Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

4 септември 2025 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Приложно поле на ДДС — Член 2, параграф 1, буква в) — Понятие „доставки на услуги, извършвани възмездно“ — Търговски услуги, предоставяни в рамките на една и съща група от дружества — Трансферно ценообразуване — Членове 168 и 178 — Право на приспадане на ДДС — Удостоверяващи документи“

По дело C-726/23

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Curtea de Apel Bucureşti (Апелативен съд Букурещ, Румъния) с акт от 16 септември 2021 г., постъпил в Съда на 28 ноември 2023 г., в рамките на производство по дело

SC Arcomet Towercranes SRL

срещу

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucureşti,

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii Bucureşti,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: F. Biltgen (докладчик), председател на състава, T. von Danwitz, заместник-председател на Съда, изпълняващ функциите на съдия от първи състав, A. Kumin, I. Ziemele и S. Gervasoni, съдии,

генерален адвокат: J. Richard de la Tour,

секретар: R. Șereș, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 16 януари 2025 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за SC Arcomet Towercranes SRL, от M. Farcău и A. Slujitoru, avocați,

* Език на производството: румънски.

– за румънското правителство, от E. Gane, L. Ghiță и A. Rotăreanu, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от A. Armenia и E. A. Stamate, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 3 април 2025 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 2, параграф 1, буква в), както и на членове 168 и 178 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г. (ОВ L 189, 2010 г., стр. 1) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между SC Arcomet Towercranes SRL (наричано по-нататък „Arcomet Румъния“), от една страна, и Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Регионална генерална дирекция за публични финанси Букурещ, Румъния) и Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București (Данъчна администрация за средните данъкоплатци Букурещ, Румъния) (наричани по-нататък заедно „данъчната администрация“), от друга страна, по повод искане за отмяна на данъчните административни актове, с които на това дружество е начислен допълнителен данък върху добавената стойност (ДДС) ведно с лихви и глоби.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС гласи следното:

„1. Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[…]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

4 Съгласно член 9, параграф 1, втора алинея от посочената директива:

„Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

5 Член 168, буква а) от посочената директива гласи следното:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки[,] да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице“.

6 В член 178, букви а) и е) от същата директива се предвижда следното:

„За да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия:

а) за целите на приспадане съгласно член 168, буква а), по отношение на доставката на стоки или услуги, то трябва да притежава фактура, изготвена в съответствие с дял XI, глава 3, раздели 3—6;

[…]

е) когато се изисква да плати ДДС като клиент, където се прилагат членове 194—197 или член 199, той трябва да спази формалностите, установени от всяка държава членка“.

7 Член 199, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи, че държавите членки могат да предвидят, че лицето — платец на ДДС, е данъчнозадълженото лице, за което са предназначени сделките, изброени в букви а)—ж) от тази разпоредба.

Румънското право

Данъчен кодекс

8 Член 11, параграф 1 от Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс) от 22 декември 2003 г. в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „Данъчният кодекс“), предвижда следното:

„При определянето на размера на данък, такса или задължителна социалноосигурителна вноска данъчните органи могат да не вземат предвид сделка с нестопанска цел, адаптирайки нейните последици за целите на данъчното облагане, или да преквалифицират дадена сделка или дейност, така че да се отчете икономическото съдържание на сделката/дейността“.

9 Съгласно член 19, параграф 5 от този кодекс:

„Сделките между свързани лица се извършват в съответствие с принципа на пазарната цена, според който сделките между свързани лица се извършват при определени или наложени условия, които не се различават от търговските или финансовите отношения между независими предприятия. При определянето на печалбите на свързаните лица се вземат предвид принципите относно трансферното ценообразуване“.

10 Член 126, параграф 1, буква а) от посочения кодекс гласи следното:

„(1) За целите на ДДС в Румъния подлежат на облагане сделките, които отговарят на следните кумулативни условия:

а) сделките, които по смисъла на членове 128—130 представляват или се третират като възмездна доставка на стоки или услуги, подлежаща на облагане с ДДС“.

11 Член 145, параграф 2, буква а) от същия кодекс предвижда:

„Всяко данъчнозадължено лице има правото да приспадне данъка за извършените покупки, ако те се използват за целите на следните сделки:

а) облагаемите сделки“.

