sektorze wynajmu żurawi. W ramach swojej działalności spółka Arcomet Rumunia kupuje lub wynajmuje żurawie, aby je odsprzedać lub wynajmować swoim klientom w Rumunii. Spółka Arcomet Service NV Belgia (zwana dalej „spółką Arcomet Belgique") szuka dostawców dla wszystkich swoich spółek zależnych, w tym dla spółki Arcomet Rumunia, i negocjuje z tymi dostawcami warunki umowne mające zastosowanie do jej spółek zależnych. Jednakże w odniesieniu do działalności prowadzonej w Rumunii umowy sprzedaży i najmu są zawierane przez spółkę Arcomet Rumunia zarówno z jej dostawcami, jak i jej z klientami.

20 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 %.

21 W dniu 24 stycznia 2012 r. między spółką Arcomet Belgią a spółką Arcomet Rumunia została zawarta umowa, na mocy której każda ze stron zobowiązała się do wykonania pewnej liczby świadczeń na rzecz drugiej strony (zwana dalej „umową z dnia 24 stycznia 2012 r."). I tak, po pierwsze, spółka Arcomet Belgia przyjęła 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. Ponosiła ona ponadto główne ryzyko gospodarcze związane z działalnością spółki Arcomet Rumunia. Po drugie, spółka ta zobowiązała się do zakupu i posiadania wszystkich produktów niezbędnych do prowadzenia swojej działalności oraz do bycia odpowiedzialnym za sprzedaż i wynajem tych produktów, a także za świadczenie usług.

22 Zgodnie z jej brzmieniem umowa z dnia 24 stycznia 2012 r. przewidywała wynagrodzenie za działalność wykonywaną przez strony równe kwocie koniecznej do tego, aby spółka Arcomet Rumunia znalazła się w sytuacji odpowiadającej prowadzonej przez nią działalności i ponoszonemu przez nią ryzyku, oraz że sytuacja to powinna zostać ustalona w drodze porozumienia stron i oparta na metodzie transakcyjnej marży netto, przewidzianej w wytycznych OECD. Przewidziano zatem, że w przypadku gdyby spółka Arcomet Belgia była uprawniona do otrzymania wynagrodzenia od spółki Arcomet Rumunia z tytułu jej działalności opisanej w tej umowie, spółka Arcomet Belgia będzie musiała wystawić spółce Arcomet Rumunia fakturę na koniec każdego roku, przy czym ta ostatnia spółka miała pokryć kwotę VAT dotyczącą wynagrodzenia otrzymanego przez spółkę Arcomet Belgia zgodnie z rumuńskimi przepisami podatkowymi. Zgodnie ze szczegółowymi zasadami ustalania tego wynagrodzenia, określonymi w załączniku do tej umowy, spółka Arcomet Belgia powinna wystawić roczną fakturę korygującą, jeżeli zysk z działalności spółki Arcomet Rumunia przekracza 2,74 %, w celu odzyskania nadwyżki zysku, lub to spółka Arcomet Rumunia powinna wystawić taką fakturę, jeżeli marża ta byłaby niższa niż –0,71 %, w celu pokrycia wszelkich nadwyżek strat. Z kolei żadne wynagrodzenie nie było należne, gdy marża operacyjna mieściła się w przedziale od –0,71 % do 2,74 %.

23 W latach 2011, 2012 i 2013 spółka Arcomet Rumunia odnotowała większą marżę operacyjną niż 2,74 % przewidziane w umowie z dnia 24 stycznia 2012 r. Za każdy rok z tych lat spółka ta otrzymała od spółki Arcomet Belgique fakturę zawierającą kwotę bez VAT, a ta ostatnia, po dokonaniu korekty, zadeklarowała te faktury jako dotyczące świadczenia usług. Spółka Arcomet 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.

24 Spółkę Arcomet Rumunia poddano kontroli podatkowej dotyczącej w szczególności okresu, w którym wystawiono owe trzy faktury, w wyniku której zobowiązano ją do zapłaty dodatkowego VAT w związku z odliczeniami, których odmówiono z tytułu faktur wystawionych przez spółkę Arcomet Belgique, wraz z odsetkami i karami. Prawa do odliczenia odmówiono na tej podstawie, że spółka Arcomet Rumunia nie uzasadniła rzeczywistego charakteru zafakturowanych usług i ich konieczności dla potrzeb transakcji podlegających opodatkowaniu.

