Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

4. rujna 2025.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Područje primjene PDV-a – Članak 2. stavak 1. točka (c) – Pojam ‚isporuke usluga uz naknadu' – Komercijalne usluge koje se pružaju unutar iste grupe društava – Transferna cijena – Članci 168. i 178. – Pravo na odbitak PDV-a – Popratne isprave"

U predmetu C-726/23,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputila Curtea de Apel Bucureşti (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska), odlukom od 16. rujna 2021., koju je Sud zaprimio 28. studenoga 2023., u postupku

SC Arcomet Towercranes SRL

protiv

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucureşti,

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii Bucureşti,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: F. Biltgen (izvjestitelj), predsjednik vijeća, T. von Danwitz, potpredsjednik Suda, u svojstvu suca prvog vijeća, A. Kumin, I. Ziemele i S. Gervasoni, suci,

nezavisni odvjetnik: J. Richard de la Tour,

tajnik: R. Şereş, administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 16. siječnja 2025.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za SC Arcomet Towercranes SRL, M. Farcău i A. Slujitoru, *avocați*,

– za rumunjsku vladu, E. Gane, L. Ghiță i A. Rotăreanu, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, A. Armenia i E. A. Stamate, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: rumunjski

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 3. travnja 2025.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1. točke (c) i članaka 168. i 178. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., stavak 1., str. 335.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva SC Arcomet Towercranes SRL (u daljnjem tekstu: Arcomet Rumunjska), s jedne strane, i Direcţie Generală Regională a Finanţelor Publice Bucureşti (Glavna regionalna uprava za javne financije u Bukureštu, Rumunjska) i Administraţie Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii Bucureşti (Porezna uprava za porezne obveznike srednje veličine u Bukureštu, Rumunjska) (u daljnjem tekstu zajedno: porezna uprava), s druge strane, u vezi sa zahtjevom za poništenje poreznih upravnih akata kojima je tom društvu naložena obveza plaćanja dodatnog poreza na dodanu vrijednost (PDV) uz zatezne kamate i kazne.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive o PDV-u određuje:

„1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[…]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

4 U skladu s člankom 9. stavkom 1. prvim podstavkom te direktive:

„Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću’. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

5 Članak 168. točke (a) navedene direktive glasi kako slijedi:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik”

6 U članku 178. točkama (a) i (f) te direktive određeno je:

„Da bi ostvari[o] pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

(a) za potrebe odbitaka sukladno članku 168. [točki] (a), u vezi s isporukama robe ili usluga, mora imati račun koji je sastavljen u skladu s odjeljcima od 3. do 6. poglavlja 3. glave XI.;

[…]

(f) ako je dužan plaćati PDV kao kupac ako se primjenjuju članci 194. do 197. ili članak 199., mora ispunjavati formalnosti koje odredi svaka pojedina država članica."

7 Članak 199. stavak 1. Direktive o PDV-u propisuje da države članice mogu odrediti da je osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a porezni obveznik kojem se isporučuju transakcije navedene u točkama od (a) do (g) te odredbe.

Rumunjsko pravo

Carinski zakonik

8 Člankom 11. stavkom 1. Legee nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku) od 22. prosinca 2003., u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Porezni zakonik), propisuje se:

„Pri određivanju iznosa poreza, nameta ili obveznog socijalnog doprinosa porezna tijela mogu ne uzeti u obzir transakciju koja nema gospodarsku svrhu, prilagođavajući njezine porezne učinke, ili mogu reklasificirati transakciju ili djelatnost na način da odražava njezin gospodarski sadržaj."

9 U skladu s člankom 19. stavkom 5. tog zakonika:

„Transakcije između povezanih subjekata izvršavaju se u skladu s načelom tržišnih cijena prema kojem se transakcije između povezanih subjekata izvršavaju 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. Načela transfernih cijena uzimaju se u obzir pri određivanju dobiti povezanih subjekata."

10 Članak 126. stavak 1. točka (a) navedene uredbe glasi:

„1. Za potrebe PDV-a, oporezive transakcije u Rumunjskoj su one koje ispunjavaju sljedeće kumulativne uvjete:

(a) transakcije koje u skladu s člancima 128. do 130. predstavljaju isporuku robe ili usluga, koja podliježe PDV-u te je obavljena uz naknadu ili transakcije koje su s njome povezane."

