

Zadeva C-726/23

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

28. november 2023

Predložitveno sodišče:

Curtea de Apel București (Romunija)

Datum predložitvene odločbe:

16. september 2021

Pritožnica (tožeča stranka na prvi stopnji):

SC Arcomet Towercranes SRL

Nasprotne stranke (tožene stranke na prvi stopnji):

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București

Predmet postopka v glavni stvari

Pritožba zoper sodbo Tribunalul București (okrožno sodišče v Bukarešti, Romunija), s katero je bila zavrnjena tožba družbe SC Arcomet Towercranes SRL (v nadaljevanju: tožeča stranka) za razglasitev delne ničnosti odločbe o zavrnitvi pritožbe zoper odločbo o odmeri davka v znesku 437.705 romunskih levov (RON) iz naslova dodatnega dolgovanega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) in znesku 222.917 RON iz naslova dodatnih stroškov (zamudne obresti in kazni za zamudo) ter za razglasitev delne ničnosti odločbe o odmeri teh davčnih obveznosti in poročila o davčnem nadzoru, na katerem je temeljila odločba o odmeri davka. Tožeča stranka prav tako zahteva oprostitev plačila obeh zadevnih zneskov ter priznanje pravice do vračila zneska v višini 84.973 RON in dejansko vračilo navedenega zneska.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

V skladu s členom 267 PDEU se zahteva razlaga členov 2(1)(c), 168 in 178 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba člen 2(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost razlagati tako, da znesek, ki ga družba (glavna družba) zaračuna povezani družbi (operativni družbi) v višini, ki je potrebna za uskladitev dobička operativne družbe z dejavnostmi, ki jih opravlja, in prevzetimi tveganji ob upoštevanju metode stopnje dobička iz smernic OECD za določanje transference cen, pomeni plačilo za storitev, zaradi česar spada na področje uporabe DDV?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali imajo davčni organi v zvezi z razlago členov 168 in 178 Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost pravico, da poleg davčnega računa zahtevajo tudi dokumente (poročila o dejavnosti, poročila o napredovanju [del] itd.), ki dokazujejo uporabo pridobljenih storitev za namene obdavčljivih transakcij davčnega zavezanca, ali pa mora ta presoja pravice do odbitka DDV temeljiti izključno na neposredni povezavi med pridobitvijo in dobavami ali opravljanjem storitev oziroma [med pridobitvijo in] celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca?

Navedene določbe prava Unije

Člen 41(1) in (2)(a) Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina)

Členi 2(1)(c), 168 in 178 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: direktiva o DDV)

Navedena sodna praksa Unije

Sodba z dne 14. februarja 1985, Rompelman/Minister van Financiën, 268/83, EU:C:1985:74, točka 24; sodba z dne 29. februarja 1996, Inzo/Belgische Staat, C-110/94, EU:C:1996:67, točki 23 in 24; sodba z dne 5. decembra 1996, Reisdorf/Finanzamt Köln-West, C-85/95, EU:C:1996:466, točke 19, 26 in 29; sodba z dne 18. decembra 1997, Garage Molenheide in drugi/Belgische Staat, C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, EU:C:1996:623, točka 48; sodba z dne 8. februarja 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, točke od 22 do 24; sodba z dne 6. septembra 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, točke 33, 34, 48 in 49; sodba z dne 6. decembra 2012, Bonik, EU:C:2012:774, točke od 25 do 27 in 29; sodba z dne 21. februarja 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, točka 19; sodba z dne 3. septembra 2014, GMAC UK, C-589/12,

EU:C:2014:2131, točka 29; sodba z dne 9. julija 2015, Salomie in Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, točka 59; sodba z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, točke od 26 do 29.