12 Член 146, параграф 1, буква а) от Данъчния кодекс гласи:

„За да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на следните условия:

а) за дължимия или платен данък за стоки, които са му доставени или предстои да му бъдат доставени, или за услуги, които са му предоставени или предстои да му бъдат предоставени от данъчнозадължено лице, да притежава фактура, изготвена в съответствие с разпоредбите на член 155, както и доказателство за плащане в случай на покупки, извършени от данъчнозадължени лица, които прилагат системата за събиране на ДДС, или от данъчнозадължени лица, които закупуват стоки или услуги от данъчнозадължени лица през периода, в който те прилагат системата за събиране на ДДС“.

13 Член 150, параграф 2 от посочения кодекс гласи:

„Данъкът се дължи от всяко данъчнозадължено лице, включително данъчно незадължено юридическо лице, идентифицирано за целите на ДДС в съответствие с членове 153 или 153 bis, което получава услуги с място на доставка в Румъния съгласно член 133, параграф 2 и предоставени от данъчнозадължено лице, което не е установено в Румъния или не се счита за установено там по отношение на тези услуги съгласно член 125 bis, параграф 2, дори ако е регистрирано в Румъния в съответствие с член 153, параграфи 4 или 5“.

14 Член 155, параграфи 4 и 5 от посочения кодекс предвижда:

„(4) Без да се засягат разпоредбите на параграфи 30—34, се прилагат следните правила за фактуриране:

а) за доставките на стоки или услуги, за които се счита, че са с място на изпълнение в Румъния, както е посочено в членове 132 и 133, фактурирането е предмет на разпоредбите на настоящия член. […]

b) чрез дерогация от разпоредбите на буква а):

[…]

(5) Данъчнозадълженото лице трябва да издаде фактура на всеки получател в следните случаи:

a) за извършени доставки на стоки или услуги;

[…]“.

Решение № 44/2004 на правителството относно методическите правила за прилагане на Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс

15 Член 2, параграф 2 от Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Решение № 44/2004 на правителството относно методическите правила за прилагане на Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс), в редакцията му, приложима към спора в главното производство, гласи следното:

„Съгласно член 126, параграф 1, буква a) от Данъчния кодекс доставката на стоки и/или услуги трябва да бъде извършена възмездно. Условието „възмездно“ означава да е налице пряка връзка между сделката и получената насрещна престация. Сделката е облагаема, когато предоставя облага на клиента и получената насрещна престация е свързана с получената облага, както следва:

a) условието за наличие на облага за клиента е изпълнено, когато доставчикът на стоки или услуги се задължи да достави определяеми стоки и/или услуги на лицето, което извършва плащането, или, при липса на плащане — когато сделката е извършена, за да може да се поеме такова задължение. Това условие е съвместимо с факта, че услугите са колективни, че не са точно измерими или са свързани с правно задължение;

b) условието за наличие на връзка между сделката и получената насрещна престация е изпълнено дори ако цената не отразява нормалната стойност на сделката, т.е. когато е под формата на вноски, стоки или услуги, отстъпки от цената, или не се плаща пряко от получателя, а от трето лице“.

16 Точка 41 от посоченото решение гласи, че за целите на прилагането на правилата за трансферно ценообразуване румънските данъчни органи трябва да вземат предвид приложимите Насоки за трансферно ценообразуване, приети от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) (наричани по-нататък „Насоките на ОИСР“).

Наредба № 92 на правителството за приемане на Данъчнопроцесуален кодекс

17 Член 64 от Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (Наредба № 92 на правителството за приемане на Данъчнопроцесуален кодекс) от 24 декември 2003 г. (обнародвана в Monitorul Oficial al României, част I, бр. 513 от 31 юли 2007 г.), гласи следното:

„Удостоверителните документи и счетоводните записи на данъчнозадълженото лице представляват доказателство за определяне на данъчната основа. Ако са налице други

удостоверителни документи, те ще бъдат взети предвид при определянето на данъчната основа“.