11 Člankom 145. stavkom 2. točkom (a) tog zakonika predviđa se:

„Svaki porezni obveznik ima pravo odbiti porez koji se odnosi na kupnje ako se one koriste za sljedeće transakcije:

(a) oporezive transakcije.”

12 Članak 146. stavak 1. točka (a) Carinskog zakonika predviđa:

„Da bi ostvario pravo na odbitak, porezni obveznik mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

(a) za dugovani ili plaćeni porez koji se odnosi na robu koju mu je porezni obveznik isporučio ili mu je treba isporučiti ili za usluge koje mu je porezni obveznik isporučio ili mu ih treba isporučiti mora imati račun sastavljen u skladu s odredbama članka 155. te dokaz o plaćanju koji su izdali porezni obveznici, koji primjenjuju sustav PDV-a, prilikom naplate kupnji ili porezni obveznici koji kupuju robu ili usluge od drugih poreznih obveznika tijekom razdoblja u kojem primjenjuju sustav PDV-a na naplatu.”

13 Člankom 150. stavkom 2. tog zakonika predviđa se:

„Porez je dužan plaćati svaki porezni obveznik koji prima usluge čije se mjesto pružanja nalazi u Rumunjskoj na temelju članka 133. stavka 2. i koje isporuči porezni obveznik koji nema poslovni nastan u Rumunjskoj ili se ne smatra da za te usluge ima poslovni nastan u njoj u skladu s člankom 125.a stavkom 2., čak i ako je registriran u Rumunjskoj u skladu s člankom 153. stavcima 4. ili 5.”

14 Članak 155. stavci 4. i 5. navedenog zakonika propisuje:

„4. Ne dovodeći u pitanje stavke od 30. do 34., primjenjuju se sljedeća pravila o izdavanju računa:

(a) za isporuke robe i usluga iz članaka 132. i 133. za koje se smatra da se nalaze u Rumunjskoj, na izdavanje računa primjenjuju se odredbe ovog članka. […]

(b) odstupajući od odredaba točke (a):

[…]

5. Porezni obveznik mora izdati račun svakom primatelju u sljedećim situacijama:

(a) obavljene isporuke robe ili usluga;

[…]”

Vladina odluka br. 44/2004 o odobravanju metodoloških standarda za primjenu Zakona br. 571/2003 o Poreznom zakoniku

15 Točka 2. stavak 2. Hotărârea Guvernului br. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Vladina odluka br. 44/2004 kojom se odobravaju metodološki standardi za primjenu zakona br. 571/2003 o poreznom zakonu), u verziji primjenjivoj na činjenice glavnog spora, predviđa:

„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 odredivu 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."

16 Točka 41. te odluke određuje da za potrebe primjene pravila o transfernim cijenama rumunjska porezna tijela moraju uzeti u obzir načela o transfernim cijenama koja je donijela Organizacija za gospodarsku suradnju i razvoj (OECD) (u daljnjem tekstu: Smjernice OECD-a).

Vladino rješenje br. 92 o Zakoniku o poreznom postupku

17 Članak 64. Ordonanțe Guvernului br. 92 privind Codul de procedură fiscală (Vladino rješenje br. 92 o Zakoniku o poreznom postupku), od 24. prosinca 2003. (ponovno objavljene Monitorul Oficial al României, dio I., br. 513 od 31. srpnja 2007.), predviđa:

„Dokazi i poslovne knjige poreznog obveznika dokazi su za određivanje oporezivog iznosa. Ako postoje drugi popratni dokumenti, uzimaju se u obzir prilikom određivanja oporezivog iznosa."

18 Članak 65. stavci 1. i 2. tog rješenja glase kako slijedi:

„1. Porezni obveznik treba dostaviti dokaze o aktima i činjenicama na kojima se temelje njegove izjave i svaki zahtjev podnesen poreznom tijelu.