Navedene določbe nacionalnega prava

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o davčnem zakoniku) (v nadaljevanju: davčni zakonik):

- člen 11 določa, da lahko davčni organi pri določanju zneska dajatve, davka ali obveznega socialnega prispevka bodisi ne upoštevajo transakcije, ki nima gospodarskega namena, tako da prilagodijo njene davčne učinke, bodisi prerazvrstijo obliko transakcije ali dejavnosti, da bi odražala njeno ekonomsko vsebino (načelo prevlade gospodarskega dejavnika nad pravnim dejavnikom);
- člen 19(5) po eni strani določa, da se transakcije med povezanimi subjekti izvajajo v skladu z načelom neodvisne tržne cene in pod določenimi ali predpisanimi pogoji, ki se ne smejo razlikovati od poslovnih ali finančnih odnosov med neodvisnimi podjetji, po drugi strani pa, da se pri določanju dobička povezanih subjektov upoštevajo načela transfernih cen;
- člen 126 določa, da so obdavčljive transakcije tiste, ki pomenijo dobavo blaga ali opravljanje storitev za plačilo in so predmet DDV, ali se štejejo za tako dobavo ali storitev, poleg tega pa so navedeni kumulativni pogoji, ki morajo biti izpolnjeni, da se transakcija šteje za obdavčljivo;
- člen 129 davčnega zakonika določa, da opravljanje storitev pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga;
- člen 145(2) določa pravico davčnega zavezanca do odbitka DDV, ki se nanaša na pridobitve, če se te uporabijo za nekatere transakcije, povezane s temi pridobitvami, med katerimi so „obdavčljive transakcije“ (točka (a));
- člen 146(1) med drugim določa, da mora davčni zavezanec za uveljavljanje pravice do odbitka dolgovanega ali plačanega davka za blago, ki mu je bilo dobavljeno ali ki mu bo dobavljeno, ali za storitve, ki so bile opravljene ali morajo biti opravljene zanj, imeti račun, izdan v skladu z določbami člena 155;
- člen 150 v bistvu določa, da je oseba, ki je dolžna plačati davek, prejemnik storitev, če so te opravljene v Romuniji, tudi če jih opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Romuniji.

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (metodološka pravila za izvajanje zakona št. 571/2003 o davčnem zakoniku, potrjena z vladno uredbo št. 44/2004) (v nadaljevanju: pravila za izvajanje):

- točka 2(2) v zvezi s členom 126 davčnega zakonika določa:

„V skladu s členom 126(1)(a) davčnega zakonika mora biti dobava blaga in/ali storitev opravljena za plačilo. Pogoj, ki se nanaša na „opravljanje za plačilo“, pomeni obstoj neposredne zveze med transakcijo in prejetim plačilom. Transakcija je obdavčljiva, če kupcu zagotavlja korist in je prejeto plačilo povezano s prejeto koristjo, kot sledi:

(a) pogoj v zvezi z obstojem koristi za kupca je izpolnjen, če se ponudnik blaga ali storitev zaveže, da bo dobavil določljivo blago in/ali storitve osebi, ki izvede plačilo; če se plačilo ne izvede, je ta pogoj izpolnjen, ko je transakcija opravljena, da bi bila omogočena vzpostavitev takšne obveznosti. Ta pogoj je združljiv s tem, da so storitve kolektivne, da jih ni mogoče natančno izmeriti ali da izhajajo iz pravne obveznosti;

(b) pogoj v zvezi z obstojem povezave med transakcijo in prejetim plačilom je izpolnjen, tudi če cena ne odraža običajne vrednosti transakcije, tj. če je v obliki prispevkov, blaga ali storitev, popustov na ceno ali če je ne plača neposredno prejemnik, ampak tretja oseba.“

- Točka 41 v zvezi s členom 11 davčnega zakonika določa, da morajo romunski davčni organi pri uporabi pravil o transfernih cenah upoštevati načela, določena v Smernicah za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (v nadaljevanju: smernice OECD). V skladu s točko 4.38 smernic OECD se lahko izvedejo „nadomestne prilagoditve“: te se nanašajo na prilagoditev v okoliščinah, v katerih davčni zavezanec za davčne namene prijavi transferno ceno, ki je po njegovem mnenju v skladu z neodvisnim tržnim načelom, čeprav se ta cena razlikuje od zneska, ki se dejansko zaračuna med povezanimi podjetji.