18 Член 65, параграфи 1 и 2 от посочената наредба гласи следното:

„(1) Данъчнозадълженото лице е длъжно да докаже актовете и фактите, за които се отнася неговата декларация, както и всяко искане, отправено до данъчния орган.

(2) Данъчният орган е длъжен да мотивира ревизионния акт въз основа на доказателства или на свои собствени констатации“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

19 Arcomet Румъния е част от групата Arcomet, независима група на световно равнище в сектора на отдаването под наем на кранове. В рамките на дейността си Arcomet Румъния купува или наема кранове, за да ги препродава или отдава под наем на клиентите си в Румъния. Arcomet Service NV Белгия (наричано по-нататък „Arcomet Белгия“) търси доставчици за всички свои дъщерни дружества, сред които Arcomet Румъния, и договаря с тях условията на договорите, които са приложими за дъщерните му дружества. За упражняваната в Румъния дейност обаче Arcomet Румъния сключва договори за продажба и отдаване под наем както с доставчиците си, така и с клиентите си.

20 Проучване на трансферното ценообразуване между Arcomet Белгия и неговите дъщерни дружества, извършено през декември 2010 г., показва, че на референтния пазар дъщерните дружества следва да регистрират марж на оперативната печалба между - 0,71 % и 2,74 % съгласно правилата за трансферното ценообразуване.

21 На 24 януари 2012 г. между Arcomet Белгия и Arcomet Румъния е сключен договор, по силата на който всяка от страните се задължава да извърши определен брой доставки в полза на другата страна (наричан по-нататък „договорът от 24 януари 2012 г.“). От една страна, Arcomet Белгия се ангажира да поеме по-специално, от оперативна гледна точка, по-голямата част от търговската отговорност, като например стратегията и планирането, договарянето на (рамкови) договори с доставчици трети страни, договарянето на условията на договорите за финансиране, инженеринг, финанси, управление на автомобилния парк на централно равнище, както и управление на качеството и безопасността. Освен това то понася основните икономически рискове, свързани с дейността на Arcomet Румъния. От друга страна, последното се задължава да закупи и да притежава всички продукти, необходими за упражняването на дейността му, и да отговаря за продажбата и отдаването под наем на тези продукти, както и за предоставянето на услуги.

22 Съгласно самия текст на договора от 24 януари 2012 г. в него се предвижда възнаграждение за извършваните от страните дейности, равно на сумата, необходима, за да се постави Arcomet Румъния в положение, съответстващо на дейностите, които извършва, и на рисковете, които поема, и че тази позиция трябва да се определи по взаимно съгласие между страните и да се основава на метода на нетната печалба по сделката, предвиден в Насоките на ОИСР. Освен това е предвидено, че в случай че Arcomet Белгия има право да получи възнаграждение от Arcomet Румъния за дейностите си, описани в посочения договор, Arcomet Белгия трябва да издаде фактура на Arcomet Румъния в края на всяка

година, като последно посоченото дружество трябва да заплати ДДС върху полученото от Arcomet Белгия възнаграждение в съответствие с румънското данъчно законодателство. Съгласно условията за определяне на това възнаграждение, посочени в приложението към същия договор, Arcomet Белгия трябва да издаде годишна изравнителна фактура, ако маржът на оперативна печалба на Arcomet Румъния е по-висок от 2,74 %, за да се възстанови печалбата над маржа, или от Arcomet Румъния, ако този марж е по-малък от - 0,71 %, за да се покрие всяка загуба под маржа. За сметка на това, когато разглежданият марж на оперативна печалба е между - 0,71 % и 2,74 %, не се дължи никакво възнаграждение.

23 През 2011 г., 2012 г. и 2013 г. Arcomet Румъния отчита по-голям марж на оперативна печалба от предвидените 2,74 % в договора от 24 януари 2012 г. За всяка от тези години Arcomet получава от Arcomet Белгия фактура, съдържаща сума без ДДС, като след коригиране Arcomet Белгия е декларирала тези фактури като отнасящи се до доставки на услуги. Arcomet Румъния декларира първите две фактури като свързани с вътреобщностни покупки на услуги, за които прилага механизма за обратно начисляване на ДДС върху тези покупки, но счита, че третата фактура е издадена в рамките на сделки, които не попадат в приложното поле на ДДС.

