

Predmet C-726/23**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98. stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

28. studenoga 2023.

Sud koji je uputio zahtjev:

Curtea de Apel București (Rumunjska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

16. rujna 2021.

Žalitelj – tužitelj u prvostupanjskom postupku:

SC Arcomet Towercranes SRL

Druge stranke u žalbenom postupku – tuženici u prvostupanjskom postupku:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Glavna regionalna uprava za javne financije u Bukureštu, Rumunjska)

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București (Porezna uprava za porezne obveznike srednje veličine u Bukureštu, Rumunjska)

Predmet glavnog postupka

Žalba podnesena protiv presude Tribunalula București (Viši sud u Bukureštu, Rumunjska) kojom je odbijena tužba društva SC Arcomet Towercranes SRL (u daljnjem tekstu: tužitelj) koja se odnosila na djelomično poništenje odluke o odbijanju žalbe podnesene protiv poreznog rješenja u pogledu iznosa od 437 705 rumunjskih leua na ime poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji je trebalo dodatno platiti i iznosa od 222 917 rumunjskih leua na ime dodatnih obveza (zatezne kamate i kazne zbog zakašnjenja), kao i na djelomično poništenje poreznog rješenja kojim su utvrđene te porezne obveze i zapisnika o poreznom nadzoru na kojem se temeljilo porezno rješenje. Tužitelj zahtijeva i oslobođenje od plaćanja dvaju iznosa o kojima je riječ te priznavanje prava na povrat iznosa od 84 973 rumunjskih leua i stvaran povrat navedenog iznosa.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

U skladu s člankom 267. UFEU-a traži se tumačenje članka 2. stavka 1. točke (c) te članaka 168. i 178. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost.

Prethodna pitanja

1. Treba li članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost tumačiti na način da iznos za koji je jedno društvo (glavno društvo) izdalo račun drugom društvu koje je s njime povezano (operativno društvo) i koji odgovara iznosu potrebnom za usklađivanje dobiti operativnog društva s djelatnostima koje se obavljaju i rizicima koji se preuzimaju prema metodi marže iz Smjernica OECD- a o transfernim cijenama predstavlja plaćanje za uslugu koja je stoga obuhvaćena područjem primjene PDV-a?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, kad je riječ o tumačenju članaka 168. i 178. Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, imaju li porezna tijela pravo da osim računa zatraže i druge dokumente (primjerice, izvješća o aktivnostima, izvješća o napretku (radova) itd.) kojima se opravdava korištenje stečenih usluga u svrhu oporezivih transakcija poreznog obveznika ili se takva analiza prava na odbitak PDV-a treba temeljiti isključivo na samoj izravnoj vezi između stjecanja i isporuka ili na vezi [između stjecanja] i cjelokupne gospodarske djelatnosti poreznog obveznika?

Navedene odredbe prava Unije

Povelja Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja): članak 41. stavak 1. i članak 41. stavak 2. točka (a)

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u): članak 2. stavak 1. točka (c) te članci 168. i 178.

Navedena sudska praksa Unije

Presude od 14. veljače 1985., Rompelman/Minister van Financiën, 268/83, EU:C:1985:74, t. 24.; od 29. veljače 1996., Inzo/Belgische Staat, C-110/94, EU:C:1996:67, t. 23. i 24.; od 5. prosinca 1996., Reisdorf/Finanzamt Köln-West, C-85/95, EU:C:1996:466, t. 19., 26. i 29.; od 18. prosinca 1997., Garage Molenheide i drugi/Belgische Staat, C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1996:623, t. 48.; od 8. veljače 2007., Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, t. 22. do 24.; od 6. rujna 2012., Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, t. 33., 34., 48. i 49.; od 6. prosinca 2012., Bonik, EU:C:2012:774, t. 25. do 27. i

t. 29.; od 21. veljače 2013., Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, t. 19.; od 3. rujna 2014., GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, t. 29.; od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, t. 59. i od 22. listopada 2015., PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, t. 26. do 29.

