

Sprawa C-726/23**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

28 listopada 2023 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Curtea de Apel București (Rumunia)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

16 września 2021 r.

Strona wnosząca odwołanie i strona skarżąca w postępowaniu w pierwszej instancji:

SC Arcomet Towercranes SRL

Druga strona w postępowaniu odwoławczym i w postępowaniu w pierwszej instancji:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (regionalna dyrekcja generalna finansów publicznych w Bukareszcie, Rumunia)

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București (administracja podatkowa dla średnich podatników w Bukareszcie, Rumunia)

Przedmiot postępowania głównego

Odwołanie od wyroku Tribunalul București (sądu okręgowego w Bukareszcie, Rumunia), który oddalił wniesioną przez SC Arcomet Towercranes SRL (zwaną dalej „wnoszącą odwołanie”) skargę mającą na celu stwierdzenie nieważności w części decyzji o oddaleniu odwołania w trybie administracyjnym wniesionego od decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w kwocie 437 705 lei rumuńskich (RON) tytułem dodatkowego należnego podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”) oraz w kwocie 222 917 RON tytułem kosztów dodatkowych (odsetek i kar za opóźnienie), a także stwierdzenie nieważności

w części decyzji określającej wysokość tych zobowiązań podatkowych i protokołu kontroli podatkowej, na którym została oparta decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego. Wnosząca odwołanie wnosi również o zwolnienie z obowiązku zapłaty dwóch spornych kwot oraz o uznanie jej prawa do zwrotu kwoty 84 973 RON, a także o rzeczywisty zwrot tej kwoty.

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Na podstawie art. 267 TFUE sąd odsyłający wnosi o dokonanie 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.

Pytania prejudycjalne

- 1) Czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej 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 w sprawie cen transferowych 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 Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, 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?

Powołane przepisy prawa Unii

Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (zwana dalej „kartą”): art. 41 ust. 1 i 2 lit. a)

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwana dalej „dyrektywą VAT”): art. 2 ust. 1 lit. c) oraz art. 168 i 178

Powołane orzecznictwo Unii

Wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman/Minister van Financiën, 268/83, EU:C:1985:74, pkt 24; z dnia 29 lutego 1996 r., Inzo/Belgische Staat, C-110/94, EU:C:1996:67, pkt 23, 24; z dnia 5 grudnia 1996 r., Reisdorf/Finanzamt Köln-West, C-85/95, EU:C:1996:466, pkt 19, 26, 29; z dnia 18 grudnia 1997 r., Garage Molenheide i in./Belgische Staat, C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1996:623, pkt 48; z dnia 8 lutego 2007 r., Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, pkt 22–24; z dnia 6 września 2012 r., Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, pkt 33, 34, 48, 49; z dnia 6 grudnia 2012 r., Bonik, EU:C:2012:774, pkt 25–27, 29; z dnia 21 lutego 2013 r., Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, pkt 19; z dnia 3 września 2014 r., GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, pkt 29; z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 59; z dnia 22 października 2015 r., PPUH Stehcomp, C-277/14, EU:C:2015:719, pkt 26–29.

Powołane przepisy prawa krajowego

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawa nr 571/2003 – kodeks podatkowy, zwana dalej „kodeksem podatkowym”):

- artykuł 11 stanowi, że określając kwotę zobowiązania z tytułu podatku, cła lub obowiązkowej składki na ubezpieczenie społeczne, organy podatkowe mogą pominąć transakcję, która nie ma celu gospodarczego, dostosowując skutki podatkowe tej ostatniej, lub zmienić klasyfikację formy transakcji lub działalności, aby odzwierciedlić treść ekonomiczną transakcji lub działalności (zasada pierwszeństwa czynnika gospodarczego przed czynnikiem prawnym);
- artykuł 19 ust. 5 stanowi, po pierwsze, że transakcje między podmiotami powiązаныmi przeprowadza się zgodnie z zasadą ceny rynkowej oraz na warunkach ustalonych lub narzuconych, które nie mogą różnić się od stosunków handlowych lub finansowych ustalonych między niezależnymi przedsiębiorstwami, a po drugie, że zasady dotyczące cen transferowych uwzględnia się przy określaniu zysków podmiotów powiązanych;
- artykuł 126 stanowi, że transakcjami podlegającymi opodatkowaniu są transakcje, które stanowią odpłatną dostawę towarów lub odpłatne świadczenie usług istotne dla celów VAT lub są traktowane jako taka dostawa towarów lub takie świadczenie usług, oraz określa łączne przesłanki uznania danej transakcji za podlegającą opodatkowaniu;
- zgodnie z art. 129 świadczenie usług oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów;
- artykuł 145 ust. 2 przewiduje prawo podatnika do odliczenia VAT związanego z zakupami, jeżeli są one wykorzystywane na potrzeby określonych transakcji związanych z tymi zakupami, w tym „transakcjami opodatkowanymi” [lit. a)];