25 Spółka Arcomet Rumunia wniosła do Tribunalul București (sądu okręgowego w Bukareszcie, Rumunia) skargę o stwierdzenie nieważności decyzji oddalającej jej odwołanie od sprawozdania kontrolerów podatkowych, decyzji ustalającej dodatkową kwotę VAT oraz odpowiednich odsetek i kar. Wyrokiem z dnia 10 marca 2017 r. sąd ten oddalił tę skargę.

26 Spółka Arcomet Rumunia wniosła apelację od tego wyroku do Curtea de Apel București (sądu apelacyjnego w Bukareszcie, Rumunia), który jest sądem odsyłającym.

27 W ramach zawisłego przed nim sporu sąd ten ma w pierwszej kolejności wątpliwości co do tego, czy kwota zafakturowana przez jedną spółkę drugiej spółce należącej do tej samej grupy spółek, która pozwala na dostosowanie marży operacyjnej tej spółki według metody marży transakcyjnej netto zgodnie z wytycznymi OECD, stanowi rzeczywiste świadczenie wzajemne za usługę świadczoną przez pierwszą spółkę, a w konsekwencji oznacza istnienie odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

28 Powstaje bowiem pytanie, czy faktury korygujące takie jak te rozpatrywane przez sąd odsyłający nie stanowią formalnego sposobu dostosowania marży operacyjnej spółki, do której są one kierowane, bez jakiegokolwiek związku ze świadczeniem usług. W braku wyraźnie możliwej do zidentyfikowania usługi świadczonej przez spółkę Arcomet Belgia na rzecz spółki Arcomet Rumunia taka korekta marży operacyjnej spółki Arcomet Rumunia nie byłaby zatem objęta zakresem stosowania VAT.

29 W drugiej kolejności, gdyby należało jednak uznać, że spółka Arcomet Belgia świadczyła na rzecz spółki Arcomet Rumunia usługi objęte zakresem stosowania VAT, powstałoby pytanie, czy VAT naliczony w związku z tym świadczeniem podlega odliczeniu, ponieważ pierwsza spółka miała świadczyć te usługi na potrzeby podlegającej opodatkowaniu działalności drugiej spółki. Sąd odsyłający, uściślając, że przepisy prawa rumuńskiego wymagają jedynie istnienia faktury do celów wykonania prawa do odliczenia VAT, zastanawia się nad zgodnością rumuńskiej praktyki administracyjnej, która uzależnia wykonanie tego prawa od przedstawienia przez podatnika dokumentów innych niż faktury, z art. 168 i 178 dyrektywy VAT, a także z zasadą proporcjonalności.

30 W tych okolicznościach Curtea de Apel Bucureşti (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?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

31 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że wynagrodzenie za określone umownie usługi wewnątrzgrupowe świadczone przez spółkę dominującą na rzecz jej spółki zależnej, które jest obliczane zgodnie z metodą zalecaną przez wytyczne OECD i odpowiada części uzyskanej przez tę spółkę zależną marży operacyjnej przekraczającej 2,74 %, stanowi wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług objęte zakresem stosowania VAT.

32 Należy przypomnieć w tym względzie, że zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlega „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

33 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem świadczenie usług jest dokonywane odpłatnie w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT przepisu i w związku z tym podlega temu podatkowi 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 związek (zob. podobnie wyroki: z dnia 8 marca 1988 r., Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, pkt 12; z dnia 12 grudnia 2024 r., Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, pkt 23).

34 O ile do sądu odsyłającego należy ocena, czy okoliczności sprawy w postępowaniu głównym prowadzą do odpłatnej transakcji, o tyle do Trybunału należy dostarczenie temu sądowi użytecznych wskazówek w świetle prawa Unii na podstawie informacji zawartych w aktach sprawy, którymi dysponuje.