2. Porezno tijelo dužno je obrazložiti porezno rješenje na temelju dokaza ili vlastitih utvrđenja."

Glavni postupak i prethodna pitanja

19 Arcomet Rumunjska dio je grupe Arcomet, neovisne globalne grupe u području najma dizalica. U okviru svoje djelatnosti Arcomet Rumunjska kupuje ili iznajmljuje dizalice kako bi ih preprodao ili iznajmio svojim klijentima u Rumunjskoj. Arcomet Service NV Belgija (u daljnjem tekstu: Arcomet Belgija) traži dobavljače za sva svoja društva kćeri, uključujući Arcomet Rumunjska, i

pregovara s tim dobavljačima o ugovornim uvjetima koji se primjenjuju na njegova društva kćeri. Međutim, za djelatnost koja se obavlja u Rumunjskoj Arcomet Rumunjska sklapa ugovore o prodaji i najmu sa svojim dobavljačima i klijentima.

20 Studija o transfernim cijenama odnosa između Arcometa Belgija i njegovih društava kćeri iz prosinca 2010. pokazala je da bi društva kćeri na razini tržišta trebala, u skladu s pravilima o transfernim cijenama, evidentirati operativnu dobit u rasponu od – 0,71 % do 2,74 %.

21 Dana 24. siječnja 2012. sklopljen je ugovor između Arcometa Belgija i Arcometa Rumunjska, na temelju kojeg se svaka strana obvezala izvršiti određeni broj usluga u korist druge strane (u daljnjem tekstu: ugovor od 24. siječnja 2012.). Tako se Arcomet Belgium obvezao, među ostalim, s operativnog gledišta, preuzeti većinu poslovnih odgovornosti, kao što su strategija i planiranje, pregovaranje o (okvirnim) ugovorima s dobavljačima trećih strana, pregovaranje o ugovornim uvjetima financiranja, inženjering, financije, centralno upravljanje voznim parkom te upravljanje kvalitetom i sigurnošću. Osim toga, on je snosio glavne gospodarske rizike povezane s djelatnošću Arcometa Rumunjska. S druge strane, potonji se obvezao kupiti i posjedovati sve proizvode potrebne za obavljanje svoje djelatnosti te biti odgovoran za prodaju i najam tih proizvoda kao i za pružanje usluga.

22 U skladu sa samim njegovim tekstom, ugovorom od 24. siječnja 2012. predviđala se naknada za djelatnosti koje su obavljale stranke koja je jednaka iznosu potrebnom kako bi se društvo Arcomet Rumunjska dovelo u situaciju koja je primjerena djelatnostima koje je obavljalo i rizicima koje je preuzelo te da se taj položaj treba utvrditi zajedničkim sporazumom između stranaka i na temelju metode transakcijske neto marže predviđene Smjernicama OECD-a. Tako je bilo predviđeno da – u slučaju da je Arcomet Belgija imao pravo primiti naknadu od Arcometa Rumunjska za svoje djelatnosti opisane u tom ugovoru – Arcomet Belgija trebao je na kraju svake godine izdati račun Arcometu Rumunjska, pri čemu je potonji trebao snositi iznos PDV-a koji se odnosi na naknadu koju je Arcomet Belgija primio u skladu s rumunjskim poreznim zakonodavstvom. U skladu s pravilima za određivanje te naknade, navedenima u prilogu tom ugovoru, Arcomet Belgija trebao je izdati račun za godišnji ispravak ako je operativna dobit Arcometa Rumunjska bila veća od 2,74 % za povrat viška dobiti, ili Arcomet Rumunjska ako je takva dobit bila niža od – 0,71 % kako bi se pokrio svaki višak gubitaka. Suprotno tomu, nije se dugovala nikakva naknada kada je predmetna operativna dobit iznosila između – 0,71 % i 2,74 %.

23 Godine 2011., 2012. i 2013. Arcomet Rumunjska zabilježio je dobit veću od 2,74 % iz ugovora od 24. siječnja 2012. Za svaku je od tih godina društvo Arcomet Belgija primilo račun s iznosom bez PDV-a, pri čemu je potonji nakon ispravka te račune prijavilo kao račune koji se odnose na isporuke usluga. Arcomet Rumunjska prijavio je prva dva računa kao kupnju usluga unutar Zajednice na koje je primijenio mehanizam prijenosa porezne obveze, ali je smatrao da je treći račun izdan u vezi s transakcijama koje nisu obuhvaćene područjem primjene PDV-a.