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală (vladni odlok št. 92/2003 z dne 24. decembra 2003 o zakoniku o davčnem postopku, v nadaljevanju: zakonik o davčnem postopku):

- člen 6 določa, da ima davčni organ pravico, da v mejah svojih nalog in pristojnosti presodi upoštevnost davčnih dejstev in sprejme zakonsko dovoljeno rešitev, ki temelji na popolnih ugotovitvah o vseh pojasnjevalnih okoliščinah obravnavanega primera;
- člen 64 določa, da so dokazila in računovodske evidence davčnega zavezanca dokazi za določitev osnove za odmero; pri tem se bo upoštevala tudi morebitna druga dokazna dokumentacija;
- v skladu s členom 65 mora davčni zavezanec dokazati dejanja in dejstva, na katerih temeljijo njegove napovedi in vsaka zahteva, predložena davčnemu organu (odstavek (1)), davčni organ pa mora odločbo o odmeri davka utemeljiti s svojimi dokazi ali ugotovitvami (odstavek (2));

- člen 107 določa pravico davčnega zavezanca, da je med davčnim nadzorom obveščen o ugotovitvah davčnega organa, ter možnost, da predstavi svoje stališče o teh ugotovitvah in njihovih davčnih posledicah;
- člen 109 ureja pogoje za pripravo poročila o davčnem nadzoru in njegove učinke; na podlagi tega poročila se izda odločba o odmeri davka, ki zadeva odstopanja glede na davčne obveznosti za preverjena obdobja.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Tožeča stranka je del neodvisne mednarodne skupine Arcomet, ki se ukvarja z dejavnostjo oddajanja žerjavov v najem. Tožeča stranka znotraj skupine kupuje ali najema žerjave, ki jih nato prodaja ali daje v najem strankam. Matična družba skupine, Arcomet Service NV, ki je belgijska družba (v nadaljevanju: Arcomet Belgija), išče dobavitelje za romunsko družbo (in za druge družbe v skupini) in se z njimi pogaja o pogodbenih pogojih. Pogodbeno razmerje z dobavitelji in končnimi strankami tožeča stranka sklene naknadno.
- 2 Decembra 2010 je družba Deloitte Belastingconsulenten (belgijska družba) za družbo Arcomet Belgija izvedla študijo o transfernih cenah, ki se je nanašala na njene odnose s povezanimi subjekti, med katerimi je bila tudi tožeča stranka. Na podlagi analize primerljivosti, ki je podrobno opisana v študiji, je bilo ocenjeno, da finančni izid (stopnja dobička iz poslovanja) na trgu, ki bi ga povezani subjekti (vključno s tožečo stranko) morali zabeležiti v skladu s pravili o transfernih cenah, znaša med $-0,71\%$ in $2,74\%$.
- 3 V Romuniji so bile ugotovitve študije vključene v pogodbo, sklenjeno 24. januarja 2012 med družbo Arcomet Belgija in tožečo stranko, s katero sta stranki prevzeli odgovornosti in tveganja v zvezi z izvajanjem dejavnosti prodaje, nakupa in najema žerjavov. Ta pogodba bi se morala uporabljati za poslovne odnose, vzpostavljene od vključno 1. januarja 2011 dalje.
- 4 V členu 3 obravnavane pogodbe so bile določene odgovornosti tožeče stranke (v nadaljnjem besedilu: operativna družba), da bi se opredelila lokalna strategija za doseganje največje zasedenosti voznega parka žerjavov in čim višjih cen, ponujenih strankam, s katero bo operativna družba dala svoj prispevek matični družbi Arcomet Belgija (v nadaljevanju: naročnik).
- 5 V členu 4 pogodbe so določene odgovornosti naročnika:
 - operativno izpolnjevanje poslovnih obveznosti, ki obsegajo strategijo in načrtovanje, pogajanja o (okvirnih) pogodbah s tretjimi dobavitelji, pogajanja o pogojih pogodb o financiranju, inženirstvo, finance, upravljanje voznega parka [žerjavov] na centralni ravni ter upravljanje kakovosti in varnosti;

