Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (dziewiąta izba)

z dnia 13 maja 2026 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 2 pkt 1 – Opodatkowanie VAT – Świadczenie usług dokonywane odpłatnie – Kryteria – Stosunki wewnątrzgrupowe – Korekty cen transferowych pojazdów samochodowych między producentami a dystrybutorami – Uwzględnienie kosztów naprawy tych pojazdów poniesionych przez dystrybutorów po sprzedaży – Istnienie bezpośredniego związku między świadczeniem usług a rzeczywiście otrzymaną zapłatą – Istnienie stosunku prawnego, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych

W sprawie C-603/24

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Supremo Tribunal Administrativo (najwyższy sąd administracyjny, Portugalia) postanowieniem z dnia 3 lipca 2024 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 września 2024 r., w postępowaniu:

Stellantis Portugal, S.A.

przeciwko

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TRYBUNAŁ (dziewiąta izba),

w składzie: M. Condinanzi, prezes izby, R. Frendo i A. Kornezov (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Stellantis Portugal, S.A. – P. Braz, advogado,

– w imieniu rządu portugalskiego – P. Barros da Costa, C. Bento, R. Campos Laires oraz A. Rodrigues, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: portugalski.

– w imieniu Komisji Europejskiej – M. Afonso oraz P. Carlin, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzeczniczki generalnej na posiedzeniu w dniu 15 stycznia 2026 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 45, s. 1) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą VAT").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Stellantis Portugal, S.A., będącą następcą prawnym spółki Opel Portugal, Lda. [dawniej General Motors Portugal (zwaną dalej „GMP")] a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem podatkowym i celnym, Portugalia) w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) usług naprawy pojazdów samochodowych świadczonych przez GMP na rzecz innych spółek należących do grupy General Motors (Stany Zjednoczone Ameryki), która prowadzi działalność w sektorze motoryzacyjnym.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Szósta dyrektywa VAT została uchylona i zastąpiona z dniem 1 stycznia 2007 r. dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1). Jednakże ze względu na datę wystąpienia okoliczności faktycznych rozpatrywanych w postępowaniu głównym szósta dyrektywa VAT ma zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym.

4 Artykuł 2 szóstej dyrektywy VAT przewidywał:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1) dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje;

2) przywóz towarów".

5 Artykuł 6 tej dyrektywy stanowił:

„1. Termin »świadczenie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5.

[…]

4. W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rachunek kogo innego bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że sam przyjął i świadczył daną usługę.

[…]”.

6 Artykuł 11 wspomnianej dyrektywy brzmiał następująco:

„A. Na terytorium kraju

1. Podstawą opodatkowania jest:

a) w odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione [w] lit. b), c) i d) poniżej, wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw;

[…]”.

Prawo portugalskie

7 Artykuł 1 ust. 1 lit. a) Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeksu podatku od wartości dodanej), zatwierdzonego Decreto-Lei nr 394-B/84 (dekretem z mocą ustawy nr 394-B/84) z dnia 26 grudnia 1984 r. (*Diário da República*, I seria A, nr 297 z dnia 26 grudnia 1984 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym, przewiduje, że odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze podlega opodatkowaniu VAT.

8 Artykuł 4 kodeksu podatku od wartości dodanej stanowi:

„1. Za świadczenie usług uważa się odpłatne transakcje, które nie stanowią przekazania, nabycia wewnątrzwspólnotowego lub przywozu towarów.

[…]

4. W przypadku gdy usługa jest świadczona przez pełnomocnika działającego we własnym imieniu, jest on kolejno usługobiorcą i usługodawcą.

[…]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

9 Spółka GMP wchodziła w skład grupy General Motors.

10 Grupa ta składała się w szczególności ze spółek zwanych przez sąd odsyłający „producentami oryginalnego wyposażenia” (zwanymi dalej „OEM”), które produkowały pojazdy samochodowe oraz części i akcesoria lub dostarczały je innym spółkom należącym do tej grupy oraz spółkom

zwanym przez ten sąd „krajowymi spółkami dystrybucyjnymi/krajowymi organizacjami dystrybucyjnymi” (zwanymi dalej „NSC/NSO”), które dystrybuowały dostarczane w ten sposób produkty na określonym rynku geograficznym.