Navedene nacionalne odredbe

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku) (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik):

- člankom 11. predviđa se da pri određivanju iznosa poreza, nameta ili obveznog socijalnog doprinosa porezna tijela mogu ne uzeti u obzir transakciju koja nema gospodarsku svrhu, prilagođavajući porezne učinke potonje, ili mogu reklasificirati oblik transakcije ili djelatnosti kako bi razjasnile ekonomski sadržaj transakcije ili aktivnosti (načelo prednosti ekonomskog čimbenika nad pravnim čimbenikom);
- člankom 19. stavkom 5. predviđa se, s jedne strane, da se transakcije između povezanih subjekata izvršavaju u skladu s načelom cijene na tržištu na kojem postoji slobodno tržišno natjecanje i pod uvjetima koji su utvrđeni ili se nalažu, a koji ne smiju biti drukčiji od uvjeta u poslovnim ili financijskim odnosima uspostavljenima između neovisnih poduzetnika, te, s druge strane, da se prilikom utvrđivanja dobiti povezanih subjekata uzimaju u obzir načela koja se odnose na transferne cijene;
- člankom 126. predviđa se da su oporezive transakcije one transakcije koje predstavljaju isporuku robe ili usluga koja podliježe PDV- u te je obavljena uz naknadu ili transakcije koje su s njome povezane te se navode kumulativni uvjeti kako bi se transakciju smatralo oporezivom transakcijom;
- u skladu s člankom 129. isporuka usluga znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe;
- člankom 145. stavkom 2. predviđa se da porezni obveznik ima pravo odbiti PDV koji se odnosi na stjecanja ako se potonja koriste u svrhu određenih transakcija u vezi s tim stjecanjima, među kojima su „oporezive transakcije” (točka (a));
- člankom 146. stavkom 1. predviđa se, među ostalim, da porezni obveznik, kako bi ostvario pravo na odbitak poreza koji se mora platiti ili koji je plaćen za robu koja mu je isporučena ili koja mu treba biti isporučena ili za usluge koje su mu isporučene ili koje mu trebaju biti isporučene, treba imati račun izdan u skladu s odredbama članka 155.;
- člankom 150. predviđa se, u biti, da je osoba koja je odgovorna za plaćanje poreza primatelj usluga kada se usluge isporučuju u Rumunjskoj, čak i kada ih isporučuje porezni obveznik koji nema poslovni nastan u Rumunjskoj.

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (Metodološka pravila za provedbu Zakona br. 571/2003 o Poreznom zakoniku odobrena Odlukom Vlade br. 44/2004) (u daljnjem tekstu: Metodološka pravila):

– točka 2. podtočka 2. u vezi s člankom 126. Poreznog zakonika:

„U skladu s člankom 126. stavkom 1. točkom (a) Poreznog zakonika isporuka robe i/ili usluga obavlja se uz naknadu. Uvjet u pogledu obavljanja ‚uz naknadu‘ podrazumijeva postojanje izravne veze između transakcije i primljene naknade. Transakcija je oporeziva kada klijentu osigurava određenu korist, a primljena naknada povezana je s ostvarenom koristi na sljedeći način:

(a) uvjet u pogledu postojanja koristi za klijenta ispunjen je kada se dobavljač robe ili usluga obvezuje isporučiti određivu robu i/ili usluge osobi koja izvršava plaćanje ili, ako nema plaćanja, kada je transakcija obavljena kako bi se omogućilo preuzimanje takve obveze plaćanja. Taj uvjet u skladu je s činjenicom da je riječ o kolektivnim uslugama, da se usluge ne mogu precizno odmjeriti ili da se mogu pripisati određenoj pravnoj obvezi;

(b) uvjet postojanja veze između transakcije i primljene naknade ispunjen je i kada cijena ne odražava uobičajenu vrijednost transakcije, odnosno kada cijena ima oblik doprinosa, robe ili usluga, popusta na cijenu ili kada je ne plaća izravno primatelj, nego treća osoba.”

– Točkom 41., u vezi s člankom 11. Poreznog zakonika, pojašnjava se da u svrhu primjene pravila o transfernim cijenama rumunjska porezna tijela trebaju uzeti u obzir načela utvrđena u Smjernicama Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj o transfernim cijenama za multinacionalne kompanije i porezne uprave (u daljnjem tekstu: Smjernice OECD-a). U skladu s točkom 4.38. Smjernica OECD-a mogu se provesti „kompenzacijska usklađivanja”: ona se odnose na usklađivanje u okviru kojeg porezni obveznik u porezne svrhe prijavljuje transfernu cijenu koja, prema njegovu mišljenju, odgovara načelu slobodnog tržišnog natjecanja, iako se ta cijena razlikuje od stvarno uplaćenog iznosa među povezanim poduzetnicima.