35 W świetle okoliczności wynikających z postanowienia odsyłającego i przypomnianych w pkt 21 i 22 niniejszego wyroku wydaje się, że w ramach umowy z dnia 24 stycznia 2012 r. obie strony podjęły wzajemne zobowiązania. W ten sposób z jednej strony spółka Arcomet Belgia zobowiązała się do świadczenia pewnej liczby usług handlowych i ponoszenia głównego ryzyka gospodarczego związanego z działalnością spółki Arcomet Rumunia jako spółki operacyjnej, a z drugiej strony spółka Arcomet Rumunia zobowiązała się do zapłaty na koniec każdego roku kwoty odpowiadającej części uzyskanej przez siebie marży operacyjnej przekraczającej 2,74 %. Pierwsza przesłanka ustanowiona w orzecznictwie przytoczonym w pkt 33 niniejszego wyroku, dotycząca istnienia między usługodawcą a usługobiorcą stosunku prawnego, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, wydaje się spełniona.

36 Z tych samych okoliczności wynika, że płatności dokonane przez spółkę Arcomet Rumunia na podstawie umowy z dnia 24 stycznia 2012 r. stanowiły wynagrodzenie za czynności wykonywane przez spółkę Arcomet Belgia. Ponadto świadczenia otrzymane w zamian za te płatności mogły przysporzyć spółce Arcomet Rumunia konkretnej korzyści, a to z uwagi na to, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 49 opinii, że usługi świadczone przez spółkę Arcomet Belgia, które są powszechne w ramach stosunku wewnątrzgrupowego, miały wpływ na marżę operacyjną spółki Arcomet Rumunia dzięki oszczędnościom, które pozwalały jej osiągnąć, lub udoskonaleniu usługi świadczonej na rzecz klientów końcowych.

37 W konsekwencji druga przesłanka ustanowiona w orzecznictwie przytoczonym w pkt 33 niniejszego wyroku, polegająca na tym, że wynagrodzenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy, wydaje się również spełniona. W związku z tym w okolicznościach sprawy w postępowaniu głównym, z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający, istnieje bezpośredni związek między świadczoną usługą a pobranymi kwotami.

38 Argumenty podniesione przez spółkę Arcomet Rumunia nie są w stanie podważyć tego stwierdzenia.

39 Po pierwsze, nie można przeciwstawić powyższej analizie tego, że wynagrodzenie należne spółce dominującej ma na celu jedynie dostosowanie zgodnie z wytycznymi OECD marży operacyjnej spółki zależnej w celu przestrzegania ustanowionej w tych wytycznych zasady pełnej konkurencji, przy czym nie dotyczy ono konkretnej czynności, która miała być wykonywana w zamian.

40 Istnienie odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy ustalić z uwzględnieniem wszystkich okoliczności charakteryzujących w konkretny sposób daną transakcję, w tym w szczególności jej realiów gospodarczych i handlowych, które stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 20 stycznia 2022 r., Apcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 W przypadku takich elementów przemawiających za istnieniem odpłatnego świadczenia usług, nawet gdyby cena transferowa między dwiema spółkami w ramach tej samej grupy spółek była ustalona tak, by przestrzegać zasady pełnej konkurencji zgodnie z metodą zalecaną w wytycznych OECD opracowanych do celów podatków bezpośrednich, taka cena transferowa może stanowić rzeczywiste odzwierciedlenie wartości świadczonej usługi.

42 Po drugie, działalność taką jak wykonywana przez spółkę Arcomet Belgia należy odróżnić od nabycia udziałów spółki holdingowej w innych spółkach bez bezpośredniej lub pośredniej ingerencji przez tę spółkę holdingową w zarządzanie tymi spółkami, z zastrzeżeniem praw, jakie wspomniana spółka holdingowa posiada jako akcjonariusz lub wspólnik. Zgodnie bowiem z orzecznictwem samo nabywanie i posiadanie udziałów nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy VAT i w konsekwencji nie wiąże się z dokonywaniem transakcji podlegających opodatkowaniu VAT na mocy art. 2 tej dyrektywy (zob. podobnie wyroki: z dnia 20 czerwca 1991 r., Polysar Investments Netherlands, C-60/90, EU:C:1991:268, pkt 16; a także z dnia 5 lipca 2018 r., Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, pkt 27, 28).