11 GMP pełniła funkcje NSC/NSO w Portugalii. Z tego tytułu nabywała ona w szczególności pojazdy samochodowe od OEM z siedzibą w Unii Europejskiej (zwanych dalej „zainteresowanymi OEM”) i sprzedawała te pojazdy niezależnym dealerom działającym w Portugalii, którzy z kolei odsprzedawali je klientom końcowym.

12 W przypadku gdy pojazdy te były dotknięte wadami wynikającymi z procesu produkcyjnego (Recall Campaigns) lub nieprawidłowościami, których usunięcie było pokrywane z gwarancji oferowanych przez producenta (Policy and Warranty) lub miały podlegać procedurom związanym z pomocą drogową (Road Side Assistance), klienci ci zwracali się do dealerów w celu ich naprawy w ich siedzibie. Owi dealerzy obciążali następnie GMP kosztami tych napraw, stosując do nich odpowiedni VAT.

13 GMP informowała zainteresowane OEM o kosztach, jakie ponosiła w związku z dystrybucją pojazdów samochodowych, a także części i akcesoriów dostarczanych przez te OEM, co obejmowało koszty wspomnianych napraw, oprócz kosztów operacyjnych GMP, takich jak koszty personelu, energii elektrycznej i marketingu.

14 Z postanowienia odsyłającego wynika, że na mocy umowy zawartej w 2004 r. między spółkami grupy General Motors i dotyczącej ustalania cen transferowych pojazdów w ramach tej grupy (zwanej dalej „umową z 2004 r.”) cena pojazdów, części i akcesoriów sprzedawanych przez OEM NSC/NSO mogła być przedmiotem korekty mającej na celu zagwarantowanie tym ostatnim uprzednio określonej marży zysku. W szczególności zgodnie z klauzulą 1.0 tej umowy ceny transferowe tych produktów były ustalane poprzez odjęcie od cen sprzedaży określanych jako „zewnętrzne”, a mianowicie cen sprzedaży tych pojazdów osobom trzecim, takim jak dealerzy, kwoty odpowiadającej powiązanym kosztom dystrybucji i uprzednio określonej marży zysku zainteresowanej NSC/NSO. Początkowe ceny transferowe były ustalane w każdym okresie odniesienia poprzez zastosowanie marży dyskontowej brutto do przewidzianych zewnętrznych cen sprzedaży. Na koniec każdego okresu odniesienia dokonywano korekty cen transferowych mającej na celu zwiększenie lub obniżenie rzeczywistej marży zysku tej NSC/NSO, tak aby odpowiadała ona uprzednio określonej marży zysku. Zgodnie z klauzulą 4.0 tej umowy początkowe ceny transferowe podlegały korekcie na koniec każdego okresu odniesienia w celu zapewnienia zgodności rzeczywistych wyników finansowych NSC/NSO z uprzednio określoną marżą zysku. Owa korekta była dokonywana w danym okresie odniesienia, a odpowiednie podwyższenie lub obniżenie ceny transferowej miało być odzwierciedlone w księgach rachunkowych OEM. Sąd odsyłający wyjaśnia, że w rozpatrywanym przezeń sporze korekta ta była potwierdzana wystawieniem GMP przez OEM noty uznaniowej lub obciążeniowej.

15 W następstwie kontroli sytuacji GMP dotyczącej roku podatkowego 2006 organ podatkowy i celny sporządził w dniu 10 grudnia 2009 r. protokół, w którym stwierdził, że odpowiedzialność za usunięcie braków wynikających z procesu produkcji pojazdów samochodowych i nieprawidłowości, których usunięcie było pokrywane z gwarancji oferowanych przez producenta, a także za naprawę tych pojazdów w ramach procedur związanych z pomocą drogową spoczywa na zainteresowanych OEM. Organ ten stwierdził również, że koszty napraw wynikające z tych braków i nieprawidłowości były w pierwszej kolejności ponoszone przez spółkę GMP, która następnie przerzucała je na te OEM za pomocą korekty cen transferowych wspomnianych pojazdów. Na tej podstawie rzeczony organ uznał, że spółka GMP świadczyła na

terytorium krajowym usługi naprawy pojazdów samochodowych na rzecz zainteresowanych OEM i że usługi te powinny podlegać opodatkowaniu VAT. Stwierdził on zatem, że spółka ta, jako podatnik tego podatku, powinna rozliczyć kwotę 1 504 215,49 EUR, odpowiadającą kwocie VAT należnego z tytułu świadczenia tych usług i odsetek wyrównawczych.