- artykuł 146 ust. 1 stanowi między innymi, że podatnik musi posiadać fakturę wystawioną zgodnie z przepisami art. 155 w celu wykonania prawa do odliczenia podatku należnego lub zapłaconego od towarów, które zostały lub które mają być mu dostarczone, lub od usług, które zostały wyświadczone lub które mają być wyświadczone na jego rzecz;
- artykuł 150 stanowi zasadniczo, że osobą zobowiązaną do zapłaty podatku jest odbiorca usług, gdy są one świadczone w Rumunii, nawet jeśli są one świadczone przez podatnika, który nie ma siedziby w Rumunii;

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (przepisy wykonawcze do ustawy nr 571/2003 – kodeks podatkowy, przyjęte dekretem rządu nr 44/2004; zwane dalej „przepisami wykonawczymi”):

- punkt 2 ust. 2 w związku z art. 126 kodeksu podatkowego:

„Zgodnie z art. 126 ust. 1 lit. a) kodeksu podatkowego dostawa towarów lub świadczenie usług muszą mieć charakter odpłatny. Przesłanka dotycząca »odpłatności« oznacza istnienie 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 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 płatności 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 obowiązkowi prawnemu;

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

- Punkt 41 w związku z art. 11 kodeksu podatkowego stanowi, że do celów stosowania przepisów dotyczących cen transferowych rumuńskie organy podatkowe muszą uwzględniać zasady określone w Wytycznych w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (zwanymi dalej „wytycznymi OECD”): Zgodnie z pkt 4.38 wytycznych OECD mogą być dokonywane „korekty wyrównawcze”: odnoszą się one do korekty w sytuacji, gdy podatnik zgłasza daną cenę transferową do celów podatkowych, która jego zdaniem jest zgodna z zasadą ceny rynkowej, mimo iż cena ta różni się od ceny rzeczywiście zapłaconej między powiązаныmi przedsiębiorstwami.

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală (rozporządzenie rządu nr 92/2003 z dnia 24 grudnia 2003 r. w sprawie kodeksu postępowania podatkowego, zwane dalej „kodeksem postępowania podatkowego”):

- artykuł 6 stanowi, że organ podatkowy ma prawo ocenić, w granicach jego uprawnień i kompetencji, znaczenie okoliczności faktycznych o charakterze podatkowym oraz przyjąć rozwiązanie dozwolone w przepisach prawa, oparte na kompletnych ustaleniach dotyczących wszystkich okoliczności wyjaśniających daną sprawę;
- artykuł 64 stanowi, że dokumenty potwierdzające i księgi rachunkowe podatnika stanowią dowód w celu ustalenia podstawy opodatkowania; w takim przypadku uwzględnia się również ewentualne inne dokumenty dowodowe;
- zgodnie z art. 65 na podatniku spoczywa ciężar udowodnienia działań i okoliczności faktycznych, które były podstawą jego deklaracji i wszelkich wniosków złożonych do organu podatkowego [ust. (1)], a organ podatkowy jest zobowiązany do uzasadnienia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego na podstawie własnych dowodów lub ustaleń [ust. (2)];
- artykuł 107 przewiduje prawo podatnika do uzyskania informacji w toku kontroli podatkowej, a także możliwość przedstawienia jego stanowiska na temat ustaleń organu podatkowego i ich skutków podatkowych;
- artykuł 109 reguluje warunki sporządzenia i skutki protokołu kontroli podatkowej, na podstawie którego jest wydawana decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego w odniesieniu do odchylenia od zobowiązań podatkowych dotyczących okresów objętych kontrolą.

