Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

4 päivänä syyskuuta 2025 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Arvonlisäveron soveltamisala – 2 artiklan 1 kohdan c alakohta – Vastikkeellisen palvelujen suorituksen käsite – Konsernin sisäiset kaupalliset palvelut – Siirtohinta – 168 ja 178 artikla – Arvonlisäveron vähennysoikeus – Todisteet

Asiassa C-726/23,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Curtea de Apel București (Bukarestin ylioikeus, Romania) on esittänyt 16.9.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 28.11.2023, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

SC Arcomet Towercranes SRL

vastaan

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București ja

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja F. Biltgen (esittelevä tuomari), varapresidentti T. von Danwitz, joka hoitaa ensimmäisen jaoston tuomarin tehtäviä, sekä tuomarit A. Kumin, I. Ziemele ja S. Gervasoni,

julkisasiamies: J. Richard de la Tour,

kirjaaja: hallintovirkamies R. Șereș,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 16.1.2025 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– SC Arcomet Towercranes SRL, edustajinaan M. Farcău ja A. Slujitoru, avocați,

– Romanian hallitus, asiamiehinään E. Gane, L. Ghiță ja A. Rotăreanu,

– Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia ja E. A. Stamate,

* Oikeudenkäyntikieli: romania.

kuultuaan julkisasiamiehen 3.4.2025 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU (EUVL 2010, L 189, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan sekä 168 ja 178 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat yhtäältä SC Arcomet Towercranes SRL (jäljempänä Arcomet Romania) ja toisaalta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Bukarestin alueellinen julkisesta taloudesta vastaava pääosasto, Romania) ja Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București (keskisuurista verovelvollisista vastaava Bukarestin veroviranomainen, Romania) (jäljempänä yhdessä veroviranomaiset) ja joka koskee vaatimusta kumota veropäätökset, joilla kyseinen yhtiö velvoitettiin maksamaa täydentävää arvonlisäveroa korkoineen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta”.

4 Kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

5 Mainitun direktiivin 168 artiklan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle”.

6 Kyseisen direktiivin 178 artiklan a ja f alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä olevan 168 artiklan a alakohdan mukaisen tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta XI osaston 3 luvun 3–6 jakson mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa;

– –

f) kunkin jäsenvaltion määräämien muodollisuuksien noudattamista, jos verovelvollinen on hankkijana veronmaksuvelvollinen 194–197 ja 199 artiklaa sovellettaessa.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 199 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka vastaanottaa kyseisen säännöksen a–g alakohdassa luetellun luovutuksen tai suorituksen.

Romanian oikeus

Verokoodeksi

8 Verokoodeksista 22.12.2003 annetun lain nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä verokoodeksi), 11 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Kun veroviranomaiset määrittävät veron, maksun tai pakollisen sosiaaliturvamaksun määrän, ne voivat jättää huomiotta toimen, jolla ei ole taloudellista tavoitetta, muuttamalla sen verovaikutuksia, tai luokitella toimen tai toiminnon uudelleen, jotta se kuvastaa toimen tai toiminnon taloudellista sisältöä.”

9 Verokoodeksin 19 §:n 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”Etuyhteydessä olevien henkilöiden väliset toimet on toteutettava vapailla markkinoilla toteutuneen hinnan periaatteen mukaisesti ja sovituin tai määrätyin ehdoin, jotka eivät saa poiketa itsenäisten yritysten välisistä taloudellisista tai rahoituksellisista suhteista. Siirtohinnoittelun periaatteet on otettava huomioon määritettäessä etuyhteydessä olevien henkilöiden voittoja.”

10 Verokoodeksin 126 §:n 1 momentin a kohdassa säädetään seuraavaa:

”(1) Arvonlisäverollisia ovat Romaniassa liiketoimet, jotka täyttävät seuraavat kumulatiiviset edellytykset:

a) liiketoimet ovat 128–130 §:ssä tarkoitettuja arvonlisäveron alaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia tai näihin rinnastettavia liiketoimia, jotka ovat vastikkeellisia”.

11 Verokoodeksin 145 §:n 2 momentin a kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, jos niitä käytetään seuraaviin liiketoimiin:

a) verolliset liiketoimet”.