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală (Uredba Vlade br. 92/2003 od 24. prosinca 2003. o Zakoniku o poreznom postupku) (u daljnjem tekstu: Zakonik o poreznom postupku):

– člankom 6. predviđa se da porezno tijelo može u granicama svojih ovlasti i nadležnosti ocijeniti relevantnost poreznih činjenica i donijeti rješenje koje se dopušta zakonom i koje se temelji na sveobuhvatnim utvrđenjima koja se odnose na sve pojašnjavajuće okolnosti slučaja;

– člankom 64. predviđa se da popratni dokumenti i poslovne knjige poreznog obveznika predstavljaju dokaz za utvrđivanje porezne osnovice; u tom se slučaju uzimaju u obzir i drugi dokumenti koji služe kao dokaz, ako postoje;

- u skladu s člankom 65. porezni obveznik treba dostaviti dokaze o aktima i činjenicama na kojima se temelje njegove izjave i svaki zahtjev podnesen poreznom tijelu (stavak 1.), a porezno tijelo dužno je obrazložiti porezno rješenje na temelju vlastitih dokaza ili utvrđenja (stavak 2.);
- člankom 107. predviđa se pravo poreznog obveznika da bude obaviješten tijekom poreznog nadzora, kao i mogućnost da se očituje o utvrđenjima poreznog tijela i njihovim poreznim posljedicama;
- člankom 109. uređuju se uvjeti za sastavljanje zapisnika o poreznom nadzoru i njegovi učinci, a na temelju njega izdaje se porezno rješenje u pogledu razlika s obzirom na porezne obveze koje se odnose na razdoblja za koja se provodi nadzor.

Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Tužitelj je dio grupe Arcomet, neovisne globalne grupe koja posluje u području najma dizalica. U okviru grupe tužitelj kupuje ili unajmljuje dizalice koje nakon toga prodaje ili iznajmljuje klijentima. Matično društvo grupe, Arcomet Service NV, koje je društvo osnovano na temelju belgijskog prava (u daljnjem tekstu: Arcomet Belgija), traži dobavljače za rumunjsko društvo (kao i za druga društva grupe) i s tim dobavljačima pregovara o ugovornim uvjetima. Tužitelj naknadno uspostavlja ugovorni odnos s dobavljačima i krajnjim klijentima.
- 2 U prosincu 2010. društvo Deloitte Belastingconsulenten (belgijsko društvo) provelo je studiju o transfernim cijenama za društvo Arcomet Belgija u pogledu njegova odnosa s povezanim subjektima, među kojima je i tužitelj. Na temelju detaljne analize usporedivosti provedene u studiji procijenjeno je da financijski rezultat (marža operativne dobiti) na razini tržišta koji bi povezani subjekti (uključujući tužitelja) trebali zabilježiti u skladu s pravilima o transfernim cijenama iznosi od -0,71 % do 2,74 %.
- 3 U Rumunjskoj su zaključci studije preneseni u ugovor koji je 24. siječnja 2012. sklopljen između društva Arcomet Belgija i tužitelja, kojim su stranke preuzele ovlasti i rizike za obavljanje djelatnosti kupoprodaje i najma dizalica. Taj se ugovor trebao primjenjivati na poslovne odnose uspostavljene nakon 1. siječnja 2011.
- 4 U članku 3. ugovora o kojem je riječ utvrđene su ovlasti koje tužitelj (koji je nazvan „operativno društvo”) ima u svrhu utvrđivanja lokalne strategije za postizanje najviše razine uposlenosti flote dizalica i najveće moguće razine cijena koje se nude klijentima, a koje će to društvo osigurati matičnom društvu Arcomet Belgija (koje je nazvano „naručitelj”).
- 5 Člankom 4. ugovora predviđene su ovlasti naručitelja:

- ispunjavanje poslovnih obveza s operativnog aspekta, koje se odnose na strategiju i planiranje, pregovaranje o (okvirnim) ugovorima s dobavljačima koji su treće strane, pregovaranje o rokovima i uvjetima ugovorâ o financiranju, inženjerske i financijske poslove, središnje upravljanje flotom [dizalica] te upravljanje kvalitetom i sigurnošću;
 - obveza da to društvo preuzme najvažnije financijske rizike u pogledu djelatnosti operativnog društva, pod uvjetom da drugonavedeno društvo poštuje upute, postupke i odluke naručitelja u tom pogledu.
- 6 U skladu sa zaključcima studije iz prosinca 2010., ugovorom se predviđalo da se tužitelju osigurava marža operativne dobiti od -0,71 % do 2,74 %. Zbog toga su člankom 5. ugovora od 24. siječnja 2012. uređene naknade stranaka te su u Prilogu 3. ugovoru utvrđena sljedeća pravila:
- na kraju godine provjeravalo se je li operativno društvo ostvarilo maržu dobiti prije oporezivanja (PBTM) u rasponu od -0,71 % do +2,74 %;
 - ako je PBTM operativnog društva bio manji od -0,71 %, operativno društvo izdavalo je naručitelju račun za razliku između ostvarene neto dobiti prije oporezivanja (NPBT) i PBTM-a od -0,71 %;
 - ako je PBTM operativnog društva bio veći ili jednak -0,71 %, ali manji od +2,74 %, nijedna od dviju stranaka nije imala pravo na naknadu;
 - ako je PBTM operativnog društva bio veći od +2,74 %, naručitelj je izdavao račun operativnom društvu za razliku između ostvarenog NPBT-a i PBTM-a od 2,74 %;
 - stranke su trebale raspraviti izračun PBTM-a ostvarenog u skladu s načelom nepristrane transakcije u rasponu od -0,71 % do 2,74 % za svaku poslovnu godinu te su o njemu trebale postići dogovor na temelju privremenih financijskih izvještaja i taj se iznos, prema potrebi, naknadno ispravljao na temelju revidiranih i odobrenih financijskih izvještaja.
- 7 Ugovorom se predviđalo da se jednom godišnje izdaje račun za potrebe izjednačavanja, kako bi stranke ispunile svoje međusobne obveze, i to kako slijedi:
- tužitelj izdaje račun društvu Arcomet Belgija kako bi se pokrili gubici koji premašuju maržu manju od -0,71 % ili
 - društvo Arcomet Belgija izdaje račun tužitelju za povrat ostvarenog viška dobiti koji premašuje maržu od 2,74 %.
- 8 Tužitelj je 2011., 2012. i 2013. ostvario višak dobiti za koju je od društva Arcomet Belgija primio tri računa za potrebe izjednačavanja bez PDV-a, i to za iznose od 250 937,77 eura (1 081 868 rumunjskih leua) (u daljnjem tekstu: račun br. 1),

162 076,24 eura (741 905 rumunjskih leua) (u daljnjem tekstu: račun br. 2) i 281 769,66 eura (1 252 128 rumunjskih leua) (u daljnjem tekstu: račun br. 3).

- 9 U prijavi podnesenoj belgijskim poreznim tijelima društvo Arcomet Belgija prvotno je označilo ta tri računa kao račune koji se odnose na isporuke robe unutar Zajednice. Društvo Arcomet Belgija naknadno je 2015. ispravilo prvotnu prijavu te su belgijska porezna tijela smatrala da se računi „za potrebe izjednačavanja” odnose na isporuke usluga.
- 10 Tužitelj je pak u svojoj prijavi dobiti račune br. 1 i 2 izdane 2012. označio kao račune koji se odnose na stjecanja usluga unutar Zajednice za koja je primijenio mehanizam prijenosa porezne obveze. Tužitelj nije prijavio račun br. 3 koji je izdan 2013. jer je smatrao da se on odnosi na transakcije koje nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a.
- 11 Od 28. siječnja 2015. do 7. srpnja 2015. nad tužiteljem je proveden porezni nadzor, a ispitano razdoblje proteže se od 1. siječnja 2011. do 31. prosinca 2014. Nadzor se odnosio na obračun prijave PDV-a s negativnim iznosima i na mogućnost povrata, na temelju koje je tužitelj zatražio povrat iznosa od 84 973 rumunjskih leua.
- 12 Porezni inspektori zaključili su u svojem izvješću da se navedeni računi za potrebe izjednačavanja odnose na usluge upravljanja koje je tužitelj stekao od društva Arcomet Belgija te su u tom pogledu zatražili dostavu popratnih dokumenata kojima se dokazuje da su usluge stvarno isporučene i da je bilo potrebno njihovo izvršavanje u svrhu tužiteljevih oporezivih transakcija.
- 13 Osim toga, porezni inspektori razmijenili su informacije s belgijskim poreznim tijelima s obzirom na to da su računi za potrebe izjednačavanja prijavljeni u sustav VIES, nakon čega su belgijska porezna tijela smatrala da je društvo Arcomet Belgija prijavilo račune za potrebe izjednačavanja kao račune koji su izdani za isporuku usluga.
- 14 Kad je riječ o računima br. 1 i 2, u pogledu kojih je primijenjen prijenos porezne obveze, porezni inspektori uskratili su pravo na odbitak PDV-a u pogledu tih računa, ali su zadržali naplaćeni PDV (oba su (računa) evidentirana na temelju mehanizma prijenosa porezne obveze) uz obrazloženje da nisu opravdane isporuka usluga i potreba da se one izvrše u svrhu oporezivih transakcija.
- 15 U pogledu računa br. 3 porezni inspektori smatrali su da se i taj račun odnosi na stjecanje usluga unutar Zajednice koje je provelo društvo Arcomet Belgija te su naplatili dodatni PDV, pri čemu nisu odobrili pravo na odbitak PDV-a u pogledu navedenog računa i naveli su isti razlog, odnosno činjenicu da nisu dostavljeni dokumenti kojima se opravdavaju isporuka usluga i potreba da se one izvrše u svrhu oporezivih transakcija.
- 16 Na temelju zapisnika o poreznom nadzoru tužitelju je poreznim rješenjem naloženo plaćanje poreznog duga na ime dodatnog PDV-a u iznosu od