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego

- 1 Wnosząca odwołanie jest częścią grupy Arcomet, niezależnej grupy działającej na całym świecie w sektorze wynajmu dźwigów. W ramach grupy wnosząca odwołanie nabywa lub wynajmuje dźwigi, które następnie sprzedaje lub wynajmuje klientom. Spółka dominująca grupy, Arcomet Service NV, która jest spółką belgijską (zwaną dalej „spółką Arcomet Belgia”), wyszukuje dostawców dla rumuńskiej spółki (jak również dla innych spółek grupy) i negocjuje warunki umów z tymi dostawcami. Następnie wnosząca odwołanie nawiązuje stosunek umowny z dostawcami i klientami końcowymi.
- 2 W grudniu 2010 r. spółka Deloitte Belastingconsulenten (spółka belgijska) przeprowadziła dla spółki Arcomet Belgia badanie cen transferowych dotyczące jej stosunków z podmiotami powiązаныmi, w tym z wnoszącą odwołanie. W wyniku analizy porównywalności szczegółowo opisanej w badaniu oceniono, że wynik finansowy (marża zysku operacyjnego) na poziomie rynkowym, jaki

powinny odnotować podmioty powiązane (w tym wnosząca odwołanie), zgodnie z zasadami dotyczącymi cen transferowych, wynosi od - 0,71 % do 2,74 %.

- 3 W Rumunii wyniki badania zostały włączone do zawartej w dniu 24 stycznia 2012 r. umowy między spółką Arcomet Belgia a wnoszącą odwołanie, na mocy której strony przyjęły zadania i ryzyko związane z prowadzeniem działalności w zakresie sprzedaży, nabycia i wynajmu dźwigów. Umowa ta miała mieć zastosowanie do stosunków gospodarczych nawiązanych, począwszy od dnia 1 stycznia 2011 r.
- 4 W art. 3 rozpatrywanej umowy określono zadania wnoszącej odwołanie (zwanej „spółką operacyjną”) w celu określenia lokalnej strategii służącej osiągnięciu maksymalnego obłożenia floty dźwigów i maksymalizacji cen oferowanych klientom, które to zadania wnosząca odwołanie przekaze swojej spółce dominującej Arcomet Belgia (zwanej „zleceniodawcą”).
- 5 W art. 4 umowy przewidziano zadania zleceniodawcy:
 - wykonywanie pod względem operacyjnym obowiązków handlowych, obejmujących strategię i planowanie, negocjowanie umów (ramowych) z dostawcami będącymi osobami trzecimi, negocjowanie warunków umów finansowania, inżynierię, finanse, zarządzanie flotą [dźwigów] na poziomie centralnym oraz zarządzanie jakością i bezpieczeństwem;
 - przyjęcie przez zleceniodawcę największego ryzyka gospodarczego związanego z działalnością spółki operacyjnej pod warunkiem przestrzegania przez spółkę operacyjną wytycznych, procedur i decyzji zleceniodawcy w tym względzie.
- 6 Umowa przewidywała, zgodnie z wnioskami wynikającymi z badania z grudnia 2010 r., że na rzecz wnoszącej odwołanie zostanie zapewniona marża zysku operacyjnego wynosząca od - 0,71 % do 2,74 %. W tym celu w art. 5 umowy z dnia 24 stycznia 2012 r. uregulowano wynagrodzenie stron, a w załączniku 3 do umowy określono następujące zasady:
 - pod koniec roku sprawdzano, czy spółka operacyjna osiągnęła marżę zysku przed opodatkowaniem (PBTM) wynoszącą od - 0,71 % do + 2,74 %;
 - jeżeli PTBM spółki operacyjnej była niższa niż - 0,71 %, spółka operacyjna wystawiała fakturę na rzecz zleceniodawcy, obejmującą różnicę między osiągniętym zyskiem netto przed opodatkowaniem (NPBT) a PBTM wynoszącą - 0,71 %;
 - jeżeli PBTM spółki operacyjnej była większa niż lub równa - 0,71 %, ale mniejsza niż + 2,74 %, żadna ze stron nie była uprawniona do wynagrodzenia;