12 Verokoodeksin 146 §:n 1 momentin a kohdassa säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) verovelvollisella on oltava hallussaan toisen verovelvollisen sille luovuttamista tai myöhemmin luovutettaviksi tulevista tavaroista tai toisen verovelvollisen sille suorittamista tai myöhemmin suoritettaviksi tulevista palveluista maksettavasta tai maksetusta verosta 155 §:n säännösten mukaisesti annettu lasku sekä maksutosite sellaisten verovelvollisten suorittamista ostoista, jotka soveltavat arvonlisäverotuksessa maksuperustetta, tai sellaisten verovelvollisten suorittamista ostoista, jotka ostavat tavaroita tai palveluja verovelvollisilta sellaisena ajanjaksona, jonka aikana ne soveltavat arvonlisäverotuksessa maksuperustetta.”

13 Verokoodeksin 150 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollinen on henkilö, mukaan luettuna 153 tai 153 bis §:n nojalla arvonlisäverotunnisteen saanut oikeushenkilö, joka ei ole verovelvollinen, jolle palvelut suoritetaan, kun palveluiden suorituspaikka on Romania 133 §:n 2 momentin nojalla ja kun palvelut suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut Romaniaan tai jonka ei katsota sijoittautuneen sinne 125 bis §:n 2 momentin nojalla, vaikka se on rekisteröity Romaniassa 153 §:n 4 tai 5 momentin mukaisesti.”

14 Verokoodeksin 155 §:n 4 ja 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”(4) Rajoittamatta 30–34 momentin säännösten soveltamista laskutukseen sovelletaan seuraavia sääntöjä:

a) sellaisten tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta, joiden suorituspaikan katsotaan olevan Romania ja joita tarkoitetaan 132 ja 133 §:ssä, laskutukseen sovelletaan tämän pykälän säännöksiä. – –

b) poiketen siitä, mitä a kohdassa säädetään

– –

(5) Verovelvollisen on annettava lasku kullekin vastaanottajalle seuraavissa tilanteissa:

a) tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta

– –”

Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 täytäntöönpanosääntöjen hyväksymisestä annettu hallituksen päätös nro 44/2004

15 Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 täytäntöönpanosääntöjen hyväksymisestä annetun hallituksen päätöksen nro 44/2004 (Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal), sellaisina kuin niitä sovelletaan pääasiassa, 2 kohdan 2 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Verokoodeksin 126 §:n 1 momentin a kohdassa tarkoitettu tavaroiden luovutus ja/tai palvelujen suoritus on suoritettava vastiketta vastaan. Vastikkeellisuus edellyttää suoraa yhteyttä liiketoimen ja saadun vastikkeen välillä. Liiketoimi on veronalainen, jos liiketoimesta koituu asiakkaalle etua ja saatu vastike vastaa saatua etua seuraavasti:

a) asiakkaalle koituvaa etua koskeva edellytys täyttyy, kun tavaroiden tai palvelujen tarjoaja sitoutuu toimittamaan tavaroita ja/tai palveluja, jotka ovat maksun suorittajan todennettavissa, tai jos maksua ei ole suoritettu, kun liiketoimi on toteutettu siten, että tällainen sitoumus on voitu todeta. Tämä edellytys on yhteensopiva sen kanssa, että palvelut ovat kollektiivisia eivätkä ne ole täsmällisesti mitattavissa tai ne ovat osa oikeudellista velvoitetta;

b) edellytys, jonka mukaan liiketoimen ja saadun vastikkeen välillä on yhteys, täyttyy, vaikka hinta ei vastaisi liiketoimen tavanomaista arvoa eli vaikka se muodostuisi osallistumismaksuista, tavaroista tai palveluista tai hinnanalennuksista taikka sitä ei maksaisi suoraan edunsaaja vaan kolmas osapuoli.”

16 Kyseisen päätöksen 41 kohdassa säädetään, että Romanian veroviranomaisten on siirtohinnoittelusääntöjä soveltaessaan otettava huomioon Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) siirtohinnoitteluohjeet (jäljempänä OECD:n ohjeet).