43 Niemniej jednak Trybunał wielokrotnie orzekał, że „inaczej jest, gdy udziałowi finansowemu w innym przedsiębiorstwie towarzyszy pośrednia lub bezpośrednia ingerencja w zarządzanie spółką, w której udział został nabyty, bez uszczerbku dla praw właściciela udziału jako akcjonariusza lub wspólnika (wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 Tymczasem z opisu okoliczności faktycznych zawartego w postanowieniu odsyłającym, streszczonego w pkt 21 i 22 niniejszego wyroku, wynika, że w odróżnieniu od spółki holdingowej, której działalność ogranicza się do nabycia udziałów finansowych w innych spółkach bez bezpośredniego lub pośredniego uczestniczenia w zarządzaniu tymi spółkami, spółka Arcomet Belgia aktywnie uczestniczy w zarządzaniu spółką Arcomet Rumunia w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu VAT na podstawie art. 2 dyrektywy VAT, takich jak świadczenie usług handlowych na rzecz swojej spółki zależnej.

45 Po trzecie, na istnienie bezpośredniego związku między tymi świadczeniami a otrzymanym świadczeniem wzajemnym nie mogą mieć wpływu warunki wynagrodzenia przewidziane w umowie z dnia 24 stycznia 2012 r., na mocy której kwota należna spółce Arcomet Belgia odpowiadała w latach 2011, 2012 i 2013 części marży operacyjnej uzyskanej przez spółkę Arcomet Rumunia, która przekraczała 2,74 %.

46 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że niepewny charakter samego istnienia wynagrodzenia może skutkować zerwaniem bezpośredniego związku między usługą świadczoną na rzecz usługobiorcy a otrzymanym w danym przypadku wynagrodzeniem [wyroki: z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 19; z dnia 9 lutego 2023 r., Finanzamt X (Świadczenia właściciela stajni treningowej dla koni wyścigowych), C-713/21, EU:C:2023:80, pkt 32].

47 W niniejszej sprawie prawdą jest, że kwota wynagrodzenia uzgodniona w umowie z dnia 24 stycznia 2012 r. jest sama w sobie zmienna, ponieważ wynagrodzenie zakłada istnienie dodatniej marży operacyjnej a zatem zależy od wyniku spółki Arcomet Rumunia w danym roku. Jednakże wynagrodzenie to nie jest ani nieodpłatne, ani przypadkowe, ani trudne do określenia ilościowo, czy też niepewne w rozumieniu orzecznictwa Trybunału (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 19; z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 35, 37). Jak bowiem zauważył rzecznik generalny w pkt 46 opinii, warunki tego wynagrodzenia są określone z góry w tej umowie i zgodnie z precyzyjnymi kryteriami, w związku z czym wspomniane wynagrodzenie jest pozbawione niepewności [zob. 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, 50].

48 Po czwarte, wbrew temu, co spółka Arcomet Rumunia podniosła przed Trybunałem, hipoteza przewidziana w umowie z dnia 24 stycznia 2012 r., zgodnie z którą w przypadku marży operacyjnej poniżej –0,71 % wynagrodzenie należy się od spółki Arcomet Belgique na rzecz spółki Arcomet Rumunia, nie jest w stanie w żadnym razie przerwać bezpośredniego związku między świadczeniem rozpatrywanych usług a otrzymanym świadczeniem wzajemnym. Opisany przez sąd odsyłający kontekst faktyczny sprawy w postępowaniu głównym różni się bowiem od wspomnianej hipotezy i dotyczy przypadku odwrotnego, również przewidzianego w tej umowie, a mianowicie wypłaty przez spółkę Arcomet Rumunia wynagrodzenia na rzecz spółki Arcomet Belgia pod koniec roku, ponieważ spółka Arcomet Rumunia odnotowała w każdym z trzech lat, których dotyczą faktury rozpatrywane w postępowaniu głównym, dodatnią marżę operacyjną większą niż marża przewidziana w tej umowie.