16 Spółka GMP wniosła do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (sądu administracyjnego i podatkowego w Sintrze, Portugalia) skargę na decyzję organu podatkowego i celnego nakazującą zapłatę kwoty, o której mowa w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, podnosząc, że korekty cen transferowych pojazdów, części i akcesoriów dostarczanych spółce GMP przez zainteresowane OEM nie stanowią wynagrodzenia za świadczenie usług polegających na naprawie tych pojazdów.

17 Ponieważ sąd ten uwzględnił tę skargę, organ podatkowy i celny wniósł apelację do Tribunal Central Administrativo Sul (centralnego sądu administracyjnego dla regionu południowego, Portugalia), który tę apelację uwzględnił.

18 Spółka GMP wniosła skargę rewizyjną od wyroku tego ostatniego sądu do Supremo Tribunal Administrativo (najwyższego sądu administracyjnego, Portugalia), który jest sądem odsyłającym.

19 W międzyczasie spółka GMP przekształciła się w spółkę Opel Portugal, która następnie została przejęta przez Stellantis Portugal.

20 W tych okolicznościach Supremo Tribunal Administrativo (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 2 [szóstej dyrektywy VAT], w brzmieniu obowiązującym w czasie zaistnienia okoliczności faktycznych niniejszej sprawy, należy interpretować w ten sposób, że zawarte w tym przepisie pojęcie odpłatnego świadczenia usług obejmuje dostosowanie ceny sprzedaży pojazdów, należycie ustalone i określone w umowie zawartej między stronami w celu osiągnięcia minimalnej marży zysku oraz potwierdzone wystawieniem przez europejskich producentów z grupy General Motors noty uznaniowej lub obciążeniowej w imieniu skarżącej/wnoszącej rewizję nadzwyczajną?”.

W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

21 Komisja Europejska zastanawia się nad dopuszczalnością wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, ponieważ sąd odsyłający nie przedstawił wszystkich informacji pozwalających na ustalenie, czy kwoty, które zostały uznane lub obciążone względem spółki GMP przez zainteresowane OEM, odpowiadały kosztom napraw pojazdów samochodowych, czy też zostały uwzględnione inne parametry w celu zagwarantowania GMP uprzednio określonej marży zysku.

22 W tym względzie należy przypomnieć, że ponieważ postanowienie odsyłające służy za podstawę procedury przewidzianej w art. 267 TFUE, sąd krajowy jest zobowiązany wyjaśnić w samym postanowieniu odsyłającym w szczególności stan faktyczny sporu w postępowaniu głównym (zob. podobnie wyrok z dnia 24 października 2024 r., Omnitel Comunicaciones i in., C-441/23, EU:C:2024:916, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 Informacje zawarte w postanowieniu odsyłającym mają bowiem pozwolić, po pierwsze, Trybunałowi na udzielenie użytecznej odpowiedzi na pytania zadane przez sąd krajowy oraz, po drugie, rządom państw członkowskich i innym zainteresowanym podmiotom na wykonanie przysługującego im prawa do przedstawienia uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Rolą Trybunału jest czuwanie, aby prawo to zostało zachowane, przy uwzględnieniu faktu, że na mocy wymienionego artykułu zainteresowanym podmiotom doręcza się jedynie postanowienia odsyłające (wyrok z dnia 24 października 2024 r., Omnitel Comunicaciones i in., C-441/23, EU:C:2024:916, pkt 70 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Kumulatywne wymogi dotyczące treści postanowienia odsyłającego zostały wyraźnie określone w art. 94 regulaminu postępowania przed Trybunałem i zostały przypomniane w szczególności w pkt 15 zaleceń dla sądów krajowych, dotyczących składania wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym (Dz.U. 2019, C 380, s. 1). Znajdują się one obecnie w pkt 15 zaleceń dla sądów krajowych dotyczących składania wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym (Dz.U. C, C/2024/6008).