Verotusmenettelykoodeksista annettu hallituksen päätös nro 92/2003

17 Verotusmenettelykoodeksista 24.12.2003 annetun hallituksen päätöksen nro 92 (Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală; uudelleen julkaistu, Monitorul Oficial al României, osa I, nro 513, 31.7.2007) 64 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen tositteet ja kirjanpitomerkinnät ovat todisteita veron perusteen määrittämiseksi. Jos muita tositteita on olemassa, ne otetaan huomioon veron perustetta määritettäessä.”

18 Kyseisen päätöksen 65 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvollisella on todistustaakka niistä toimista ja tosiseikoista, joihin hänen veroviranomaiselle antamansa ilmoitukset ja hänen sille esittämänsä hakemukset perustuvat.

(2) Veroviranomaisen on perusteltava verotuspäätös omien todisteidensa tai havaintojensa perusteella.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

19 Arcomet Romania kuuluu Arcomet-konserniin, joka on itsenäinen maailmanlaajuinen nosturien vuokrausalan konserni. Arcomet Romania ostaa tai vuokraa liiketoimintansa yhteydessä nostureita, jotka se myy tai vuokraa edelleen asiakkailleen. Arcomet Service NV Belgia (jäljempänä Arcomet Belgia) hankkii tavarantoimittajia tytäryhtiöilleen, muun muassa Arcomet Romanialle, ja neuvottelee niiden kanssa tytäryhtiöihin sovellettavista sopimusehdoista. Romaniassa harjoitetun toiminnan osalta kauppa- ja vuokrasopimukset tavaroiden luovuttajien ja loppuasiakkaiden kanssa tekee kuitenkin Arcomet Romania.

20 Arcomet Belgian ja sen tytäryhtiöiden välillä vuoden 2010 joulukuussa toteutettu siirtohinnoittelututkimus osoitti, että liikevoittomarginaali, joka tytäryhtiöiden olisi viitemarkkinatasolla siirtohinnoittelusääntöjen mukaisesti kirjattava, on vaihteluvälillä –0,71 ja 2,74 prosenttia.

21 Arcomet Belgian ja Arcomet Romanian välillä tehtiin 24.1.2012 sopimus, jonka mukaan kumpikin sopimuspuoli sitoutui toteuttamaan tietyn määrän suorituksia toisen sopimuspuolen hyväksi (jäljempänä 24.1.2012 tehty sopimus). Yhtäältä Arcomet Belgia sitoutui kantamaan muun muassa operatiiviselta kannalta suurimman osan taloudellisesta vastuusta, kuten vastuun strategiasta ja suunnittelusta, (puite)sopimusten neuvottelemisesta kolmansina osapuolina olevien tavarantoimittajien kanssa, rahoitussopimusten ehdoista neuvottelemisesta, teknisestä suunnittelusta, rahoituksesta, ajoneuvokannan hoidosta keskustasolla sekä laadun ja turvallisuuden hallinnasta. Lisäksi se kantoi Arcomet Romanian liiketoimintaan liittyvät pääasialliset taloudelliset riskit. Toisaalta Arcomet Romania sitoutui ostamaan ja omistamaan kaikki liiketoimintansa harjoittamiseen tarvittavat tuotteet ja vastaamaan näiden tuotteiden myynnistä ja vuokrauksesta sekä palvelujen suorittamisesta.