738 216 rumunjskih leua, koji je uvećan za dodatne obveze (kamate i upravne sankcije) u iznosu od 341 708 rumunjskih leua. Dodatna razlika PDV-a koji je zadržan nakon poreznog nadzora u iznosu od 738 216 rumunjskih leua sastoji se od:

- i. iznosa od 437 705 rumunjskih leua na ime PDV-a za koji se ne može ostvariti pravo na odbitak, koji obuhvaća:
 - iznos od 259 648 rumunjskih leua na ime PDV-a koji se odnosi na račun br. 1, u pogledu kojeg su porezni inspektori uskratili pravo na odbitak PDV-a;
 - iznos od 178 057 rumunjskih leua na ime PDV-a koji se odnosi na račun br. 2, u pogledu kojeg su porezni inspektori uskratili pravo na odbitak PDV-a.
 - ii. iznosa od 300 511 rumunjskih leua na ime naplaćenog PDV-a koji je dodatno utvrđen nakon izdavanja računa br. 3, u pogledu kojeg su porezni inspektori naplatili dodatni PDV.
- 17 Tužitelj je protiv zapisnika o poreznom nadzoru i poreznog rješenja podnio žalbu u upravnom postupku. Navedena žalba u upravnom postupku odbijena je kao neosnovana i zato što joj nisu priloženi dokumenti u pogledu iznosa od 437 705 rumunjskih leua na ime PDV-a i iznosa od 222 917 rumunjskih leua (na ime zateznih kamata i kazni zbog zakašnjenja).
 - 18 Tužitelj je Tribunalulu București (Viši sud u Bukureštu) podnio tužbu za poništenje poreznog rješenja, u kojoj je istaknuo sljedeće razloge:
 - zapisnik o poreznom nadzoru ne ispunjava formalne zahtjeve predviđene zakonom i povrijeđena su tužiteljeva prava obrane;
 - djelatnosti koje je obavljalo društvo Arcomet Belgija i rizike koje je preuzelo u pogledu tužiteljeve djelatnosti nisu obuhvaćeni područjem primjene PDV-a;
 - u slučaju postojanja usluge obuhvaćene područjem primjene PDV-a nezakonito je uskraćeno pravo na odbitak PDV-a koji se odnosi na djelatnosti koje obavlja tužitelj;
 - porezna tijela pogrešno su tumačila i primijenila mehanizam prijenosa porezne obveze.
 - 19 Tužitelj je u okviru tužbe podnio i prijedlog za upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku Sudu radi tumačenja članka 2. stavka 1. točke (c) te članaka 168. i 178. Direktive o PDV-u u vezi s činjeničnom i pravnom situacijom ovog postupka.
 - 20 Tribunalul București (Viši sud u Bukureštu) odbio je tužiteljevu tužbu kao neosnovanu zbog sljedećih razloga.
 - 21 Kad je riječ o razlogu koji se temelji na tome da zapisnik o poreznom nadzoru ne ispunjava formalne zahtjeve predviđene zakonom i da su povrijeđena prava

obrane, navedeni sud smatrao je da navodna nepravilnost, koja se odnosi na to da tijelo koje je provelo porezni nadzor nije pružilo dovoljno obrazloženje u pogledu tužiteljeva stajališta o utvrđenjima iz poreznog nadzora, može dovesti do poništenja poreznog rješenja samo ako tužitelj dokaže da je pretrpio štetu koja se ne može nadoknaditi na neki drugi način; međutim, tužitelj u ovom slučaju nije dokazao postojanje takve štete.