25 W niniejszej sprawie należy zauważyć, że sąd odsyłający, choć zwięźle, przedstawił okoliczności faktyczne sporu w postępowaniu głównym w sposób pozwalający na zrozumienie jego przedmiotu. W szczególności z postanowienia odsyłającego wynika, że korekty cen transferowych rozpatrywanych pojazdów samochodowych były dokonywane przez zainteresowane OEM w zależności od wszystkich kosztów dystrybucji tych pojazdów poniesionych przez GMP, w tym kosztów związanych z ich naprawami i kosztów eksploatacyjnych GMP.

26 Należy zatem uznać, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

27 Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że świadczenie wzajemne za „odpłatne świadczenie usług” w rozumieniu tego przepisu stanowi korekta cen transferowych pojazdów samochodowych, która jest:

– należycie przewidziana w umowie zawartej między spółkami należącymi do tej samej grupy i mającej na celu zagwarantowanie spółce nabywającej takie pojazdy, że uzyska uprzednio określoną marżę zysku z odsprzedaży tych pojazdów;

– potwierdzona notą uznaniową lub obciążeniową skierowaną przez spółkę sprzedającą do spółki nabywającej, oraz

– obliczana na podstawie w szczególności kosztów poniesionych przez tę ostatnią spółkę w ramach naprawy wspomnianych pojazdów przez osoby trzecie.

28 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlega dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje.

29 Na podstawie art. 6 ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy VAT świadczenie usług oznacza „każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów”.

30 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem usługa jest świadczona „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy VAT, a zatem podlega opodatkowaniu VAT jedynie wówczas, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy tym świadczeniem usług z jednej strony a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika z drugiej strony. Tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości możliwej do wyodrębnienia usługi świadczonej temu usługobiorcy (zob. podobnie wyrok z dnia 16 września 2020 r., Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, pkt 43; zob. analogicznie wyroki: z dnia 4 lipca 2024 r., Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija, C-87/23, EU:C:2024:570, pkt 26; z dnia 4 września 2025 r., Arcomet Towercranes, C-726/23, EU:C:2025:646, pkt 33).

31 W niniejszej sprawie z informacji dostarczonych przez sąd odsyłający wynika, że zainteresowane OEM sprzedawały GMP w szczególności pojazdy samochodowe, które następnie odsprzedawała ona niezależnym dealerom mającym siedzibę w Portugalii, którzy z kolei byli odpowiedzialni za sprzedaż tych pojazdów klientom końcowym.

32 W przypadku nieprawidłowości wynikających z procesu produkcji wspomnianych pojazdów, nieprawidłowości, których usunięcie było pokrywane z gwarancji oferowanych przez producenta lub procedur związanych z pomocą drogową, owi dealerzy dokonywali napraw tych pojazdów i fakturowali cenę tych napraw na spółkę GMP, która następnie informowała te OEM o kosztach, jakie poniosła w tym względzie, a także o innych kosztach, takich jak koszty operacyjne, które obejmowały w szczególności koszty personelu, energii elektrycznej i marketingu.

33 Ponadto na mocy umowy z 2004 r. spółka GMP miała zagwarantowane uzyskanie uprzednio określonej marży zysku z odsprzedaży pojazdów samochodowych. W tym celu zainteresowane OEM dokonywały korekt cen transferowych rozpatrywanych pojazdów, obliczonych na podstawie wszystkich kosztów wymienionych w poprzednim punkcie niniejszego wyroku, i sporządzały, w celu zachowania tej marży, w zależności od przypadku, notę uznaniową lub notę obciążeniową skierowaną do GMP.

34 W tych okolicznościach sąd odsyłający zastanawia się w istocie, czy nie należy uznać, że spółka GMP świadczyła na rzecz zainteresowanych OEM usługi naprawy tych pojazdów, za które wynagrodzenie stanowi całość lub część kwot wynikających z tych korekt.

35 Do tego sądu, który jako jedyny jest właściwy do dokonania oceny okoliczności faktycznych, należy ustalenie charakteru transakcji rozpatrywanych w postępowaniu głównym. Niemniej jednak Trybunał powinien dostarczyć temu sądowi wszystkich istotnych wskazówek w zakresie wykładni prawa Unii, które mogą być przydatne przy rozstrzyganiu zawisłej przed nim sprawy (zob. podobnie wyrok z dnia 4 lipca 2024 r., Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija, C-87/23, EU:C:2024:570, pkt 24, 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W tym względzie w pierwszej kolejności należy zauważyć, że jedynym stosunkiem prawnym między GMP a zainteresowanymi OEM, na który powołuje się sąd odsyłający, jest stosunek wynikający z umowy z 2004 r.