22 Mainitussa 24.1.2012 tehdyssä sopimuksessa määrätään sen sanamuodon mukaan sopimuspuolten harjoittamasta toiminnasta maksettavaksi tulevasta korvauksesta, joka on tarpeen Arcomet Romanian saattamiseksi sen harjoittamaa toimintaa ja kantamia riskejä vastaavaan asemaan, sekä siitä, että tämä asema määräytyy sopimuspuolten yhteisellä sopimuksella, ja se perustuu OECD:n ohjeissa vahvistettuun liiketoiminettomarginaalimenetelmään. Sopimuksessa määrätään, että mikäli Arcomet Belgia on oikeutettu saamaan korvauksen Arcomet Romanialta tässä sopimuksessa kuvatusta toiminnastaan, Arcomet Belgia antaa laskun Arcomet Romanialle kunkin vuoden lopussa, ja Arcomet Romania vastaa arvonlisäveron määrästä, joka liittyy Arcomet Belgian saamaan korvaukseen, paikallisen verolainsäädännön mukaisesti. Saman sopimuksen liitteessä esitettyjen, kyseisen korvauksen määrittämistä koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan vuosittaisen oikaisulaskun toimittaa Arcomet Belgia, jos Arcomet Romanian liikevoittomarginaali on yli 2,74 prosenttia, liikaa saadun voiton takaisin perimiseksi, tai Arcomet Romania, jos kyseinen marginaali on alle – 0,71 prosenttia, ylimääräisten tappioiden kattamiseksi. Sen sijaan mitään korvausta ei makseta, kun kyseinen liikevoittomarginaali on vaihteluvälillä – 0,71 ja 2,74 prosenttia.

23 Arcomet Romania kirjasi vuosina 2011, 2012 ja 2013 liikevoittomarginaalin, jonka määrä oli korkeampi kuin 24.1.2012 tehdyssä sopimuksessa määrätty 2,74 prosenttia. Se sai Arcomet Belgialta kultakin näistä vuosista arvonlisäverottoman laskun, ja Arcomet Belgia ilmoitti veroilmoituksissaan oikaisun jälkeen näiden laskujen liittyvän palvelujen tarjoamiseen. Arcomet

Romania ilmoitti veroilmoituksissaan, että kaksi ensimmäistä laskua liittyivät palvelujen yhteisöhankintoihin, joihin se sovelsi käännettyä arvonlisäveron maksuvelvollisuutta, mutta katsoi, että kolmas lasku liittyi arvonlisäveron soveltamisalaan kuulumattomiin liiketoimiin.

24 Arcomet Romaniassa tehtiin verotarkastus, joka kohdistui erityisesti kyseisten laskujen antamisvuosiin; sen seurauksena Arcomet Romanian oli suoritettava täydentävää arvonlisäveroa Arcomet Belgian laatimien laskujen osalta evätyistä vähennyksistä, sekä korkoja ja seuraamusmaksuja. Vähennysoikeus evättiin sillä perusteella, että Arcomet Romania ei ollut osoittanut, että laskutetut palvelut oli todella suoritettu, eikä sitä, että ne olivat tarpeellisia verollisten liiketoimien kannalta.

25 Arcomet Romania nosti Tribunalul Bucureștissa (Bukarestin alioikeus, Romania) kumoamiskanteen päätöksestä, jolla sen verotarkastajien kertomuksesta tekemä hallinnollinen muutoksenhaku hylättiin, sekä täydentävästä arvonlisäverosta sekä sitä vastaavista koroista ja seuraamusmaksuista tehdystä päätöksestä. Kyseinen tuomioistuin hylkäsi kanteen 10.3.2017 antamallaan tuomiolla.

26 Arcomet Romania valitti tästä tuomiosta Curtea de Apel Bucureștiin (Bukarestin ylioikeus, Romania), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

27 Ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa ensinnäkin epäilyksiä siitä, onko yhden yhtiön samaan konserniin kuuluvalta toiselta yhtiöltä laskuttama määrä, jonka perusteella viimeksi mainitun yhtiön liikevoittomarginaali voidaan oikaista OECD:n ohjeiden mukaisesti liiketoiminettomarginaalimenetelmän mukaisesti, todellinen vastike ensiksi mainitun yhtiön suorittamasta palvelusta, ja merkitseekö se näin ollen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettua vastikkeellista palvelujen suoritusta.

28 Herää näet kysymys, ovatko ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan kaltaiset oikaisulaskut muodollinen keino oikaista sen yrityksen, jolle ne on osoitettu, liikevoittomarginaalia ilman, että niillä on minkäänlaista yhteyttä palvelujen suoritukseen. Koska Arcomet Belgia ei ole suorittanut Arcomet Romanialle selvästi yksilöitävissä olevaa palvelua, Arcomet Romanian liikevoittomarginaalin mukauttaminen ei näin ollen kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan.