49 Z uwagi na powyższe na pierwsze pytanie trzeba odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że wynagrodzenie za określone umownie usługi wewnątrzgrupowe świadczone przez spółkę dominującą na rzecz jej spółki zależnej, które jest obliczane zgodnie z metodą zalecaną przez wytyczne OECD i odpowiada części marży operacyjnej przekraczającej 2,74 % uzyskanej przez tę spółkę zależną, stanowi wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług objęte zakresem stosowania VAT.

W przedmiocie pytania drugiego

50 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 168 i 178 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby organ podatkowy wymagał od podatnika, który wnosi o odliczenie naliczonego VAT, przedstawienia dokumentów innych niż faktura w celu wykazania istnienia usług wskazanych na tej fakturze i ich wykorzystania na potrzeby opodatkowanych transakcji tego podatnika.

51 Należy w pierwszej kolejności przypomnieć, że przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy VAT prawo do odliczenia VAT jest uzależnione od spełnienia przesłanek zarówno materialnych, jak i formalnych.

52 Jeżeli chodzi, po pierwsze, o wymogi formalne dotyczące wykonania prawa do odliczenia VAT, art. 178 dyrektywy VAT przewiduje w lit. a), że podatnik musi posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z tytułem XI rozdział 3 sekcje 3–6 tej dyrektywy, a w lit. f) – że w przypadku gdy podatnik jest zobowiązany do zapłaty VAT jako usługobiorca lub nabywca, w przypadku gdy zastosowanie mają art. 194–197 i art. 199 tej dyrektywy, podatnik musi dopełnić formalności określonych przez każde państwo członkowskie.

53 W sprawie w postępowaniu głównym z postanowienia odsyłającego wynika, że faktury dotyczące świadczenia usług rozpatrywanych w postępowaniu głównym nie zawierały wskazówek co do charakteru usług nabytych przez spółkę Arcomet Rumunia, liczby godzin przeznaczonych na daną transakcję, wykorzystanych zasobów ludzkich i materialnych, a także metody obliczania stawek. Rząd rumuński wyjaśnił w tym względzie na rozprawie przed Trybunałem, że z faktur tych nie wynika ani ilość, ani charakter wykonanych usług. Wydaje się zatem, z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający, że faktury te nie spełniały wymogów formalnych ustanowionych w przepisach prawa rumuńskiego transponujących dyrektywę VAT.

54 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że organ podatkowy nie może odmówić prawa do odliczenia VAT tylko na tej podstawie, że faktura nie spełnia niektórych warunków formalnych wymaganych przez prawo krajowe, które transponowało dyrektywę VAT, jeżeli dysponują one

wszystkimi informacjami do zbadania, że spełnione zostały przesłanki materialne dotyczące tego prawa (zob. analogicznie wyrok z dnia 15 września 2016 r. Barlis 06– Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 43). Natomiast jeżeli organy podatkowe dojdą do wniosku, że faktury przedstawione przez podatnika nie spełniają wymogów formalnych przewidzianych w przepisach krajowych transponujących dyrektywę VAT, mogą one, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 66 opinii i czemu nie sprzeciwia się zasada proporcjonalności, sprawdzić, czy materialne przesłanki tego prawa zostały spełnione, i zażądać w tym celu przedstawienia dodatkowych dowodów przez podatnika.

55 Jeżeli chodzi, po drugie, o warunki materialne, to z art. 168 dyrektywy VAT wynika, że w celu skorzystania z tego prawa z jednej strony zainteresowany podmiot musi być „podatnikiem" w rozumieniu tej dyrektywy, a z drugiej strony 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 obrotu (wyrok z dnia 12 grudnia 2024 r., Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

56 W sprawie w postępowaniu głównym organ podatkowy nie zakwestionował tego, że spółka Arcomet Belgia i spółka Arcomet Rumunia są podatnikami. Organ ten odmówił tej ostatniej spółce prawa do odliczenia naliczonego VAT na tej podstawie, że spółka ta nie przedstawiła dowodu na to, że usługi wskazane na fakturach były jej rzeczywiście świadczone i że były one niezbędne do celów jej działalności podlegającej opodatkowaniu.