- prevzem najpomembnejših gospodarskih tveganj, povezanih s poslovanjem operativne družbe, pod pogojem, da ta spoštuje zadevna navodila, postopke in odločitve naročnika.
- 6 V pogodbi je bilo v skladu z ugotovitvami študije, opravljene decembra 2010, določeno, da bo tožeči stranki zagotovljena stopnja dobička iz poslovanja med – 0,71 % in 2,74 %. Člen 5 pogodbe z dne 24. januarja 2012 je zato urejal plačilo pogodbenih strank, v prilogi 3 k pogodbi pa so bila določena ta pravila:
- ob koncu leta se je preverilo, ali je operativna družba imela stopnjo dobička pred obdavčitvijo (PBTM) med –0,71 % in +2,74 %;
 - če je bil PBTM operativne družbe nižji od –0,71 %, je ta naročniku izdala račun za razliko med ustvarjenim čistim dobičkom pred obdavčitvijo (NPBT) in PBTM v višini –0,71 %;
 - če je bil PBTM operativne družbe višji ali enak –0,71 %, vendar nižji od +2,74 %, nobena od strank ni bila upravičena do plačila;
 - če je bil PBTM operativne družbe višji od +2,74 %, je naročnik operativni družbi izdal račun za razliko med doseženim NPBT in PBTM v višini 2,74 %.
 - Izračun PBTM, ki je bil dosežen ob upoštevanju neodvisnega tržnega načela in je znašal med –0,71 % in 2,74 % za vsako poslovno leto, je moral biti predmet razprave in dogovora med strankama, in sicer na podlagi začasnih računovodskih izkazov, ter je bil po potrebi naknadno popravljen na podlagi revidiranih in potrjenih računovodskih izkazov.
- 7 V pogodbi je bilo določeno, da se vsako leto sestavi izravnalni račun, da bi se stranki razbremenili medsebojnih obveznosti, in sicer:
- tožeča stranka je račun izdala družbi Arcomet Belgija za pokritje presežnih izgub, nastalih pri stopnjah, nižjih od –0,71 %, ali
 - Arcomet Belgija je račun izdala tožeči stranki za povračilo presežnega dobička, ustvarjenega pri stopnjah nad 2,74 %.
- 8 Tožeča stranka je v letih 2011, 2012 in 2013 ustvarila presežni dobiček, za katerega je od družbe Arcomet Belgija prejela tri izravnalne račune v višini 250.937,77 EUR (1.081.868 RON) (v nadaljevanju: račun 1), 162.076,24 EUR (741.905 RON) (v nadaljevanju: račun 2) in 281.769,66 EUR (1.252.128 RON) (v nadaljevanju: račun 3) brez DDV.
- 9 Arcomet Belgija je v obračunu, ki ga je predložila belgijskim davčnim organom, te tri račune najprej navedla kot račune za dobave blaga znotraj Skupnosti. Arcomet Belgija je nato leta 2015 popravila podatke iz prvotnega obračuna, belgijski davčni organi pa so šteli, da so se izravnalni računi nanašali na opravljanje storitev.

- 10 V davčni napovedi je tožeča stranka za računa št. 1 in 2 iz leta 2012 navedla, da se nanašata na pridobitve storitev znotraj Skupnosti, za katere je uporabila mehanizem obrnjene davčne obveznosti. Tožeča stranka ni navedla računa št. 3, izdanega leta 2013, saj je menila, da se nanaša na transakcije, ki ne spadajo na področje uporabe DDV.
- 11 Med 28. januarjem 2015 in 7. julijem 2015 je bil pri tožeči stranki opravljen davčni nadzor; zajeto je bilo obdobje od 1. januarja 2011 do 31. decembra 2014. Nadzor je zadeval pripravo obračunov DDV z negativnimi zneski in možnost vračila, na podlagi česar je tožeča stranka zahtevala vračilo v višini 84.973 RON.
- 12 Davčni inšpektorji so v poročilu ugotovili, da se zgoraj omenjeni izravnalni računi nanašajo na storitve upravljanja, ki jih je tožeča stranka pridobila od družbe Arcomet Belgija, in v zvezi s tem zahtevali predložitev dokazil o resničnosti opravljanja storitev in potrebi po njihovem izvajanju za namene obdavčljivih transakcij tožeče stranke.
- 13 Poleg tega so davčni inšpektorji izmenjali informacije z belgijskimi davčnimi organi v zvezi s poročanjem o izravnalnih računih v sistemu VIES; na podlagi teh informacij je belgijski davčni organ menil, da je družba Arcomet Belgija izravnalne račune izkazala kot izdane za opravljanje storitev.
- 14 Kar zadeva računa št. 1 in 2, za katera je bila uporabljena obrnjena davčna obveznost, so davčni inšpektorji zavrnili pravico do odbitka DDV in zadržali prejet DDV (oba [računa] sta bila evidentirana v okviru mehanizma obrnjene davčne obveznosti), ker opravljanje storitev in potreba po njihovi izvedbi za namene obdavčljivih transakcij nista bila upravičena.
- 15 Kar zadeva račun št. 3, so davčni inšpektorji menili, da se ravno tako nanaša na pridobitev storitev znotraj Skupnosti pri družbi Arcomet Belgija, in obračunali dodatni DDV, ne da bi priznali pravico do odbitka DDV za navedeni račun; sklicevali so se na isti razlog, in sicer na nepredložitev dokumentov, ki bi upravičevali opravljanje storitev in potrebo po opravljanju teh storitev za namene obdavčljivih transakcij.
- 16 Na podlagi poročila o davčnem nadzoru je bilo tožeči stranki z odločbo o odmeri davka naloženo plačilo dodatnega davčnega dolga iz naslova DDV v znesku 738.216 RON, povišanega za dodatne obveznosti (obresti in upravne globe) v višini 341.708 RON. Dodatna razlika v DDV, ki je bil zadržan po davčnem nadzoru, znaša 738.216 RON in obsega:

437.705 RON iz naslova neodbitnega DDV, ki ga sestavljajo:

- znesek v višini 259.648 RON iz naslova DDV, ki zadeva račun št. 1, za katerega so davčni inšpektorji zavrnili pravico do odbitka DDV;
- znesek v višini 178.057 RON iz naslova DDV, ki zadeva račun št. 2, za katerega so davčni inšpektorji zavrnili pravico do odbitka DDV.

- (ii) 300.511 RON iz naslova obračunanega DDV, ki je bil ugotovljen kot dodatna obveznost po izdaji računa št. 3, za katerega so davčni inšpektorji obračunali dodatni DDV.
- 17 Tožeča stranka je zoper poročilo o davčnem nadzoru in odločbo o odmeri davka vložila upravno pritožbo. Ta upravna pritožba je bila zavrnjena kot neutemeljena in nepodprta z dokumenti, kar zadeva zneska v višini 437.705 RON iz naslova DDV in 222.917 RON (za zamudne obresti in kazni za zamudo).
- 18 Tožeča stranka je pri Tribunalul București (okrožno sodišče v Bukarešti) vložila tožbo za razglasitev ničnosti odločbe o odmeri davka, pri čemer je navedla te tožbene razloge:
- v poročilu o davčnem nadzoru niso bile upoštevane zakonsko določene formalne zahteve, pravica tožeče stranke do obrambe pa je bila kršena;
 - dejavnosti, ki jih opravlja družba Arcomet Belgija, in tveganja, ki jih je prevzela v zvezi z dejavnostjo tožeče stranke, ne spadajo na področje uporabe DDV;
 - ob predpostavki o obstoju storitve, ki spada na področje uporabe DDV, je bila nezakonito zavrnjena pravica do odbitka DDV za dejavnosti, ki jih je opravljala tožeča stranka;
 - davčni organi so napačno razlagali in uporabili mehanizem obrnjene davčne obveznosti.
- 19 Tožeča stranka je v okviru svoje tožbe vložila tudi predlog za sprejetje predhodne odločbe Sodišča za razlago členov 2(1)(c), 168 in 178 direktive o DDV v zvezi z dejanskim in pravnim položajem v tem postopku.
- 20 Tribunalul București (okrožno sodišče v Bukarešti) je tožbo tožeče stranke zavrnilo kot neutemeljeno iz spodnjih razlogov.
- 21 Glede tožbenega razloga, ki je temeljil na navedbi, da v poročilu o davčnem nadzoru niso bile izpolnjene zakonsko določene formalne zahteve, in na kršitvi pravice do obrambe, je to sodišče menilo, da zatrjevana nepravilnost, tj. nezadostna obrazložitev davčnega nadzornega organa glede stališča tožeče stranke o ugotovitvah davčnega inšpekcijskega pregleda, lahko vodi v razglasitev ničnosti odločbe o odmeri davka le, če tožeča strank dokaže, da ji je nastala škoda, ki je ni mogoče odpraviti na drug način; v obravnavani zadevi tožeča stranka ni dokazala obstoja take škode.
- 22 V zvezi s tožbenim razlogom, ki temelji na dejstvu, da dejavnosti, ki jih je opravljala družba Arcomet Belgija, in tveganja, ki jih je prevzela v zvezi s svojo dejavnostjo v Romuniji, ne spadajo na področje uporabe DDV, se je navedeno sodišče sklicevalo na določbo iz točke 2(2) metodoloških pravil in zavrnilo trditve, da ni bilo jasno opredeljive storitve, ki jo je opravljala družba Arcomet