24 На Arcomet Румъния е извършена данъчна ревизия, отнасяща се по-специално до годините на издаване на тези три фактури, в резултат на която му е начислен допълнителен ДДС поради отказите за приспадане по издадените от Arcomet Белгия фактури, както и лихви и глоби. Правото на приспадане е отказано с мотива, че Arcomet Румъния не е доказало действителното извършване на фактурираните доставки на услуги и необходимостта от тях за целите на облагаемите му сделки.

25 Arcomet Румъния подава до Tribunalul București (Окръжен съд Букурещ, Румъния) жалба за отмяна на решението за отхвърляне на жалбата му по административен ред, подадена срещу ревизионния доклад на данъчните инспектори, на решението, с което се установява допълнителен ДДС, и на съответните лихви и глоби. Посоченият съд отхвърля жалбата с решение от 10 март 2017 г.

26 Arcomet Румъния подава касационна жалба срещу това решение пред Curtea de Apel București (Апелативен съд Букурещ, Румъния), който е запитващата юрисдикция.

27 В рамките на спора, с който е сезирана, запитващата юрисдикция има съмнения, на първо място, дали сума, фактурирана от едно дружество на второ дружество, принадлежащо към същата група дружества, която позволява коригиране на маржа на оперативна печалба на последното дружество по метода на нетната печалба по сделката в съответствие с Насоките на ОИСР, действително представлява насрещна престация за извършена от първото дружество услуга и следователно предполага наличието на възмездна доставка на услуги по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС.

28 Всъщност възниквал въпросът дали изравнителни фактури като тези, с които е сезирана запитващата юрисдикция, не представляват формално средство за коригиране на маржа на оперативна печалба на дружеството, към което са адресирани, без да е налице каквато и да било връзка с доставка на услуги. При липсата на ясно разпознаваема услуга, предоставена от Arcomet Белгия на Arcomet Румъния, тази корекция на маржа на оперативна печалба на последно посоченото дружество не попадала в приложното поле на ДДС.

29 На второ място, ако все пак трябва да се приеме, че Arcomet Belgique е предоставило на Arcomet Румъния доставка на услуги, попадаща в приложното поле на ДДС, тогава би възникнал въпросът дали платеният ДДС по получени доставки във връзка с тази доставка на услуги подлежи на приспадане, тъй като се твърди, че първото дружество е предоставило тези услуги за целите на облагаемата дейност на второто дружество. Като уточнява, че разпоредбите на румънското право изискват за целите на упражняването на правото на приспадане на ДДС само да е налице фактура, запитващата юрисдикция иска да се установи дали е в съответствие с членове 168 и 178 от Директивата за ДДС, както и с принципа на пропорционалност румънската административна практика, която поставя упражняването на това право в зависимост от представянето от данъчнозадълженото лице на документи, различни от фактури.

30 При тези обстоятелства Curtea de Apel Bucureşti (Апелативен съд Букурещ) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 2, параграф 1, буква в) от Директива[та за ДДС] да се тълкува в смисъл, че сумата, фактурирана от дружество (основно дружество) на свързано дружество (оперативно дружество), равна на сумата, необходима за привеждане в съответствие на печалбата на оперативното дружество с извършените дейности и поетите рискове по метода на маржа съгласно Насоките на ОИСР във връзка с трансферното ценообразуване, представлява плащане за услуга, която следователно попада в приложното поле на ДДС?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, що се отнася до тълкуването на членове 168 и 178 от [Директивата за ДДС], имат ли право данъчните органи да изискват, наред с данъчната фактура, документи (например отчети за дейността, информация за напредъка на [работата] и др.), удостоверяващи използването на закупените услуги за целите на облагаемите сделки на данъчнозадълженото лице, или този анализ на правото на приспадане на ДДС трябва да се основава изключително на пряката връзка между закупуването и доставките/услугите или [между закупуването и] цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

31 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че възнаграждението за вътрешногрупови услуги, предоставени от дружество майка на негово дъщерно дружество и подробно описани в договор, което е изчислено по метод, препоръчан в Насоките на ОИСР, и което съответства на частта от маржа на оперативна печалба над 2,74 %, реализирана от това дъщерно дружество, представлява насрещна престация за възмездна доставка на услуги, която попада в приложното поле на ДДС.