- 22 U pogledu razloga koji se temelji na činjenici da djelatnosti koje je obavljalo društvo Arcomet Belgija i rizike koje je preuzelo u vezi s djelatnošću u Rumunjskoj nisu obuhvaćeni područjem primjene PDV-a navedeni sud uputio je na odredbu točke 2. podtočke 2. Metodoloških pravila i odbio je argument prema kojem ne postoji usluga koju pruža društvo Arcomet Belgija i koja se može jasno odrediti, nego društvo Arcomet Belgija samo sudjeluje u svim gospodarskim transakcijama koje obavlja društvo Arcomet iz Rumunjske.
- 23 Kad je riječ o tužbenom razlogu koji se temelji na pravu na odbitak PDV-a u pogledu djelatnosti koje obavlja tužitelj u slučaju u kojem te djelatnosti predstavljaju usluge obuhvaćene područjem primjene PDV-a, navedeni sud utvrdio je na temelju sudske prakse Suda da ostvarivanje prava na odbitak u području PDV-a ovisi o materijalnom uvjetu da robu ili usluge na koje se poziva kako bi se opravdalo pravo o kojem je riječ porezni obveznik upotrebljava u svrhu njegovih izlaznih oporezivih transakcija. Što se tiče formalnih zahtjeva, oni obuhvaćaju i zahtjev da porezni obveznik ima račun izdan u skladu sa zakonskim odredbama.
- 24 Slijedom toga, porezni obveznik dužan je ne samo imati račun u kojem je iskazan PDV koji se možda može odbiti, nego i dokazati da su roba ili usluge za koje je izdan račun stvarno isporučene i da je to izvršeno u svrhu njegovih oporezivih transakcija. Upotreba izraza „koriste u svrhu [...]” u tekstu članka 145. stavka 2. točke (a) Poreznog zakonika podrazumijeva činjenicu da roba ili usluge za koje je plaćen porez u pogledu kojeg se traži odbitak moraju moći dovesti do koristi u vezi s transakcijama koje su predmet djelatnosti subjekta koji zahtijeva odbitak PDV-a.
- 25 Naposljetku, kad je riječ o razlogu koji se temelji na pogrešnom tumačenju i pogrešnoj primjeni mehanizma prijenosa porezne obveze, navedeni sud utvrdio je da tužitelj za potrebe priznavanja njegova prava na odbitak PDV-a nije mogao dokazati da su stjecanja bila potrebna u svrhu njegovih oporezivih transakcija, tako da mehanizam prijenosa porezne obveze nije bio primjenjiv.
- 26 Tužitelj je protiv presude Tribunalula București (Viši sud u Bukureštu) podnio žalbu sudu koji je uputio zahtjev, odnosno Curtei de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska).