Belgija, temveč da je šlo le za sodelovanje zadevne družbe pri vseh gospodarskih transakcijah, ki jih je družba Arcomet izvedla v Romuniji.

- 23 Glede tožbenega razloga, ki temelji na pravici do odbitka DDV za dejavnosti, ki jih je opravljala tožeča stranka, je to sodišče na podlagi sodne prakse Sodišča razsodilo, da kadar te dejavnosti pomenijo storitve, ki spadajo na področje uporabe DDV, je za uveljavljanje pravice do odbitka DDV potrebno izpolnjevanje vsebinskega pogoja, da davčni zavezanec blago in storitve, na katere se sklicuje za utemeljitev zadevne pravice, uporablja za potrebe svojih izstopnih obdavčljivih transakcij. Kar zadeva formalne pogoje, je med njimi tudi ta, da ima davčni zavezanec račun, ki je izdan v skladu z zakonskimi določbami.
- 24 Davčni zavezanec zato ni dolžan samo imeti računa, na katerem je naveden domnevno odbitni DDV, temveč mora tudi dokazati, da je bilo zaračunano blago dejansko dobavljeno oziroma da so bile zaračunane storitve dejansko opravljene za namene lastnih obdavčljivih transakcij. Uporaba izraza „uporabijo za namene [...]“ v besedilu člena 145(2)(a) davčnega zakonika pomeni, da morajo blago ali storitve, za katere je bil plačan davek in katerega odbitek se zahteva, biti ustrezne, da omogočajo pridobitev koristi, povezane s transakcijami, ki so predmet dejavnosti osebe, ki uveljavlja odbitek DDV.
- 25 Nazadnje, glede tožbenega razloga, ki temelji na napačni razlagi in uporabi mehanizma obrnjene davčne obveznosti, je to sodišče ugotovilo, da tožeča stranka za priznanje svoje pravice do odbitka DDV ni mogla dokazati, da so bile pridobitve potrebne za namene njenih obdavčljivih transakcij, zato ni bilo mogoče uporabiti mehanizma obrnjene davčne obveznosti.
- 26 Tožeča stranka je zoper sodbo Tribunalul București (okrožno sodišče v Bukarešti) vložila pritožbo pri predložitvenem sodišču, Curtea de Apel București (pritožbeno sodišče v Bukarešti).

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 27 *Tožeča stranka* v pritožbi navaja vrsto očitkov zoper sodbo Tribunalul București (okrožno sodišče v Bukarešti), ki se nanašajo na te vidike:
- navedeno sodišče naj bi napačno razlagalo določbe členov 126(1) in 129(1) davčnega zakonika, ker dejavnosti, ki jih je opravljala družba Arcomet Belgija, in tveganja, ki jih je prevzela v zvezi s svojo dejavnostjo v Romuniji, ne spadajo na področje uporabe DDV;
 - če bi se štelo, da gre za storitve, ki spadajo na področje uporabe DDV, je navedeno sodišče napačno razlagalo določbe člena 145(2) davčnega zakonika v zvezi s pravico do odbitka DDV za dejavnosti, ki jih je opravljala tožeča stranka;