32 В това отношение следва да се припомни, че съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС на облагане с ДДС подлежи „доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

33 Съгласно постоянната съдебна практика доставката на услуги е извършена „възмездно“ по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС и следователно подлежи на облагане с ДДС само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на определяема услуга, предоставена на получателя. Случаят е такъв, ако съществува пряка връзка между извършената услуга и получената ѝ равностойност (вж. в този смисъл решения от 8 март 1988 г., Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, т. 12, и от 12 декември 2024 г., Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, т. 23).

34 Макар запитващата юрисдикция да е тази, която трябва да прецени дали обстоятелствата по делото в главното производство показват наличието на възмездна сделка, Съдът, въз основа на материалите по делото, с които разполага, следва да предостави на тази юрисдикция полезни насоки с оглед на правото на Съюза.

35 С оглед на обстоятелствата, произтичащи от акта за преюдициално запитване и припомнени в точки 21 и 22 от настоящото решение, изглежда, че в рамките на договора от 24 януари 2012 г. двете страни са поели реципрочни задължения. Така, от една страна, Arcomet Белгия се е задължило да предоставя определен брой търговски услуги и да понася основните икономически рискове, свързани с дейността на Arcomet Румъния като оперативно дружество, и от друга страна, Arcomet Румъния се е задължило да плаща в края на всяка година сума, съответстваща на частта от маржа на оперативна печалба над 2,74 %, реализирана от него. Първото условие, поставено от съдебната практика, цитирана в точка 33 от настоящото решение, свързано с наличието на правоотношение между доставчика и получателя, в рамките на което се правят взаимни престации, изглежда изпълнено.

36 От същите обстоятелства е видно, че плащанията, извършени от Arcomet Румъния по договора от 24 януари 2012 г., представляват възнаграждение за извършваните от Arcomet Белгия дейности. Освен това получените като насрещна престация доставка на услуги по тези плащания са могли да предоставят конкретно предимство на Arcomet Румъния, като се има предвид, както отбелязва генералният адвокат в точка 49 от заключението си, че предоставяните от Arcomet Белгия услуги, които са често срещани в рамките на вътрешногрупови отношения, оказват влияние върху маржа на оперативна печалба на Arcomet Румъния чрез икономиите, които му позволяват да реализира, или чрез подобряването на услугата, предоставяна на крайните клиенти.

37 Следователно второто условие, въведено с цитираната в точка 33 от настоящото решение съдебна практика, а именно полученото от доставчика на услуги възнаграждение да представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя, също изглежда изпълнено. Следователно при обстоятелствата по делото в главното производство, освен ако при проверката от страна на запитващата юрисдикция не бъде установено друго, съществува пряка връзка между извършената услуга и получените суми.

38 Изтъкнатите от Arcomet Румъния доводи не могат да опровергаят това съображение.

39 Първо, на предходния анализ не би могло да се възрази, че с дължимото на дружеството майка възнаграждение се цели единствено да се коригира, в съответствие с Насоките на ОИСР, маржът на оперативна печалба на дъщерното дружество, за да се спази утвърденият в тези насоки принцип на сделката между несвързани лица, без да е налице конкретна дейност, която трябва да бъде предоставена като насрещна престация.

40 Наличието на възмездна доставка на услуги по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се установи, като се вземат предвид всички обстоятелства, характеризиращи конкретно съответната сделка, и по-специално действителното ѝ извършване от икономическа и търговска гледна точка, което представлява основен критерий при прилагането на общата система на ДДС (вж. в този смисъл решение от 20 януари 2022 г., Arcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, т. 38 и цитираната съдебна практика).

41 При наличието на такива обстоятелства в подкрепа на наличието на възмездна доставка на услуги, дори трансферната цена между две дружества в рамките на една и съща група от дружества да е била определена, така че да се спази принципът на сделка между несвързани лица, в съответствие с метод, препоръчан от Насоките на ОИСР за целите на прякото данъчно облагане, тази трансферна цена може да представлява действителната равностойност на предоставена услуга.