29 Toiseksi, jos Arcomet Belgian olisi kuitenkin katsottava suorittaneen Arcomet Romanialle arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvan palvelun, herää kysymys, onko tähän suoritukseen liittyvä ostoihin sisältyvä arvonlisävero vähennyskelpoinen, koska Arcomet Belgia on väitetysti suorittanut nämä palvelut Arcomet Romanian verollista toimintaa varten. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että Romanian oikeuden säännöksissä edellytetään ainoastaan laskun olemassaoloa arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiseksi, mutta pohtii, onko Romanian hallintokäytäntö, jonka mukaan kyseisen oikeuden käyttäminen edellyttää, että verovelvollinen esittää muita asiakirjoja kuin laskuja, yhteensopiva arvonlisäverodirektiivin 168 ja 178 artiklan sekä suhteellisuusperiaatteen kanssa.

30 Curtea de Apel București on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että määrä, jonka yhtiö (pääyhtiö) laskuttaa siihen etuyhteydessä olevalta yhtiöltä (operatiivinen yhtiö) ja joka vastaa määrää, joka on välttämätön, jotta operatiivisen yhtiön voitto voidaan sovittaa yhteen suoritettujen toimintojen ja otettujen riskien kanssa OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisen marginaalimenetelmän mukaisesti, on maksu palvelusta, joka näin ollen kuuluu arvonlisäveron soveltamisalaan?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko [arvonlisäverodirektiivin] 168 ja 178 artiklan tulkinnan yhteydessä veroviranomaisilla oikeus vaatia laskun lisäksi asiakirjoja (esim. toimintakertomuksia, töiden edistymistä koskevia selvityksiä jne.), joilla perustellaan ostettujen palvelujen käyttö verovelvollisen verollisissa liiketoimissa, vai onko arvonlisäveron vähennysoikeuden arvioinnin perustuttava yksinomaan oston ja tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen väliseen välittömään yhteyteen tai oston yhteyteen verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa tulkittava siten, että korvaus konsernin sisäisistä palveluista, jotka emoyhtiö suorittaa tytäryhtiölleen niiden välisessä sopimuksessa yksilöidyllä tavalla ja joka lasketaan OECD:n ohjeissa suositellun menetelmän mukaisesti ja joka vastaa kyseisen tytäryhtiön liikevoittomarginaalin 2,74 prosenttia ylittävää osaa, on vastike arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.

32 Tältä osin on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.

33 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan palvelujen suoritus on tehty arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetulla tavalla vastikkeellisesti ja se on siten veronalainen vain silloin, kun palvelun suorittajan ja sen vastaanottajan välillä on oikeussuhde, jonka puitteissa tehdään vastavuoroisia suorituksia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajalle suoritetusta yksilöitävissä olevasta palvelusta. Tällainen tilanne on kyseessä, jos suoritetun palvelun ja saadun vastasuorituksen välillä on suora yhteys (ks. vastaavasti tuomio 8.3.1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, 12 kohta ja tuomio 12.12.2024, Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, 23 kohta).

34 Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida, merkitsevätkö pääasian olosuhteet vastikkeellista liiketoimea, unionin tuomioistuimen on käytettävissään olevaan asiakirja-aineistoon sisältyvien seikkojen perusteella esitettävä kansalliselle tuomioistuimelle unionin oikeuden kannalta hyödyllisiä ohjeita.

35 Kun otetaan huomioon ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenevät seikat, jotka on palautettu mieleen tämän tuomion 21 ja 22 kohdassa, asiassa on ilmennyt, että 24.1.2012 tehdyssä sopimuksessa molemmat osapuolet ovat antaneet vastavuoroisia sitoumuksia. Yhtäältä Arcomet Belgia sitoutui tarjoamaan tiettyjä kaupallisia palveluja ja kantamaan pääasialliset taloudelliset riskit, jotka liittyvät Arcomet Romanian toimintaan operatiivisena yhtiönä, ja toisaalta Arcomet Romania sitoutui maksamaan kunkin vuoden lopussa määrän, joka vastaa sen liikevoittomarginaalin 2,74 prosenttia ylittävää osaa. Tämän tuomion 33 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä asetettu ensimmäinen edellytys, joka koskee sitä, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, jonka puitteissa tehdään vastavuoroisia suorituksia, näyttää täyttyvän.