- formalni pogoj za odbitek DDV je bil izpolnjen, ker izravnalni računi, ki jih je izdala družba Arcomet Belgija, vsebujejo vse elemente, ki jih določa davčni zakonik, zato so bili veljavno izdani;
 - tožeča stranka je davčnim inšpektorjem dala na voljo zadostna dokazila, ki potrjujejo, da je družba Arcomet Belgija prevzela tveganja in opravljala naloge, povezane z dejavnostjo v Romuniji, v skladu z določbami pogodbe;
 - če bi se štelo, da so opisane prilagoditve [finančnega] izida povezane z opravljanjem storitev, bi se pri obravnavi pripadajočega DDV predpostavljalo, da bodo izravnalni računi tožeče stranke evidentirani kot računi za pridobitev storitev znotraj Skupnosti, ki so obdavčljive v Romuniji in za katere je treba uporabiti mehanizem obrnjene davčne obveznosti.
- 28 V pritožbenem postopku je tožeča stranka znova zahtevala, da se Sodišču predloži več vprašanj za predhodno odločanje, od katerih je predložitveno sodišče sprejelo le dve, ki ju je preoblikovalo in predložilo Sodišču.
- 29 *Davčni organi* so kot nasprotne stranke v pritožbenem postopku in tožene stranke na prvi stopnji postopka v glavni stvari predstavili predvsem stališča o vprašanjih, ki jih je postavila tožeča stranka.
- 30 V zvezi s prvim postavljenim vprašanjem menijo, da ni mogoče upoštevati sklicevanja tožeče stranke na zakonodajo o transfernih cenah, ker se določbe te zakonodaje uporabljajo le za popravek prihodkov ali odhodkov. Poleg tega naj bi bilo v Kodeksu ravnanja v zvezi z dokumentacijo za transferne cene (UL 2006, C 176, str. 1) določeno, da se uporablja le v primerih, ko lokalna zakonodaja ni jasna. Vendar pa v Romuniji veljajo posebni predpisi glede vsebine dokumentacije o transfernih cenah. Po drugi strani je bila dokumentacija o transfernih cenah pripravljena za družbo Arcomet Belgija, ker za tožečo stranko ni mogoče uporabiti belgijske zakonodaje, na podlagi katere je bila pripravljena ta dokumentacija.
- 31 Kar zadeva drugo vprašanje za predhodno odločanje, davčni organi na podlagi sodne prakse Sodišča (sodba z dne 21. marca 2000, Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145, točka 46, v kateri je sklicevanje na točki 23 in 24 sodbe z dne 29. februarja 1996, Inzo/Belgische Staat, C-110/94, EU:C:1985:74, in točko 24 sodbe z dne 14. februarja 1985, Rompelman/Minister van Financiën, C-268/83, EU:C:1985:74), trdijo, da je davčni zavezanec, ki zahteva odbitek DDV, tisti, ki mora dokazati, da so izpolnjeni vsi pravni pogoji za odobritev odbitka, ustrezne določbe (člen 4 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977), ki so bile povzete v direktivi o DDV, pa davčnim organom ne preprečujejo, da zahtevajo objektivne dokaze glede izkazane namere zadevne osebe, da bo opravljala gospodarsko dejavnost, ki vključuje obdavčljive transakcije.
- 32 Po mnenju davčnih organov imajo davčni zavezanci pravico do odbitka DDV pri pridobitvah blaga in storitev le, če sta izpolnjena dva kumulativna pogoja, in sicer

da so pridobitve opravljene za namene obdavčljivih transakcij in temeljijo na računih, ki morajo vsebovati vse informacije, potrebne za ugotavljanje pravice do odbitka.