- jeżeli PBTM spółki operacyjnej była wyższa niż + 2,74 %, zleceniodawca wystawiał na rzecz spółki operacyjnej fakturę obejmującą różnicę między osiągniętym NPBT a PBTM wynoszącą 2,74 %.
 - Obliczenie PBTM osiągniętej zgodnie z zasadą ceny rynkowej, wynoszącej od - 0,71 % do 2,74 % za każdy rok obrotowy, musiało zostać omówione i uzgodnione między stronami na podstawie tymczasowych sprawozdań finansowych, a w stosownych przypadkach było następnie korygowane na podstawie poddanych kontroli biegłego rewidenta i zatwierdzonych sprawozdań finansowych.
- 7 Umowa przewidywała wystawienie faktury wyrównawczej co roku w celu zwolnienia stron z ich wzajemnych zobowiązań w następujący sposób:
- wnosząca odwołanie wystawiała fakturę na rzecz spółki Arcomet Belgia w celu pokrycia nadwyżki strat poniżej marży wynoszącej - 0,71 % lub
 - spółka Arcomet Belgia wystawiała fakturę na rzecz wnoszącej odwołanie w celu odzyskania nadwyżki zysku osiągniętego powyżej marży wynoszącej 2,74 %.
- 8 W latach 2011, 2012 i 2013 wnosząca odwołanie osiągnęła nadwyżkę zysku, w odniesieniu do której otrzymała od spółki Arcomet Belgia trzy faktury wyrównawcze, bez VAT, na kwotę 250 937,77 EUR (1 081 868 RON) (zwaną dalej „fakturą 1”), kwotę 162 076,24 EUR (741 905 RON) (zwaną dalej „fakturą 2”) i kwotę 281 769,66 EUR (1 252 128 RON) (zwaną dalej „fakturą 3”).
- 9 W deklaracji przedstawionej belgijskim organom podatkowym spółka Arcomet Belgia pierwotnie określiła te trzy faktury jako odnoszące się do wewnątrzspółnotowych dostaw towarów. Następnie, w 2015 r. spółka Arcomet Belgia skorygowała informacje zawarte w pierwotnej deklaracji, a belgijskie organy podatkowe uznały, że faktury „wyrównawcze” dotyczą świadczenia usług.
- 10 Z kolei w deklaracji podatkowej wnosząca odwołanie wskazała wystawione w 2012 r. faktury 1 i 2 jako dotyczące wewnątrzspółnotowego nabycia usług, w odniesieniu do którego zastosowała mechanizm odwrotnego obciążenia. Wnosząca odwołanie nie wskazała wystawionej w 2013 r. faktury 3, ponieważ uznała, że dotyczy ona transakcji nieobjętych zakresem stosowania VAT.
- 11 W okresie od dnia 28 stycznia 2015 r. do dnia 7 lipca 2015 r. wnosząca odwołanie została poddana kontroli podatkowej; kontrola ta dotyczyła okresu od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2014 r. Kontrola dotyczyła rozliczenia deklaracji VAT zawierających kwoty ujemne oraz możliwości zwrotu, w ramach której wnosząca odwołanie złożyła wnioski o zwrot kwoty 84 973 RON.
- 12 Inspektorzy organu podatkowego stwierdzili w sprawozdaniu, że wspomniane wyżej faktury wyrównawcze dotyczyły usług zarządzania nabytych przez wnoszącą odwołanie od spółki Arcomet Belgia, i zażądali w tym względzie

przedstawienia dokumentów potwierdzających rzeczywiste świadczenie usług oraz konieczność ich wykonania na potrzeby podlegających opodatkowaniu transakcji wnoszącej odwołanie.