37 Tymczasem z informacji, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że umowa ta miała na celu ustalanie cen transferowych pojazdów sprzedawanych przez te OEM spółce GMP i że korekty tych cen, przewidziane w rzeczonej umowie, miały na celu zagwarantowanie GMP uzyskania uprzednio określonej marży zysku.

38 Żadna z klauzul umowy z 2004 r., o których mowa w postanowieniu odsyłającym, nie wskazuje, że pomiędzy GMP a zainteresowanymi OEM istniał stosunek prawny, zgodnie z którym spółka GMP była zobowiązana do odpłatnej naprawy pojazdów, które nabywała od tych OEM.

39 Ponadto decyzja ta nie zawiera innych informacji, w tym, w stosownym przypadku, okoliczności faktycznych o charakterze niepisanym, które mogłyby wskazywać na istnienie takiego stosunku prawnego.

40 W związku z tym informacje zawarte w aktach sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie pozwalają na stwierdzenie istnienia między GMP a zainteresowanymi OEM stosunku prawnego w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 30 niniejszego wyroku, wynikającego z umowy z 2004 r. lub jakiegokolwiek innego elementu wynikającego z tych akt, w ramach którego spółki te dokonywały świadczeń wzajemnych, z których jedno polegało na świadczeniu przez GMP na rzecz tych OEM usług naprawy pojazdów samochodowych, a drugie na wynagrodzeniu za te usługi.

41 W przypadku gdyby sąd odsyłający stwierdził na podstawie okoliczności nieprzedstawionych Trybunałowi, zbadanych w danym wypadku łącznie z umową z 2004 r., że istnieje taki stosunek prawny między GMP a wspomnianymi OEM, do tego sądu będzie należało jeszcze ustalenie, czy korekty rozpatrywane w postępowaniu głównym stanowią rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usług możliwych do wyodrębnienia w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 30 niniejszego wyroku, to znaczy, czy owe korekty stanowią wynagrodzenie GMP za świadczenie usług naprawy rozpatrywanych pojazdów.

42 W tym względzie należy przypomnieć, że niepewny charakter samego istnienia wynagrodzenia może skutkować zerwaniem bezpośredniego związku między usługą świadczoną na rzecz odbiorcy a ewentualnie otrzymanym wynagrodzeniem (wyrok z dnia 4 września 2025 r., Arcomet Towercranes, C-726/23, EU:C:2025:646, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo). Tak więc, aby można było ustalić taki związek, wynagrodzenie to nie może być ani dobrowolne, ani nieprzewidywalne, ani trudne do określenia ilościowo (zob. podobnie wyrok z dnia 4 września 2025 r., Arcomet Towercranes, C-726/23, EU:C:2025:646, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że korekty rozpatrywane w postępowaniu głównym zostały obliczone z uwzględnieniem nie tylko kosztów związanych z naprawami dokonanymi przez niezależnych dealerów i zafakturowanymi przez nich na GMP, lecz również kosztów operacyjnych tej ostatniej spółki. Tak więc koszty związane z naprawami rozpatrywanych pojazdów wydają się być tylko jednym z parametrów branych pod uwagę przy obliczaniu tych korekt. W konsekwencji, w zależności od znaczenia wszystkich tych kosztów w stosunku do początkowych cen transferowych, te same korekty mogły prowadzić nie tylko do not uznaniowych, ale również do not obciążeniowych skierowanych przez OEM do GMP.

44 Ponadto różne koszty poniesione przez GMP w związku z dystrybucją tych pojazdów zostały uwzględnione jedynie w celu zagwarantowania uzyskania uprzednio określonej marży zysku, w związku z czym po jej uzyskaniu nie wydaje się, aby spółka GMP miała pewność, że od zainteresowanych OEM otrzyma zwrot wszystkich tych kosztów, a w szczególności kosztów poniesionych przez GMP w celu naprawy tych pojazdów.