24 Porezni nadzor proveden je nad Arcomet Rumunjska, među ostalim, u pogledu razdoblja izdavanja tih računa, nakon čega je bio dužan platiti dodatni PDV na temelju odbijenih odbitaka u vezi s računima koje je izdao Arcomet Belgija, kao i kamate i kazne. Pravo na odbitak uskraćeno je uz obrazloženje da Arcomet Rumunjska nije dokazao da su usluge stvarno fakturirane i da su bile potrebne za potrebe njegovih oporezivih transakcija.

25 Arcomet Rumunjska podnio je Tribunalului București (Viši sud u Bukureštu, Rumunjska) tužbu za poništenje odluke o odbijanju njegove žalbe protiv izvješća poreznih inspektora, odluke o utvrđivanju dodatnog PDV-a te odgovarajućih kamata i kazni. Taj je sud odbio tu tužbu presudom od 10. ožujka 2017.

26 Arcomet Rumunjska podnio je žalbu protiv te presude Curtei de Apel Bucureľti (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska), sudu koji je uputio zahtjev.

27 U okviru spora koji se pred njim vodi, taj sud dvoji, kao prvo, o tome predstavlja li iznos koji je prvo društvo fakturiralo drugom društvu koje pripada istoj grupi društava, a koji omogućuje da se operativna dobit potonjeg prilagodi primjenom metode transakcijske neto marže, u skladu sa Smjernicama OECD-a, stvarnu protučinidbu za uslugu koju pruža prvo društvo i, slijedom toga, podrazumijeva postojanje isporuke usluga uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u.

28 Naime, postavlja se pitanje jesu li računi za ispravak, poput onih o kojima odlučuje sud koji je uputio zahtjev, formalno sredstvo za prilagodbu operativne dobiti društva kojemu su upućeni a da pritom ne postoji nikakva veza s pružanjem usluga. U nedostatku jasno odredive usluge koju je Arcomet Belgija pružio Arcometu Rumunjska, ta prilagodba operativne dobiti potonjeg stoga ne bi bila obuhvaćena područjem primjene PDV-a.

29 Kao drugo, ako bi se ipak smatralo da je Arcomet Belgija pružio Arcometu Rumunjska uslugu koja je obuhvaćena područjem primjene PDV-a, postavlja se pitanje može li se pretporez plaćen u vezi s tom uslugom odbiti jer je prvo društvo navodno pružilo te usluge za potrebe oporezive djelatnosti drugog društva. Iako sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da se odredbama rumunjskog prava zahtijeva samo postojanje računa radi ostvarivanja prava na odbitak PDV-a, pita se je li u skladu s člancima 168. i 178. Direktive o PDV-u kao i s načelom proporcionalnosti rumunjska upravna praksa koja ostvarivanje tog prava uvjetuje time da porezni obveznik podnese druge dokumente osim računa.

30 U tim je okolnostima Curtea de Apel București (Žalbeni sud u Bukureštu, Rumunjska) odlučila prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive [o PDV-u] 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 prilagodbu dobiti operativnog društva s djelatnostima koje se obavljaju i rizicima koji se preuzimaju prema metodi marže iz Smjernica OECD-a 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 [o PDV-u], 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?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

31 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive o PDV-u tumačiti na način da naknada za usluge unutar grupe, koje društvo majka pruža svojem društvu kćeri i koje se navode ugovorom, a koja se izračunava u skladu s metodom koja je preporučena u Smjernicama OECD-a i odgovara dijelu dobiti od poslovanja iznad 2,74 % koju je ostvarilo to društvo kći, predstavlja naknadu za isporuku usluga uz naknadu koja ulazi u područje primjene PDV-a.

32 U tom pogledu valja podsjetiti na to da članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive o PDV-u predviđa da PDV-u podliježe „isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

33 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, isporuka usluga obavlja se „uz naknadu” u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u i stoga podliježe tom porezu samo ako između pružatelja i korisnika usluge postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju prima pružatelj čini stvarnu protuvrijednost odredive usluge pružene korisniku. To je slučaj ako postoji izravna veza između pružene usluge i primljene (vidjeti u tom smislu presude od 8. ožujka 1988., Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, t. 12. i od 12. prosinca 2024., Weatherford Atlas Gip, EU:C:2024:1024, t. 23.).