42 Второ, дейности като извършваните от Arcomet Белгия трябва да се разграничават от придобиването на дялово участие от холдингово дружество в други дружества, без това холдингово дружество да се намесва пряко или непряко в управлението на тези дружества, независимо от правата, които посоченото холдингово дружество притежава в качеството си на акционер или съдружник. Всъщност съгласно съдебната практика самото придобиване на дружествени дялове и самото им притежаване не следва да се считат за икономически дейности по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС и следователно не предполага извършването на облагаеми с ДДС сделки съгласно член 2 от тази директива (вж. в този смисъл решения от 20 юни 1991 г., Polysar Investments Netherlands, C-60/90, EU:C:1991:268, т. 16, и от 5 юли 2018 г., Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, т. 27 и 28).

43 Съдът обаче се е произнесъл, че това не е така, когато дяловото участие е съпроводено с пряка или непряка намеса в управлението на дружествата, в които е придобито участие, независимо от правата на притежателя на участието в качеството му на акционер или съдружник (решение от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt, C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 20 и цитираната съдебна практика).

44 От съдържащото се в акта за преюдициално запитване описание на фактите, обобщено в точки 21 и 22 от настоящото решение, обаче следва, че за разлика от холдингово дружество, чиято дейност е ограничена до придобиване на дялови участия в други дружества, без то да се намесва пряко или непряко в управлението на тези дружества, Arcomet Белгия участва активно в управлението на Arcomet Румъния в рамките на сделки, подлежащи на облагане с ДДС по силата на член 2 от Директивата за ДДС, като доставката на търговски услуги на дъщерното му дружество.

45 Трето, наличието на пряка връзка между тези услуги и получената им равностойност не може да бъде засегнато от условията за възнаграждение, предвидени в договора от 24 януари 2012 г., по силата на който дължимата на Arcomet Белгия сума за 2011 г., 2012 г. и 2013 г. съответства на частта от маржа на оперативна печалба над 2,74 %, реализирана от Arcomet Румъния.

46 В това отношение от практиката на Съда следва, че несигурният характер на самото съществуване на възмездност е от естество да прекъсне пряката връзка между доставената на получателя услуга и съответно полученото възнаграждение (решения от 3 март 1994 г., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, т. 19, и от 9 февруари 2023 г., Finanzamt X (Доставки от страна на собственика на конюшня), C-713/21, EU:C:2023:80, т. 32).

47 В случая несъмнено размерът на договореното в договора от 24 януари 2012 г. възнаграждение сам по себе си е променлив, тъй като възнаграждението предполага наличието на положителен марж на оперативна печалба и по този начин зависи от печалбите на Arcomet Румъния през дадена година. Това възнаграждение обаче не е нито безвъзмездно, нито произволно, нито трудно остойностимо или несигурно по смисъла на практиката на Съда (вж. в този смисъл решения от 3 март 1994 г., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, т. 19, и от 10 ноември 2016 г., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, т. 35 и 37). Всъщност, както отбелязва генералният адвокат в точка 46 от заключението си, условията за това възнаграждение са определени предварително в договора и по точни критерии, така че само по себе си посоченото възнаграждение не зависи от случайността (вж. по аналогия решение от 9 февруари 2023 г., Finanzamt X (Доставки от страна на собственика на конюшня), C-713/21, EU:C:2023:80, т. 46, 48 и 50).

48 Четвърто, противно на твърдяното от Arcomet Румъния пред Съда, предвидената в договора от 24 януари 2012 г. хипотеза, съгласно която в случай на марж на оперативната печалба под - 0,71 % Arcomet Белгия дължи възнаграждение на Arcomet Румъния, при всички положения не може да прекъсне пряката връзка между разглежданата доставка на услуги и получената насрещна престация. Всъщност фактическата обстановка по делото в главното производство, описана от запитващата юрисдикция, се различава от посочената хипотеза и се отнася до обратната хипотеза, също предвидена в този договор, на плащането на възнаграждение на Arcomet Белгия в края на годината от Arcomet Румъния, като последно посоченото дружество през всяка от трите години, за които се отнасят разглежданите в главното производство фактури, е регистрирало положителен марж на оперативна печалба, който е по-голям от предвидения в посочения договор.