- 13 Ponadto inspektorzy organu podatkowego prowadzili wymianę informacji z belgijskimi organami podatkowymi w związku ze zgłoszeniem faktur wyrównawczych w systemie [wymiany informacji o VAT] VIES, w wyniku której to wymiany informacji belgijskie organy podatkowe uznały, że spółka Arcomet Belgia zadeklarowała faktury wyrównawcze jako wystawione z tytułu świadczenia usług.
- 14 W odniesieniu do faktur 1 i 2, w przypadku których zastosowano mechanizm odwrotnego obciążenia, inspektorzy organu podatkowego odmówili prawa do odliczenia związanego z nimi VAT, lecz wstrzymali zwrot VAT pobranego [obie (faktury zostały) zarejestrowane w ramach mechanizmu odwrotnego obciążenia], uzasadniając to tym, że świadczenie usług i konieczność ich wykonania na potrzeby transakcji podlegających opodatkowaniu nie były uzasadnione.
- 15 W odniesieniu do faktury nr 3 inspektorzy organu podatkowego uznali, że odnosi się ona również do wewnątrzspółnotowego nabycia usług od spółki Arcomet Belgia i pobrali dodatkowy VAT, nie przyznając prawa do odliczenia VAT związanego ze wspomnianą fakturą; podnieśli oni ten sam zarzut, a mianowicie brak przedstawienia dokumentów uzasadniających świadczenie usług i konieczność ich wykonania na potrzeby transakcji podlegających opodatkowaniu.
- 16 Na podstawie protokołu kontroli podatkowej w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego nakazano wnoszącej odwołanie zapłatę zobowiązania podatkowego z tytułu dodatkowego VAT w wysokości 738 216 RON, a także zobowiązań dodatkowych (odsetek i kar administracyjnych) w wysokości 341 708 RON. Dodatkowa różnica we wstrzymanym zwrocie VAT w wyniku kontroli podatkowej, wynosząca 738 216 RON, obejmuje:
 - (i) kwotę 437 705 RON tytułem VAT niepodlegającego odliczeniu, na którą składają się:
 - kwota 259 648 RON tytułem VAT związanego z fakturą 1, w odniesieniu do której inspektorzy organu podatkowego odmówili prawa do odliczenia VAT;
 - kwota 178 057 RON tytułem VAT związanego z fakturą 2, w odniesieniu do której inspektorzy organu podatkowego odmówili prawa do odliczenia VAT.
 - (ii) kwotę 300 511 RON tytułem VAT pobranego ustalonego jako VAT dodatkowy w następstwie wystawienia faktury 3, w odniesieniu do której inspektorzy organu podatkowego pobrali dodatkowy VAT.
- 17 Wnosząca odwołanie złożyła odwołanie w trybie administracyjnym od protokołu kontroli podatkowej i decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

To odwołanie w trybie administracyjnym zostało oddalone jako bezzasadne i nieoparte dokumentami w odniesieniu do kwoty 437 705 RON tytułem VAT oraz kwoty 222 917 RON (tytułem odsetek i kar za opóźnienie).

- 18 Wnosząca odwołanie wniosła do Tribunalul București (sądu okręgowego w Bukareszcie) skargę o stwierdzenie nieważności decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, podnosząc następujące zarzuty:
- protokół kontroli podatkowej nie spełniał określonych w ustawie przesłanek formalnych i naruszone zostało prawo wnoszącej odwołanie do obrony;
 - działalność prowadzona przez spółkę Arcomet Belgia i ponoszone przez nią ryzyko w związku z działalnością wnoszącej odwołanie nie są objęte zakresem stosowania VAT;
 - przy założeniu istnienia usługi objętej zakresem stosowania VAT niezgodnie z prawem odmówiono prawa do odliczenia VAT związanego z działalnością prowadzoną przez wnoszącą odwołanie;
 - organy podatkowe błędnie zinterpretowały i zastosowały mechanizm odwrotnego obciążenia.
- 19 W ramach skargi wnosząca odwołanie złożyła również wniosek o wystąpienie do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wykładni art. 2 ust. 1 lit. c), art. 168 i 178 dyrektywy VAT w odniesieniu do stanu faktycznego i prawnego w niniejszym postępowaniu.
- 20 Tribunalul București (sąd okręgowy w Bukareszcie) oddalił skargę wnoszącej odwołanie jako bezzasadną z następujących powodów.
- 21 W odniesieniu do zarzutu opartego na niespełnieniu w protokole kontroli podatkowej określonych w ustawie przesłanek formalnych oraz naruszeniu prawa do obrony sąd ten uznał, że zarzucana nieprawidłowość, polegająca na braku uzasadnienia organu kontroli podatkowej w odniesieniu do stanowiska wnoszącej odwołanie dotyczącego ustaleń kontroli podatkowej, może prowadzić do stwierdzenia nieważności decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego tylko wtedy, gdy wnosząca odwołanie wykaże, że poniosła szkodę, której nie można naprawić w inny sposób; natomiast w niniejszej sprawie wnosząca odwołanie nie wykazała istnienia takiej szkody.
- 22 W odniesieniu do zarzutu opartego na okoliczności, że działalność prowadzona przez spółkę Arcomet Belgia i ponoszone przez nią ryzyko w związku z działalnością w Rumunii nie są objęte zakresem stosowania VAT, wspomniany sąd odesłał do przepisu pkt 2 ust. 2 przepisów wykonawczych i odrzucił argument, zgodnie z którym nie istnieje usługa świadczona przez spółkę Arcomet Belgia, którą można by wyraźnie wskazać, lecz jedynie udział spółki Arcomet Belgia we wszystkich transakcjach gospodarczych przeprowadzanych przez spółkę Arcomet w Rumunii.