34 Iako je na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni dovode li okolnosti glavnog postupka do transakcije uz naknadu, na Sudu je da na temelju elemenata iz spisa kojim raspolaže tom sudu pruži korisne upute u odnosu na pravo Unije.

35 S obzirom na elemente koji proizlaze iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje i koji su navedeni u točkama 21. i 22. ove presude, očito je da su u okviru ugovora od 24. siječnja 2012. obje strane preuzele uzajamne obveze. Tako se, s jedne strane, Arcomet Belgija obvezao pružati određen broj komercijalnih usluga i snositi glavne gospodarske rizike povezane s djelatnošću Arcometa Rumunjska kao operativnog društva i, s druge strane, Arcomet Rumunjska obvezao se da će na kraju svake godine isplatiti iznos koji odgovara dijelu operativne dobiti veći od 2,74 % koju je ostvario. Prvi uvjet koji postavlja sudska praksa navedena u točki 33. ove presude, koji se odnosi na postojanje pravnog odnosa između pružatelja i korisnika u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, očito je ispunjen.

36 Iz tih istih elemenata proizlazi da su plaćanja koja je Arcomet Rumunjska izvršio na temelju ugovora od 24. siječnja 2012. predstavljala naknadu za djelatnosti koje je obavljao Arcomet Belgija. Osim toga, usluge primljene kao naknada za ta plaćanja mogla su dati konkretnu prednost Arcometu Rumunjska, s obzirom na to da su, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 49. svojeg mišljenja, usluge koje pruža Arcomet Belgija, a koje su uobičajene u okviru odnosa unutar grupe, utjecale na operativnu dobit društva Arcomet Rumunjska uštedama koje su mu omogućile da ostvari ili poboljša uslugu pruženu krajnjim klijentima.

37 Posljedično, drugi uvjet iz sudske prakse navedene u točki 33. ove presude, koji se odnosi na to da naknada koju je primio pružatelj usluga predstavlja stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku, također je ispunjen. Stoga u okolnostima u glavnom postupku, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, postoji izravna veza između pružene usluge i primljenih iznosa.

38 Argumenti koje je istaknulo društvo Arcomet Rumunjska ne mogu dovesti u pitanje to razmatranje.

39 Kao prvo, ne može se protiviti prethodnoj analizi to da je cilj naknade koja se duguje društvu majci samo prilagodba, u skladu sa Smjernicama OECD-a, operativne dobiti društva kćeri kako bi se poštovalo načelo nepristrane transakcije, utvrđeno u tim načelima, bez da kao naknadu ima određenu aktivnost koja se pruža.

40 Postojanje isporuke usluga uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u treba utvrditi uzimajući u obzir sve okolnosti koje konkretno obilježavaju predmetnu transakciju, a osobito njezinu gospodarsku i poslovnu stvarnost, što je temeljni kriterij za primjenu zajedničkog sustava PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 20. siječnja 2022., Apcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, t. 38. i navedenu sudsku praksu).

41 U slučaju postojanja takvih elemenata koji govore u prilog postojanju isporuke usluga obavljene uz naknadu, čak i ako je transferna cijena između dvaju društava unutar iste grupe društava prilagođena na način da se poštuje načelo nepristrane transakcije, u skladu s metodom preporučenom Smjernicama OECD-a izrađenima za potrebe izravnog oporezivanja, ta transferna cijena može predstavljati stvarnu protuvrijednost pružene usluge.

42 Kao drugo, djelatnosti poput onih koje obavlja Arcomet Belgija treba razlikovati od stjecanja udjela holding društva u drugim društvima bez da to holding društvo izravno ili neizravno zadire u upravljanje tim društvima, pod uvjetom prava koja navedeno holding društvo ima u svojstvu dioničara ili člana. Naime, prema sudskoj praksi, samo stjecanje i držanje udjela nisu gospodarska aktivnost u smislu članka 9. stavka 1. Direktive o PDV-u i stoga ne podrazumijevaju provedbu transakcija koje podliježu PDV-u na temelju članka 2. te direktive (vidjeti, među ostalim, presudu od 20. lipnja 1991., Polysar Investments Netherlands, C-60/90, EU:C:1991:268, t. 16. i od 5. srpnja 2018., Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, t. 27. i 28.).