Glavni argumenti stranaka glavnog postupka

- 27 *Tužitelj* u žalbi ističe niz kritika u pogledu presude koju je donio Tribunalul București (Viši sud u Bukureštu), a koje se odnose na sljedeće aspekte:
- navedeni sud pogrešno je tumačio odredbe članka 126. stavka 1. i članka 129. stavka 1. Poreznog zakonika jer djelatnosti koje je obavljalo društvo Arcomet Belgija i rizike koje je preuzelo u pogledu djelatnosti u Rumunjskoj nisu obuhvaćeni područjem primjene PDV-a;
 - u slučaju da se smatra da postoje usluge obuhvaćene područjem primjene PDV-a, navedeni sud pogrešno je tumačio odredbe članka 145. stavka 2. Poreznog zakonika u pogledu prava na odbitak PDV-a u vezi s djelatnostima koje obavlja tužitelj;
 - formalan zahtjev u svrhu odbitka PDV-a ispunjen je jer računi za potrebe izjednačavanja koje je izdalo društvo Arcomet Belgija sadržavaju sve elemente predviđene Poreznim zakonikom i stoga su valjano izdani;
 - tužitelj je poreznim inspektorima stavio na raspolaganje popratne dokumente koji su dovoljni kako bi se dokazala činjenica da je društvo Arcomet Belgija preuzelo rizike i obavljalo funkcije u vezi s djelatnostima u Rumunjskoj, u skladu s onim što se predviđa ugovorom;
 - kad bi se smatralo da su opisana usklađivanja [financijskog] rezultata povezana s isporukom usluga, tretman odgovarajućeg PDV-a pretpostavljao bi da su tužiteljevi računi za potrebe izjednačavanja evidentirani kao računi koji se odnose na stjecanja usluga unutar Zajednice koja se oporezuju u Rumunjskoj i na koja bi trebalo primijeniti mehanizam prijenosa porezne obveze.
- 28 U žalbenom postupku tužitelj je ponovno podnio prijedlog za upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku Sudu s nizom prethodnih pitanja od kojih je sud koji je uputio zahtjev prihvatio samo dva, preformulirao ih i uputio Sudu.
- 29 *Porezna tijela*, u svojstvu drugih stranaka u žalbenom postupku – tuženika iz glavnog postupka, podnijela su očitovanja koja se uglavnom odnose na pitanja koja je predložio tužitelj.
- 30 Kad je riječ o prvom postavljenom pitanju, porezna tijela smatraju da se ne može uzeti u obzir tužiteljevo upućivanje na propise u području transfernih cijena jer se odredbe tih propisa primjenjuju samo na ispravak prihoda ili rashoda. Osim toga, Kodeksom ponašanja u vezi s dokumentacijom o transfernim cijenama (SL 2006., C 176, str. 1.) predviđa se da je Kodeks primjenjiv samo u slučajevima kad lokalno zakonodavstvo nije jasno. Međutim, u Rumunjskoj postoje posebna pravila o sadržaju dokumentacije o transfernim cijenama. Nasuprot tomu, dokumentacija o transfernim cijenama sastavljena je za društvo Arcomet Belgija jer se na tužitelja ne može primijeniti belgijsko zakonodavstvo na temelju kojeg je sastavljena ta dokumentacija.

- 31 U pogledu drugog prethodnog pitanja porezna tijela, na temelju sudske prakse Suda (presuda od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i dr., C-110/98 i C-147/98, EU:C:2000:145, t. 46., u kojoj se upućuje na točke 23. i 24. presude od 29. veljače 1996., presudu Inzo/Belgische Staat, C-110/94, EU:C:1985:74 i na točku 24. presude od 14. veljače 1985., Rompelman/Minister van Financiën, C-268/83, EU:C:1985:74), ističu da je porezni obveznik koji zahtijeva odbitak PDV-a taj koji treba dokazati da su ispunjeni svi pravni uvjeti za odobrenje odbitka, a odredbe koje su relevantne u tom području (članak 4. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977.) i koje su preuzete u Direktivu o PDV-u ne sprečavaju porezna tijela da zatraže objektivne dokaze u potporu izražene namjere zainteresirane osobe da obavlja gospodarsku djelatnost koja dovodi do oporezivih transakcija.
- 32 Porezna tijela smatraju da porezni obveznici imaju pravo na odbitak PDV-a za stjecanja robe i usluga samo ako su ispunjena dva kumulativna uvjeta, odnosno uvjet da se stjecanja koriste u svrhu oporezivih transakcija te uvjet da se oporezive transakcije temelje na računima koji trebaju sadržavati sve informacije potrebne za utvrđivanje prava na odbitak.
- 33 Porezna tijela u tom pogledu navode da je porezni obveznik, kako bi dokazao da se stečene usluge koriste u svrhu oporezive transakcije, dužan ne samo imati račun u kojem je iskazan PDV koji se može odbiti, nego i dokazati da su usluge za koje je izdan račun stvarno isporučene i da su isporučene u svrhu njegovih oporezivih transakcija. Međutim, iako je na tužitelju bio teret dokazivanja, on u ovom slučaju nije dostavio nijedan popratni dokument iz kojeg proizlazi da su usluge isporučene u svrhu njegovih oporezivih transakcija. Dokumenti koje je dostavio tužitelj nemaju obilježje izvješća o aktivnostima iz kojih proizlaze priroda stečenih usluga, broj odrađenih sati za svaku transakciju, korišteni ljudski i materijalni resursi ili metoda izračuna utvrđenih troškova za usluge za koje je izdan račun.

Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 34 Kad je riječ o relevantnosti postavljenih prethodnih pitanja, sud koji je uputio zahtjev smatra da se, s jedne strane, tim pitanjima traži tumačenje odredbi prava Unije [članka 2. stavka 1. točke (c) te članka 168. i 178. Direktive o PDV-u] i, s druge strane, da su ta pitanja u skladu s pretpostavkom utvrđenom u članku 267. prvom stavku UFEU-a jer odgovor na ta pitanja ne proizlazi već iz sudske prakse Suda ni u pogledu kvalifikacije transakcija kao oporezivih transakcija ni u pogledu ostvarivanja prava na odbitak PDV-a.
- 35 U pogledu potrebe za obraćanjem Sudu sud koji je uputio zahtjev pojašnjava, kao prvo, da se još nije tumačila odredba prava Unije na koju se odnosi prvo prethodno pitanje [odnosno članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive o PDV-u koji treba tumačiti na način da iznos za koji je jedno društvo (glavno društvo) izdalo račun drugom društvu koje je s njime povezano (operativno društvo) i koji

odgovara iznosu potrebnom za usklađivanje dobiti operativnog društva s djelatnostima koje se obavljaju i rizicima koji se preuzimaju prema metodi marže predviđenoj u Smjernicama OECD- a predstavlja plaćanje za uslugu koja je stoga obuhvaćena područjem primjene PDV-a], tako da sud koji je uputio zahtjev nije oslobođen obveze upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku u tu svrhu (presuda od 27. ožujka 1963., *Da Costa en Schaake NV i dr./Administratie der Belastingen*, 28-30/62, EU:C:1963:6).

- 36 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev smatra da se pravilna primjena prava Unije na predmetni slučaj ne nameće tako očito da ne ostavlja mjesta nikakvoj razumnoj sumnji i da zbog toga odluči Sudu ne uputiti pitanje o tumačenju prava Unije koje je njemu postavljeno (predmet C-495/03, *Intermodal Transports*, EU:C:2005:552, t. 37. i navedena sudska praksa) te da ga sam riješi na vlastitu odgovornost (predmet 283/81, *CILFIT protiv Ministero della Sanità*, EU:C:1982:335, t. 16.).
- 37 Stoga posebne okolnosti ovog predmeta, koje se odnose na navedenu upravnu praksu, navode na nesiguran zaključak u pogledu primjene sudske prakse Suda na koju se upućuje. U ovom predmetu javljaju se različita pitanja, a konkretno pitanje predstavljaju li opisani računi za potrebe izjednačavanja formalnu metodu za usklađivanje operativne dobiti ili ti računi nisu povezani ni s jednom isporukom usluga, nego predstavljaju usklađivanje dobiti izvan područja primjene PDV-a, u slučaju da ne postoji usluga koju društvo Arcomet Belgija pruža tužitelju i koja se može jasno odrediti. Osim toga, u slučaju da postoji usluga koju društvo Arcomet Belgija pruža tužitelju i koja je obuhvaćena područjem primjene PDV-a, postavlja se pitanje o tome treba li smatrati da se odgovarajući PDV može odbiti jer se [navedena usluga] koristi u svrhu tužiteljevih oporezivih transakcija.
- 38 Usto, budući da ne postoji poseban nacionalni propis (odredbama Poreznog zakonika za ostvarivanje prava na odbitak PDV-a zahtijeva se samo postojanje računa), drugim pitanjem ističe se problem utvrđivanja je li zahtijevanje dodatnih dokumenata koji nisu računi u skladu s načelom proporcionalnosti utvrđenim u sudskoj praksi Suda u području PDV-a. Osim toga, potrebno je utvrditi je li takva praksa u skladu s odredbama i ciljevima Direktive o PDV-u te načelima koja je Sud utvrdio u sudskoj praksi u pogledu veze između usluge i plaćanja, kako bi se odredilo postojanje usluge obuhvaćene područjem primjene PDV-a.
- 39 Kao treće, presuda koju treba donijeti u glavnom postupku konačna je na temelju sustava nacionalnih pravnih lijekova, tako da je sud koji je uputio zahtjev, u skladu s člankom 267. trećim stavkom UFEU-a, dužan obratiti se Sudu radi tumačenja relevantnog prava Unije.