- 23 W odniesieniu do zarzutu skargi opartego na prawie do odliczenia VAT związanego z działalnością prowadzoną przez wnoszącą odwołanie, przy założeniu, że działalność ta stanowi usługi objęte zakresem stosowania VAT, rzeczony sąd orzekł na podstawie orzecznictwa Trybunału, że skorzystanie z prawa do odliczenia w dziedzinie VAT jest uzależnione od przesłanki materialnej, zgodnie z którą towary lub usługi, na które powołano się w celu uzasadnienia rozpatrywanego prawa, powinny być wykorzystywane przez podatnika na dalszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji. Jeśli chodzi o przesłanki formalne, obejmują one również przesłankę, zgodnie z którą podatnik powinien posiadać fakturę sporządzoną zgodnie z przepisami prawa.
- 24 W związku z tym podatnik jest zobowiązany nie tylko do posiadania faktury wskazującej VAT prawdopodobnie podlegający odliczeniu, lecz także do udowodnienia, że zafakturowane towary/usługi zostały rzeczywiście dostarczone/wykonane na potrzeby jego własnych transakcji podlegających opodatkowaniu. Użycie wyrażenia „wykorzystywane na potrzeby [...]” w treści art. 145 ust. 2 lit. a) kodeksu podatkowego oznacza, że towary/usługi, w odniesieniu do których zapłacono podatek, którego dotyczy wnioski o odliczenie, muszą być w stanie przynieść korzyść w związku z transakcjami stanowiącymi przedmiot działalności podmiotu, który wnioskuje o odliczenie VAT.
- 25 Wreszcie, w odniesieniu do zarzutu opartego na błędnej interpretacji i błędnym zastosowaniu mechanizmu odwrotnego obciążenia sąd ów orzekł, że wnosząca odwołanie nie była w stanie wykazać dla celów uznania jej prawa do odliczenia VAT, iż nabycie było konieczne na potrzeby jej transakcji podlegających opodatkowaniu, w związku z czym mechanizm odwrotnego obciążenia nie miał zastosowania.
- 26 Wnosząca odwołanie odwołała się od wyroku Tribunalul București (sądu okręgowego w Bukareszcie), do Curtea de Apel București (sądu apelacyjnego w Bukareszcie, Rumunia), będącego sądem odsyłającym.

Główne argumenty stron w postępowaniu głównym

- 27 W swoim odwołaniu *wnosząca odwołanie* podnosi szereg zarzutów skierowanych wobec wyroku wydanego przez Tribunalul București (sąd okręgowy w Bukareszcie), które dotyczą następujących kwestii:
- sąd ten dokonał błędnej wykładni przepisów art. 126 ust. 1 i art. 129 ust. 1 kodeksu podatkowego, ponieważ działalność prowadzona przez spółkę Arcomet Belgia i ponoszone przez nią ryzyko w związku z działalnością w Rumunii nie są objęte zakresem stosowania VAT;
 - w przypadku, gdyby uznano, że istnieją usługi objęte zakresem stosowania VAT, sąd ten dokonał błędnej wykładni przepisów art. 145 ust. 2 kodeksu