43 Međutim, Sud je presudio da je drugačije kada udjel sadržava izravno ili neizravno zadiranje u upravljanje društvima u kojima su stečeni udjeli, ne dovodeći u pitanje prava imatelja udjela kao dioničara ili člana (presuda od 16. srpnja 2015., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, t. 20. i navedena sudska praksa).

44 Iz opisa činjenica u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje, kako je sažet u točkama 21. i 22. ove presude, proizlazi da, za razliku od holding društva čije su djelatnosti ograničene na stjecanja financijskih udjela u drugim društvima, a da ono nije izravno ili neizravno uključeno u upravljanje tim društvima, Arcomet Belgija aktivno sudjeluje u upravljanju Arcometom Rumunjska u okviru transakcija koje podliježu PDV-u na temelju članka 2. Direktive o PDV-u, poput pružanja komercijalnih usluga svojem društvu kćeri.

45 Kao treće, na postojanje izravne veze između tih činidbi i primljene naknade ne mogu utjecati uvjeti naknade predviđeni ugovorom od 24. siječnja 2012., na temelju kojeg je iznos dugovan društvu Arcomet Belgija za 2011., 2012. i 2013. odgovarao dijelu operativne dobiti koju je ostvario Arcomet Rumunjska, a koja je veća od 2,74 %.

46 U tom pogledu iz sudske prakse Suda proizlazi da je neizvjesnost postojanja same naknade takve naravi da prekida izravnu vezu između usluge koja je pružena korisniku i eventualne primljene naknade (presude od 3. ožujka 1994., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, t. 19. i od 9. veljače 2023., Finanzamt X (Usluge vlasnika konjušnice), C-713/21, EU:C:2023:80, t. 32.).

47 Točno je da je u ovom slučaju iznos naknade dogovoren u ugovoru od 24. siječnja 2012. sam po sebi varijabilan jer naknada pretpostavlja postojanje pozitivne operativne dobiti i stoga ovisi o rezultatu Arcometa Rumunjska tijekom određene godine. Međutim, ta naknada nije ni besplatna, nasumična, teško odrediva ili neizvjesna u smislu sudske prakse Suda (vidjeti, u tom smislu, presudu od 3. ožujka 1994., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, t. 19. i od 10. studenoga 2016., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, t. 35. i 37.). Naime, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 46. svojeg mišljenja, načini te naknade unaprijed su utvrđeni u tom ugovoru i prema preciznim kriterijima, tako da navedena naknada kao takva ne predstavlja rizik (vidjeti po analogiji presudu od 9. veljače 2023., Finanzamt X, (Usluge vlasnika konjušnice) (C-713/21, EU:C:2023:80, t. 46., 48. i 50.).

48 Kao četvrto, suprotno onomu što je Arcomet Rumunjska tvrdio pred Sudom, pretpostavka predviđena ugovorom od 24. siječnja 2012. prema kojoj u slučaju operativne dobiti manje od – 0,71 % Arcomet Belgija duguje društvu Arcomet Rumunjska naknadu ni u kojem slučaju ne može prekinuti izravnu vezu između pružanja predmetnih usluga i primljene naknade. Naime, činjenični kontekst glavnog postupka koji je opisao sud koji je uputio zahtjev razlikuje se od navedene pretpostavke i odnosi se na suprotnu pretpostavku, koja je također predviđena tim ugovorom, da Arcomet Rumunjska na kraju godine Arcometu Belgija isplaćuje naknadu, s obzirom na to da je potonje društvo tijekom svake od tri godine na koje se odnose računi o kojima je riječ u glavnom postupku zabilježilo pozitivnu operativnu dobit veću od one predviđene tim ugovorom.

49 S obzirom na prethodno navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da naknada za usluge unutar grupe, koje društvo majka pruža svojem društvu kćeri i koje se navode ugovorom, a koja se izračunava u skladu s metodom koja je preporučena u Smjernicama OECD-a i odgovara dijelu dobiti od poslovanja iznad 2,74 % koju je ostvarilo to društvo kći, predstavlja naknadu za isporuku usluga uz naknadu koja ulazi u područje primjene PDV-a.