- 33 Davčni organi v zvezi s tem trdijo, da mora davčni zavezanec, da bi dokazal, da se pridobljene storitve uporabljajo za namene obdavčljive transakcije, imeti račun, na katerem je naveden odbitni DDV, poleg tega pa mora tudi dokazati, da so bile zaračunane storitve dejansko opravljene in izvedene za namene lastnih obdavčljivih transakcij. Vendar pa v obravnavani zadevi tožeča stranka, čeprav je imela dokazno breme, ni predložila nobenega dokazila, iz katerega bi izhajalo, da so bile storitve opravljene za potrebe njenih obdavčljivih transakcij. Dokumenti, ki jih je predložila tožeča stranka, naj ne bi imeli značilnosti poročil o dejavnosti, iz katerih bi bila razvidna vrsta pridobljenih storitev, število opravljenih ur za posamezno transakcijo, uporabljeni človeški in materialni viri ali metoda izračuna stroškov, ugotovljenih za zaračunane storitve.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 34 V zvezi z upoštevnostjo vprašanj za predhodno odločanje predložitveno sodišče meni, prvič, da se z njima prosi za razlago določb prava Unije (člena 2(1)(c) ter členov 168 in 178 direktive o DDV) in, drugič, da ti vprašanji izpolnjujeta predpogoj iz člena 267, prvi odstavek, PDEU, saj odgovor nanju ne izhaja že iz sodne prakse Sodišča niti glede opredelitve transakcij kot obdavčljivih niti glede uveljavljanja pravice do odbitka DDV.
- 35 V zvezi s potrebo po predložitvi zadeve Sodišču predložitveno sodišče najprej ugotavlja, da določba prava Unije, ki je predmet prvega vprašanja za predhodno odločanje (tj. da bi bilo člen 2(1)(c) direktive o DDV treba razlagati tako, da znesek, ki ga družba (glavna družba) zaračuna povezani družbi (operativni družbi) in je enak znesku, potrebnemu za uskladitev dobička operativne družbe z opravljenimi dejavnostmi in prevzetimi tveganji ob upoštevanju metode stopnje dobička, določene v smernicah OECD, pomeni plačilo za storitev, ki tako spada na področje uporabe DDV), še ni bila predmet razlage, zato predložitveno sodišče ni razbremenjeno obveznosti, da vloži predlog za sprejetje predhodne odločbe (sodba z dne 27. marca 1963, *Da Costa en Schaake NV in drugi/Administratie der Belastingen*, od 28/62 do C-30/62, EU:C:1963:6).
- 36 Drugič, predložitveno sodišče meni, da se pravilna uporaba prava Unije v obravnavani zadevi ne kaže tako očitno, da ne bi bilo nobenega razumnega dvoma, kar bi mu posledično omogočalo, da odloči, da Sodišču ne bo predložilo vprašanja o razlagi prava Unije, ki je postavljeno pred njim (zadeva C-495/03, *Intermodal Transports*, EU:C:2005:552, točka 37 in tam navedena sodna praksa), in ga rešilo v okviru lastne odgovornosti (zadeva 283/81, *CILFIT proti Ministero della Sanità*, EU:C:1982:335, točka 16).
- 37 Zaradi posebnih okoliščin obravnavane zadeve, povezanih z zgoraj navedeno upravno prakso, ugotovitev glede uporabe sodne prakse Sodišča, na katero se

sklicuje, ni nedvoumna. V obravnavani zadevi se pojavi več vprašanj, zlasti ali opisani izravnalni računi pomenijo formalni način prilagoditve poslovnega izida ali pa niso povezani z nobeno storitvijo, temveč gre za prilagoditev izida zunaj področja uporabe DDV, če ni jasno opredeljive storitve, ki jo je za tožečo stranko opravila družba Arcomet Belgija. Če je družba Arcomet Belgija tožeči stranki opravila storitev, ki spada na področje uporabe DDV, se poleg tega postavlja vprašanje, ali je treba zadevni DDV šteti za odbiten, ker je [ta storitev] namenjena obdavčljivim transakcijam tožeče stranke.

- 38 Poleg tega ni vzpostavljena posebna nacionalna zakonodaja (z določbami davčnega zakonika se za uveljavljanje pravice do odbitka DDV zahteva le obstoj računa), zato se z drugim vprašanjem sprašuje, ali je zahteva po dodatnih dokumentih, ki niso računi, v skladu z načelom sorazmernosti, kot je določeno v sodni praksi Sodišča na področju DDV. Oceniti je treba tudi, ali je ta praksa združljiva z določbami in cilji direktive o DDV ter načeli, ki jih je Sodišče vzpostavilo v svoji sodni praksi glede povezave med storitvijo in plačilom, da se ugotovi obstoj storitve, ki spada na področje uporabe DDV.
- 39 Tretjič, sodba, ki bo izdana v postopku v glavni stvari, je v okviru nacionalnega sistema pravnih sredstev dokončna, zato mora predložitveno sodišče na podlagi člena 267, tretji odstavek, PDEU zaprositi Sodišče za razlago upoštevne prava Unije.