- podatkowego w zakresie prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do działalności wykonywanej przez wnoszącą odwołanie;
- przesłanka formalna odliczenia VAT została spełniona, ponieważ wystawione przez spółkę Arcomet Belgia faktury wyrównawcze zawierają wszystkie elementy przewidziane w kodeksie podatkowym i w związku z tym zostały prawidłowo wystawione;
 - wnosząca odwołanie udostępniła inspektorom organu podatkowego wystarczające dokumenty potwierdzające podjęcie ryzyka przez spółkę Arcomet Belgia i wykonywanie przez nią zadań w związku z działalnością w Rumunii zgodnie z postanowieniami umowy;
 - gdyby uznano, że opisane korekty wyniku [finansowego] są związane ze świadczeniem usług, traktowanie związanego z tym VAT opierałoby się na założeniu, że faktury wyrównawcze wnoszącej odwołanie zostały zarejestrowane jako dotyczące wewnątrzspółnotowego nabycia usług podlegającego opodatkowaniu w Rumunii, w odniesieniu do którego należałoby zastosować mechanizm odwrotnego obciążenia.
- 28 W postępowaniu odwoławczym wnosząca odwołanie ponowiła wniosek o wystąpienie do Trybunału z odesłaniem prejudycjalnym zawierającym szereg pytań prejudycjalnych, z których tylko dwa zostały uwzględnione przez sąd odsyłający, który je przeformułował i skierował do Trybunału.
- 29 *Organy podatkowe*, jako druga strona postępowania w pierwszej instancji i druga strona w postępowaniu głównym, przedstawiły uwagi dotyczące głównie pytań zaproponowanych przez wnoszącą odwołanie.
- 30 W odniesieniu do pierwszego z podniesionych pytań uważają one, że nie można uwzględnić powołania się przez wnoszącą odwołanie na przepisy dotyczące cen transferowych, ponieważ przepisy te mają zastosowanie wyłącznie do korekty przychodów lub wydatków. Ponadto kodeks postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych (Dz.U. 2006, C 176, s. 1) przewiduje, że ma on zastosowanie tylko w sytuacjach, w których prawo lokalne jest niejasne. Tymczasem w Rumunii istnieje uregulowanie szczególne dotyczące treści dokumentacji cen transferowych. Ponadto dokumentacja cen transferowych została sporządzona dla spółki Arcomet Belgia, ponieważ prawo belgijskie, na podstawie którego sporządzono tę dokumentację, nie może mieć zastosowania do wnoszącej odwołanie.
- 31 W odniesieniu do drugiego pytania prejudycjalnego organy podatkowe twierdzą, opierając się na orzecznictwie Trybunału (wyrok z dnia 21 marca 2000 r., Gabalfrisa i in., C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145, pkt 46, w którym odesłano do pkt 23 i 24 wyroku z dnia 29 lutego 1996 r., Inzo/Belgische Staat, C-110/94, EU:C:1985:74, oraz pkt 24 wyroku z dnia 14 lutego 1985 r., Rompelman/Minister van Financiën, C-268/83, EU:C:1985:74), że podatnikiem, który wnosi o odliczenie VAT, jest ten, kto musi udowodnić, że zostały spełnione wszystkie

przesłanki prawne przyznania odliczenia, a odpowiednie przepisy w tej dziedzinie (art. 4 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r.), które zostały włączone do dyrektywy VAT, nie stoją na przeszkodzie temu, by organy podatkowe wymagały przedstawienia obiektywnych dowodów na poparcie deklarowanego przez zainteresowanego zamiaru prowadzenia działalności gospodarczej prowadzącej do transakcji podlegających opodatkowaniu.

- 32 Zdaniem organów podatkowych podatnicy są uprawnieni do odliczenia VAT z tytułu nabycia towarów i usług tylko wtedy, gdy spełnione są dwie kumulatywne przesłanki, a mianowicie, że nabycie jest przeznaczone na potrzeby transakcji podlegających opodatkowaniu oraz że jest ono oparte na fakturach, które muszą zawierać wszystkie informacje niezbędne do ustalenia prawa do odliczenia.
- 33 Organy podatkowe twierdzą w tym względzie, że w celu wykazania, iż nabyte usługi są wykorzystywane na potrzeby transakcji podlegającej opodatkowaniu, podatnik jest zobowiązany nie tylko do posiadania faktury, w której wskazano VAT podlegający odliczeniu, lecz także do wykazania, że zafakturowane usługi zostały rzeczywiście wykonane na potrzeby jego własnych transakcji podlegających opodatkowaniu. Natomiast w niniejszej sprawie wnosząca odwołanie, mimo iż spoczywał na niej ciężar dowodu, nie przedstawiła żadnych dokumentów potwierdzających, z których wynikałoby, że usługi zostały świadczone na potrzeby jej transakcji podlegających opodatkowaniu. Przedstawione przez wnoszącą odwołanie dokumenty nie mają charakteru sprawozdań z działalności wskazujących na charakter nabytych usług, liczbę godzin świadczenia usług przy każdej transakcji, wykorzystane zasoby ludzkie i materialne lub metodę obliczenia kosztów ustalonych z tytułu zafakturowanych usług.

Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia odesłania prejudycjalnego

- 34 Jeśli chodzi o znaczenie przedstawionych pytań prejudycjalnych, sąd odsyłający uważa, po pierwsze, że pytania te zmierzają do wykładni przepisów prawa Unii [art. 2 ust. 1 lit. c) oraz art. 168 i 178 dyrektywy VAT], a po drugie, że pytania te spełniają przesłankę przewidzianą w art. 267 akapit pierwszy TFUE, ponieważ odpowiedź na owe pytania nie wynika z orzecznictwa Trybunału ani w odniesieniu do kwalifikacji transakcji jako podlegających opodatkowaniu, ani w odniesieniu do wykonywania prawa do odliczenia VAT.
- 35 W odniesieniu do konieczności wystąpienia do Trybunału z odesłaniem prejudycjalnym sąd odsyłający wyjaśnia, po pierwsze, że przepis prawa Unii, będący przedmiotem pierwszego pytania prejudycjalnego [a mianowicie art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, który 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], nie był jeszcze przedmiotem wykładni, w związku z czym sąd odsyłający nie jest zwolniony z obowiązku wystąpienia w tym celu z odesłaniem prejudycjalnym (wyrok z dnia 27 marca 1963 r., *Da Costa en Schaake NV i in./Administratie der Belastingen*, 28–30/62, EU:C:1963:6).
- 36 Po drugie, sąd odsyłający uważa, że prawidłowe stosowanie prawa Unii w niniejszej sprawie nie jest na tyle oczywiste, że nie występują jakiekolwiek racjonalne wątpliwości i pozostawia mu w związku z tym również decyzję o powstrzymaniu się od kierowania do Trybunału pytania o interpretację prawa wspólnotowego, które powstało w postępowaniu przed tym sądem (sprawa C-495/03, *Intermodal Transports*, UE:C:2005:552, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo), i rozstrzygnięciu go na własną odpowiedzialność (sprawa 283/81, *CILFIT przeciwko Ministero della Sanità*, EU:C:1982:335, pkt 16).
- 37 W związku z tym szczególne okoliczności niniejszej sprawy, dotyczące wspomnianej wyżej praktyki administracyjnej, prowadzą do niepewnego wniosku co do stosowania orzecznictwa Trybunału, które zostało powołane. W niniejszej sprawie pojawia się szereg kwestii, w szczególności, czy opisane faktury wyrównawcze stanowią formalną metodę korekty wyniku operacyjnego, czy też nie są one związane z jakimkolwiek świadczeniem usług, lecz stanowią korektę wyniku, poza zakresem stosowania VAT, w przypadku gdy nie istnieje świadczona na rzecz wnoszącej odwołanie przez spółkę Arcomet Belgia usługa, którą można by wyraźnie wskazać. Ponadto w przypadku, gdyby istniała usługa świadczona na rzecz wnoszącej odwołanie przez spółkę Arcomet Belgia i była ona objęta zakresem stosowania VAT, powstaje pytanie, czy związany z tym VAT należy uznać za podlegający odliczeniu ze względu na to, że [wspomniana usługa] jest wykorzystywana na potrzeby podlegających opodatkowaniu transakcji wnoszącej odwołanie.
- 38 Co więcej, wobec braku szczególnego uregulowania krajowego (przepisy kodeksu podatkowego wymagają jedynie istnienia faktury w celu skorzystania z prawa do odliczenia VAT) drugie pytanie dotyczy ustalenia, czy żądanie przedstawienia dodatkowych dokumentów innych niż faktury jest zgodne z ustanowioną w orzecznictwie Trybunału w dziedzinie VAT zasadą proporcjonalności. Konieczne jest również ustalenie, czy praktyka ta jest zgodna z przepisami i celami dyrektywy VAT oraz z zasadami określonymi przez Trybunał w jego orzecznictwie dotyczącym związku między usługą a płatnością w celu ustalenia istnienia usługi objętej zakresem VAT.
- 39 Po trzeciej, wyrok, który ma zostać wydany w postępowaniu głównym, jest ostateczny w ramach systemu krajowych środków odwoławczych, w związku z czym zgodnie z art. 267 akapit trzeci TFUE sąd odsyłający jest zobowiązany zwrócić się do Trybunału o dokonanie wykładni mającego zastosowanie prawa Unii.