Drugo pitanje

50 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 168. i 178. Direktive o PDV-u tumačiti na način da im se protivi to da porezna uprava zahtijeva da porezni obveznik koji traži odbitak plaćenog pretporeza podnese druge dokumente osim računa kako bi dokazao postojanje usluga navedenih na tom računu i njihovo korištenje u svrhu oporezovanih transakcija tog poreznog obveznika.

51 Valja podsjetiti, kao prvo, na to da je pravo na odbitak PDV-a iz članka 167. i sljedećih uvjetovano poštovanjem kako materijalnih tako i formalnih uvjeta.

52 Kad je riječ, kao prvo, o formalnim uvjetima koji se odnose na ostvarivanje prava na odbitak PDV-a, člankom 178. točkom (a) Direktive o PDV-u predviđa se da porezni obveznik mora imati račun izdan u skladu s odjeljcima od 3. do 6. poglavlja 3. glave XI. te direktive, a u točki (f) da, ako je dužan platiti porez kao kupac u slučaju primjene članaka 194. do 197. i članka 199. navedene direktive, porezni obveznik mora ispuniti formalnosti koje utvrđuje svaka država članica.

53 U glavnom postupku iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da računi koji se odnose na usluge o kojima je riječ u glavnom postupku nisu sadržavali podatke o prirodi usluga koje je kupio Arcomet Rumunjska, o broju sati odrađenih za svaku transakciju, o korištenim ljudskim i materijalnim resursima kao ni o metodi izračuna tarifa. Rumunjska vlada je u tom

pogledu na raspravi pred Sudom pojasnila da iz tih računa nije vidljiva ni količina ni priroda pruženih usluga. Stoga se čini, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, da ti računi ne ispunjavaju formalna pravila utvrđena odredbama rumunjskog prava kojima je prenesena Direktiva o PDV-u.

54 Iz sudske prakse Suda proizlazi da porezna uprava ne može odbiti pravo na odbitak PDV-a samo zbog toga što račun ne ispunjava određene formalne uvjete propisane nacionalnim zakonodavstvom kojim je prenesena Direktiva o PDV-u ako raspolaže svim podacima za provjeru da su materijalni uvjeti u vezi s tim pravom ispunjeni (vidjeti po analogiji presudu od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, t. 43.). Nasuprot tomu, kada porezna tijela dođu do zaključka da računi koje je podnio porezni obveznik ne ispunjavaju formalne zahtjeve predviđene nacionalnim zakonodavstvom kojim je prenesena Direktiva o PDV-u, ona mogu, kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 66. svojeg mišljenja, a da se to ne protivi načelu proporcionalnosti, provjeriti jesu li ispunjeni materijalni uvjeti tog prava i u tu svrhu zahtijevati da porezni obveznik podnese dodatne dokaze.

55 Kao drugo, kada je riječ o materijalnim uvjetima, iz članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u proizlazi da, kako bi se moglo koristiti tim pravom, s jedne strane, dotična osoba treba biti „porezni obveznik” u smislu te direktive i, s druge strane, da robu i usluge na kojima temelji to pravo porezni obveznik koristi u svrhe svojih vlastitih izlaznih oporezovanih transakcija i da ulaznu isporuku tih roba ili usluga izvrši drugi porezni obveznik (presuda od 12. prosinca 2024., Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, t. 25. i navedena sudska praksa).

56 U glavnom postupku porezna uprava nije dovela u pitanje svojstvo društava Arcomet Belgija i Arcomet Rumunjska kao poreznog obveznika. Tom je društvu odbila pravo na odbitak ulaznog PDV-a jer to društvo nije podnijelo dokaz da su mu usluge navedene na računima bile stvarno pružene i da su bile nužne za potrebe njegovih oporezivih aktivnosti.