45 W świetle tych rozważań wydaje się, z zastrzeżeniem ustaleń, których powinien dokonać sąd odsyłający zgodnie z pkt 41 niniejszego wyroku, że związek, jaki może istnieć między ewentualnymi usługami naprawy rozpatrywanych pojazdów świadczonymi przez GMP na rzecz zainteresowanych OEM a korektami cen transferowych tych pojazdów, jest co najwyżej pośredni.

46 Co się tyczy w drugiej kolejności argumentu rządu portugalskiego, zgodnie z którym spółka GMP, pokrywając koszty naprawy tych samych pojazdów, działała na rzecz zainteresowanych OEM i uczestniczyła w świadczeniu usług przez dealerów na rzecz tych OEM, w związku z czym przypisanie owych kosztów tym OEM należy uznać za zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do transakcji podlegającej opodatkowaniu VAT na podstawie art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy VAT, wystarczy zauważyć, że akta sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie zawierają informacji pozwalających uznać, że spółka GMP brała udział w takim świadczeniu usług i że działała ona na rachunek kogo innego.

47 W trzeciej i ostatniej kolejności, na wypadek gdyby sąd odsyłający miał uznać, że korekty rozpatrywane w postępowaniu głównym nie stanowią wynagrodzenia za świadczenie usług naprawy pojazdów przez GMP na rzecz zainteresowanych OEM, lecz zmianę a posteriori ceny zapłaconej przez GMP przy nabyciu wspomnianych pojazdów od tych OEM, należy zauważyć, że – jak wskazała rzeczniczka generalna w istocie w pkt 56–62 opinii – do właściwych organów krajowych będzie należało w razie potrzeby dokonanie oceny wpływu takiej zmiany na określenie podstawy opodatkowania transakcji polegającej na dostawie tych pojazdów przez wspomniane OEM na rzecz GMP, w szczególności w świetle art. 11 szóstej dyrektywy VAT.

48 W świetle całości powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że korekta cen transferowych pojazdów samochodowych, która jest:

– należycie przewidziana w umowie zawartej między spółkami należącymi do tej samej grupy i mającej na celu zagwarantowanie spółce nabywającej takie pojazdy, że uzyska uprzednio określoną marżę zysku z odsprzedaży tych pojazdów;

– potwierdzona notą uznaniową lub obciążeniową skierowaną przez spółkę sprzedającą do spółki nabywającej, oraz

– obliczana na podstawie w szczególności kosztów poniesionych przez tę ostatnią spółkę w ramach naprawy wspomnianych pojazdów przez osoby trzecie,

nie stanowi świadczenia wzajemnego za „odpłatne świadczenie usług” w rozumieniu tego przepisu, chyba że między tymi spółkami istnieje stosunek prawny charakteryzujący się wzajemnymi zobowiązaniami dotyczącymi świadczenia przez spółkę nabywającą usług na rzecz spółki sprzedającej i zapłaty przez tę ostatnią spółkę wynagrodzenia za te usługi w formie takiej korekty, który ustanawia bezpośredni związek między świadczeniem tych usług a tą korektą.

W przedmiocie kosztów

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

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

Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku

należy interpretować w ten sposób, że:

korekta cen transferowych pojazdów samochodowych, która jest:

– **należycie przewidziana w umowie zawartej między spółkami należącymi do tej samej grupy i mającej na celu zagwarantowanie spółce nabywającej takie pojazdy, że uzyska uprzednio określoną marżę zysku z odsprzedaży tych pojazdów;**

– **potwierdzona notą uznaniową lub obciążeniową skierowaną przez spółkę sprzedającą do spółki nabywającej, oraz**

– **obliczana na podstawie w szczególności kosztów poniesionych przez tę ostatnią spółkę w ramach naprawy wspomnianych pojazdów przez osoby trzecie,**

nie stanowi świadczenia wzajemnego za „odpłatne świadczenie usług" w rozumieniu tego przepisu, chyba że między tymi spółkami istnieje stosunek prawny charakteryzujący się wzajemnymi zobowiązaniami dotyczącymi świadczenia przez spółkę nabywającą usług na rzecz spółki sprzedającej i zapłaty przez tę ostatnią spółkę wynagrodzenia za te usługi w formie takiej korekty, który ustanawia bezpośredni związek między świadczeniem tych usług a tą korektą.

Podpisy