49 С оглед на гореизложеното на първия въпрос следва да се отговори, че член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че възнаграждението за вътрешногрупови услуги, предоставени от дружество майка на негово дъщерно дружество и подробно описани в договор, което е изчислено по метод, препоръчан в Насоките на ОИСР, и което съответства на частта от маржа на оперативна печалба над 2,74 %, реализирана от това дъщерно дружество, представлява насрещна престация за възмездна доставка на услуги, която попада в приложното поле на ДДС.

По втория въпрос

50 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 168 и 178 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат данъчната администрация да изисква от данъчнозадължено лице, което иска приспадане

на платения по получени доставки ДДС, да представи документи, различни от фактурата, за да докаже наличието на посочените във фактурата услуги и използването им за целите на облагаемите сделки на това данъчнозадължено лице.

51 На първо място, следва да се припомни, че предвиденото в член 167 и сл. от Директивата за ДДС право на приспадане на ДДС зависи от спазването както на материалноправни, така и на формални условия.

52 Що се отнася, първо, до формалните условия за упражняване на правото на приспадане на ДДС, в член 178, буква а) от Директивата за ДДС се предвижда, че данъчнозадълженото лице трябва да притежава фактура, изготвена в съответствие с дял XI, глава 3, раздели 3—6 от посочената директива, а в буква е) се предвижда, че когато от данъчнозадълженото лице се изисква да плати данъка като клиент, където се прилагат членове 194—197 и член 199 от посочената директива, то трябва да спази формалностите, установени от всяка държава членка.

53 В делото по главното производство от акта за преюдициално запитване е видно, че фактурите за разглежданите в главното производство услуги не съдържат данни за естеството на придобитите от Arcomet Румъния услуги, за броя на отработените часове за всяка сделка, за използваните човешки и материални ресурси, както и за метода за изчисляване на таксите. В това отношение румънското правителство уточнява в съдебното заседание пред Съда, че в тези фактури не са посочени нито количеството, нито естеството на предоставените услуги. Следователно изглежда, освен ако при проверката от страна на запитващата юрисдикция не бъде установено друго, че тези фактури не отговарят на изискванията за форма, установени с разпоредбите на румънското право, с които се транспонира Директивата за ДДС.

54 От практиката на Съда следва, че данъчната администрация не може да откаже правото на приспадане на ДДС просто със съображението, че дадена фактура не отговаря на някои формални изисквания, предвидени в националното законодателство за транспониране на Директивата за ДДС, ако разполага с всички данни, за да провери дали материалноправните предпоставки за това право са изпълнени (вж. по аналогия решение от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, т. 43). За сметка на това, когато данъчните органи стигнат до извода, че представените от данъчнозадълженото лице фактури не отговарят на формалните изисквания, предвидени в националното законодателство, с което се транспонира Директивата за ДДС, те могат, както отбелязва генералният адвокат в точка 66 от заключението си, без принципът на пропорционалност да се противопоставя на това, да проверят дали материалноправните условия за това право са изпълнени и да изискват за тази цел представянето на допълнителни доказателства от данъчнозадълженото лице.

55 Второ, що се отнася до материалноправните условия, от член 168 от Директивата за ДДС следва, че за да може да се ползва от това право, трябва, от една страна, заинтересованото лице да бъде „данъчнозадължено лице“ по смисъла на тази директива, и от друга страна, стоките или услугите, за които се иска признаване на това право, да са били използвани впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки и да са били получени нагоре по веригата от друго данъчнозадължено лице (решение от 12 декември 2024 г., Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, т. 25 и цитираната съдебна практика).

56 В делото по главното производство данъчната администрация не оспорва качеството на данъчнозадължено лице на Arcomet Белгия и Arcomet Румъния. Тя отказва на последното дружество право на приспадане на платения по получени доставки ДДС с мотива, че то не е доказало, че посочените във фактурите услуги са му били действително предоставени и че са били необходими за целите на облагаемите му дейности.