57 Prema sudskoj praksi, u nedostatku stvarnog izvršenja ulaznih usluga drugog poreznog obveznika, pravo na odbitak ne može nastati (vidjeti u tom smislu presudu od 25. svibnja 2023., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PDV – Fiktivno stjecanje), C-114/22, EU:C:2023:430, t. 31. i 37.). Prema tome, pitanje je li usluga na koju se poziva kako bi se ostvarilo pravo na odbitak stvarno pružena i je li je porezni obveznik koristio u svrhe svojih vlastitih izlaznih oporezovanih transakcija relevantno je za ocjenu je li ispunjen drugi materijalni uvjet tog prava, naveden u točki 55. ove presude. Suprotno tomu, drukčije vrijedi za pitanje jesu li pružene usluge bile nužne ili korisne za potrebe oporezovanih transakcija poreznog obveznika. Naime, Sud je već pojasnio da Direktiva o PDV-u ne uvjetuje ostvarivanje prava na odbitak kriterijem gospodarske isplativosti ulazne transakcije (vidjeti u tom smislu presudu od 12. prosinca 2024., Apcoa Parking Danmark, C-527/23, EU:C:2024:1024, t. 35. i navedenu sudsku praksu).

58 Iz toga slijedi da je u glavnom postupku porezna uprava mogla zahtijevati od Arcometa Rumunjska da dokaže da je predmetne ulazne usluge društvo Arcomet Belgija stvarno pružilo i da ih je društvo Arcomet Rumunjska stvarno koristilo za vlastite oporezive transakcije, ali se od potonjeg nije moglo zahtijevati da dokaže nužnost ili svrsishodnost tih usluga za svoje oporezive transakcije.

59 Kao drugo, kad je riječ o teretu dokazivanja koji je na poreznom obvezniku, iz sudske prakse Suda proizlazi da je na poreznom obvezniku koji zahtijeva odbitak PDV-a da dokaže da je ispunio uvjete propisane za korištenje tim odbitkom (presuda od 12. prosinca 2024., Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, t. 36. i navedena sudska praksa).

60 Porezna tijela stoga mogu zahtijevati da porezni obveznik podnese potrebne dokaze kako bi ocijenila treba li odobriti zatraženi odbitak, osobito kako bi se utvrdilo da je porezni obveznik usluge na kojima temelji pravo na odbitak koristio u svrhe svojih vlastitih izlaznih oporezovanih transakcija. U toj ocjeni nisu ograničene na ispitivanje samog računa. Ti dokazi mogu uključivati dokumente koji se nalaze u posjedu pružatelja usluga od kojeg je porezni obveznik kupio usluge za koje je platio PDV (vidjeti u tom smislu presudu od 11. studenoga 2021., EU:C:2021:910, t. 38. i 39. i navedenu sudsku praksu). Međutim, traženi dokazi moraju biti nužni i proporcionalni u svrhu ocjene jesu li ispunjeni materijalni uvjeti za pravo na odbitak, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri u okolnostima glavnog postupka.

61 S obzirom na prethodno navedeno, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da članke 168. i 178. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da im se ne protivi to da porezna uprava od poreznog obveznika koji traži odbitak plaćenog pretporeza zahtijeva podnošenje dokumenata različitih od računa kako bi dokazao postojanje usluga navedenih na tom računu i njihovo korištenje u svrhu oporezovanih transakcija tog poreznog obveznika, pod uvjetom da je podnošenje tih dokaza nužno i proporcionalno u tu svrhu.

Troškovi

62 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

1. **Članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010.**

   treba tumačiti na način da:

   naknada za usluge unutar grupe, koje društvo majka pruža svojem društvu kćeri i koje se navode ugovorom, a koja se izračunava u skladu s metodom koja je preporučena u Smjernicama Organizacije za gospodarsku suradnju i razvoj (OECD) i odgovara dijelu dobiti od poslovanja iznad 2,74 % koju je ostvarilo navedeno društvo kći, predstavlja naknadu za isporuku usluga uz naknadu koja ulazi u područje primjene poreza na dodanu vrijednost.

2. **Članke 168. i 178. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2010/45, treba tumačiti na način da im se:**

   ne protivi to da porezna uprava od poreznog obveznika koji traži odbitak plaćenog pretporeza zahtijeva podnošenje dokumenata različitih od računa kako bi dokazao postojanje usluga navedenih na tom računu i njihovo korištenje u svrhu oporezovanih transakcija tog poreznog obveznika, pod uvjetom da je podnošenje tih dokaza nužno i proporcionalno u tu svrhu.

Potpisi