57 Tymczasem zgodnie z orzecznictwem w braku rzeczywistego wykonania przez innego podatnika usług powodujących naliczenie podatku nie może powstać żadne prawo do odliczenia [zob. podobnie wyrok z dnia 25 maja 2023 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (VAT – Fikcyjne nabycie), C-114/22, EU:C:2023:430, pkt 31, 37]. W związku z tym kwestia, czy usługa, na którą powołano się w celu uzasadnienia prawa do odliczenia, była rzeczywiście świadczona i była wykorzystywana przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, jest istotna dla oceny, czy spełniona została druga przesłanka materialna tego prawa, o której mowa w pkt 55 niniejszego wyroku. Inaczej jest natomiast w przypadku kwestii, czy świadczone usługi były niezbędne lub przydatne na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika. Trybunał wyjaśnił już bowiem, że dyrektywa VAT nie uzależnia wykonania prawa do odliczenia od kryterium rentowności gospodarczej transakcji powodującej naliczenie podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 2024 r., Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

58 Wynika z tego, że w sprawie w postępowaniu głównym organ podatkowy mógł wymagać od spółki Arcomet Rumunia wykazania, że odnośne usługi powodujące naliczenie podatku zostały rzeczywiście wykonane przez spółkę Arcomet Belgia i że spółka Arcomet Rumunia rzeczywiście wykorzystywała je do własnych opodatkowanych transakcji, lecz nie można było wymagać od tej ostatniej spółki wykazania konieczności lub stosowności tych usług dla jej opodatkowanych transakcji.

59 W odniesieniu do, w drugiej kolejności, ciężaru dowodu, z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że to na podatniku, który wnosi o odliczenie VAT, spoczywa obowiązek wykazania, że spełnia on przesłanki skorzystania z tego odliczenia (wyrok z dnia 12 grudnia 2024 r., Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

60 Organy podatkowe mogą zatem wymagać, aby podatnik przedstawił dowody niezbędne do dokonania oceny, czy należy przyznać żądane odliczenie, w szczególności w celu wykazania, że usługi stanowiące podstawę prawa do odliczenia zostały wykorzystane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji. W ramach tej oceny nie ograniczają się one do zbadania samej faktury. Dowody te mogą w szczególności obejmować dokumenty znajdujące się w posiadaniu usługodawcy, od którego podatnik nabył usługi, za które zapłacił VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 11 listopada 2021 r., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, pkt 38, 39 i przytoczone tam orzecznictwo). Jednakże wymagane dowody muszą być niezbędne i proporcjonalne do celów oceny, czy zostały spełnione materialne przesłanki prawa do odliczenia, czego zbadanie należy w okolicznościach sprawy w postępowaniu głównym do sądu odsyłającego.

61 Z uwagi na powyższe na pytanie drugie trzeba odpowiedzieć, iż art. 168 i 178 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, by organ podatkowy wymagał od podatnika, który wnosi o odliczenie naliczonego VAT, przedstawienia dokumentów innych niż faktura w celu wykazania istnienia usług wymienionych na tej fakturze i ich wykorzystania na potrzeby opodatkowanych transakcji tego podatnika, o ile przedstawienie tych dowodów jest niezbędne i proporcjonalne do tego celu.

W przedmiocie kosztów

62 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

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 określone umownie usługi wewnątrzgrupowe świadczone przez spółkę dominującą na rzecz jej spółki zależnej, które jest obliczane zgodnie z metodą zalecaną przez wytyczne w sprawie cen transferowych Organizacji Współpracy i Rozwoju Gospodarczego (OECD) i odpowiada części marży operacyjnej przekraczającej 2,74 % uzyskanej przez tę spółkę zależną, stanowi wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług objęte zakresem stosowania podatku od wartości dodanej.

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, który wnosi o odliczenie naliczonego podatku od wartości dodanej, przedstawienia dokumentów innych niż faktura w celu wykazania istnienia usług wymienionych na tej fakturze i ich wykorzystania na potrzeby opodatkowanych transakcji tego podatnika, o ile przedstawienie tych dowodów jest niezbędne i proporcjonalne do tego celu.

Podpisy