57 Съгласно съдебната практика обаче ако доставката на услуги нагоре по веригата от друго данъчнозадължено лице не е действително извършена, не може да възникне право на приспадане (вж. в този смисъл решение от 25 май 2023 г., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (ДДС — Привидна продажба), C-114/22, EU:C:2023:430, т. 31 и 37). Следователно въпросът дали услугата, на която се основава правото на приспадане, е била действително извършена и впоследствие използвана от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки, е релевантен за преценката дали е изпълнено второто материалноправно условие за това право, посочено в точка 55 от настоящото решение. За сметка на това, положението е различно относно въпроса дали предоставените услуги са били необходими или целесъобразни за целите на облагаемите сделки на данъчнозадълженото лице. Всъщност Съдът вече е уточнил, че Директивата за ДДС не обвързва упражняването на правото на приспадане с критерий за икономическа рентабилност на получената доставка (вж. в този смисъл решение от 12 декември 2024 г., Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, т. 35 и цитираната съдебна практика).

58 От това следва, че в делото по главното производство данъчната администрация би могла да изиска от Arcomet Румъния да докаже, че съответните получени услуги действително са били предоставени от Arcomet Белгия и че Arcomet Румъния действително ги е използвало за собствените си облагаеми сделки, но от последното дружество не може да се изисква да докаже, че тези услуги са необходими или целесъобразни за облагаемите му сделки.

59 Що се отнася, на второ място, до тежестта на доказване, която пада върху данъчнозадълженото лице, от практиката на Съда следва, че данъчнозадълженото лице, което иска приспадането на ДДС, следва да докаже, че отговаря на предвидените условия за това (решение от 12 декември 2024 г., Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, т. 36 и цитираната съдебна практика).

60 Следователно данъчните органи могат да изискат от данъчнозадълженото лице да представи необходимите доказателства, за да преценят те дали следва да се предостави исканото приспадане, по-специално за да се установи, че услугите, на които се основава правото на приспадане, са били използвани впоследствие от данъчнозадълженото лице за целите на собствените му облагаеми сделки. При извършването на тази преценка данъчните органи не са ограничени единствено до проверка на самата фактура. Тези доказателства могат да включват документи, държани от доставчика на услуги, от който данъчнозадълженото лице е придобило услуги, за които е платило ДДС (вж. в този смисъл решение от 11 ноември 2021 г., Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, т. 38 и 39 и цитираната съдебна практика). Изискваните доказателства обаче трябва да бъдат необходими и пропорционални за целите на преценката дали материалноправните условия за възникване на правото на приспадане са изпълнени, което при обстоятелствата по делото в главното производство следва да бъде проверено от запитващата юрисдикция.

61 С оглед на гореизложеното на втория въпрос следва да се отговори, че членове 168 и 178 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че допускат данъчната администрация да изисква от данъчнозадължено лице, което иска приспадане на платения по получени

доставки ДДС, да представи документи, различни от фактурата, за да докаже наличието на посочените във фактурата услуги и използването им за целите на облагаемите сделки на това данъчнозадължено лице, стига представянето на тези доказателства да е необходимо и пропорционално за тези цели.

По съдебните разноски

62 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

1) **Член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г.,**

трябва да се тълкува в смисъл, че

възнаграждението за вътрешногрупови услуги, предоставени от дружество майка на негово дъщерно дружество и подробно описани в договор, което е изчислено по метод, препоръчан в Насоките за трансферно ценообразуване, приети от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), и което съответства на частта от маржа на оперативна печалба над 2,74 %, реализирана от посоченото дъщерно дружество, представлява насрещна престация за възмездна доставка на услуги, която попада в приложното поле на данъка върху добавената стойност.

2) **Членове 168 и 178 от Директива 2006/112, изменена с Директива 2010/45, трябва да се тълкуват в смисъл, че**

допускат данъчната администрация да изисква от данъчнозадължено лице, което иска приспадане на платения по получени доставки данък добавена стойност, да представи документи, различни от фактурата, за да докаже наличието на посочените във фактурата услуги и използването им за целите на облагаемите сделки на това данъчнозадължено лице, стига представянето на тези доказателства да е необходимо и пропорционално за тези цели.

Подписи