36 Näistä samoista seikoista ilmenee, että Arcomet Romanian 24.1.2012 tehdyn sopimuksen nojalla suorittamat maksut olivat korvausta Arcomet Belgian harjoittamasta toiminnasta. Lisäksi näiden maksujen vastikkeena vastaanotetut palvelut olivat omiaan tuottamaan konkreettista etua Arcomet Romanialle, koska – kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 49 kohdassa – Arcomet Belgian suorittamat palvelut, jotka ovat yleisiä konsernien sisäisissä suhteissa, vaikuttivat Arcomet Romanian voittomarginaaliin niiden mahdollistamien säästöjen tai loppuasiakkaille tarjottavan palvelun parantamisen kautta.

37 Näin ollen myös tämän tuomion 33 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä asetettu toinen edellytys, jonka mukaan palvelujen suorittajan saaman korvauksen on oltava todellinen vastasuoritus vastaanottajalle suoritetusta palvelusta, täyttyy. Näin ollen pääasian olosuhteissa suoritetun palvelun ja maksettujen määrien välillä on suora yhteys, jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu.

38 Arcomet Romanian esittämät väitteet eivät ole omiaan horjuttamaan tätä toteamusta.

39 Ensinnäkään edellä esitettyä arviointia vastaan ei voida väittää, että emoyhtiölle maksettavan korvauksen tarkoituksena on ainoastaan mukauttaa tytäryhtiön liikevoittomarginaalia OECD:n ohjeiden mukaisesti näissä ohjeissa vahvistetun markkinaehtoperiaatteen noudattamiseksi, ilman, että on olemassa konkreettista toimintaa, joka on suoritettava vastikkeena.

40 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetun vastikkeellisen palvelujen suorituksen olemassaoloa arvioitaessa on otettava huomioon kaikki kyseistä liiketoimea konkreettisesti koskevat seikat, joihin kuuluu muun muassa sen taloudellinen ja kaupallinen todellisuus, joka on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys (ks. vastaavasti tuomio 20.1.2022, Apcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Kun on olemassa tällaisia seikkoja, jotka puoltavat sitä, että kyseessä on vastikkeellinen palvelujen suoritus, on niin, että vaikka kahden samaan konserniin kuuluvan yhtiön välillä on vahvistettu siirtohinta markkinaehtoperiaatteen noudattamiseksi välitöntä verotusta varten laadituissa OECD:n ohjeissa suositellun menetelmän mukaisesti, tämä hinta voi kuitenkin muodostaa tarjotun palvelun todellisen vastasuorituksen.

42 Toiseksi Arcomet Belgian harjoittaman toiminnan kaltainen toiminta on erotettava tilanteesta, jossa holdingyhtiö hankkii osuuksia muista yhtiöistä puuttumatta suoraan tai epäsuorasti näiden yhtiöiden hallinnointiin, tämän kuitenkaan rajoittamatta kyseisen holdingyhtiön oikeuksia, joita sillä on osakkeen- tai osuudenomistajana. Oikeuskäytännön mukaan pelkkä yhtiöosuuksien hankinta ja pelkkä hallussapito ei nimittäin ole arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua liiketoimintaa, eivätkä ne näin ollen merkitse arvonlisäverollisten liiketoimien

toteuttamista arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan nojalla (ks. vastaavasti tuomio 20.6.1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, EU:C:1991:268, 16 kohta ja tuomio 5.7.2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, 27 ja 28 kohta).

43 Unionin tuomioistuin on kuitenkin katsonut, että asia on toisin, jos osakkuuteen liittyy suora tai epäsuora puuttuminen niiden yhtiöiden hallinnointiin, joista osakkuus on hankittu, tämän kuitenkaan rajoittamatta osakkuuden haltijan oikeuksia, joita sillä on osakkaana tai yhtiömiehenä (tuomio 16.7.2015, Larentia + Minerva ja Marenave Schiffahrt, C-108/14 ja C-109/14, EU:C:2015:496, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 Ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvästä tosiseikkojen kuvauksesta, sellaisena kuin se on esitetty tiivistetysti tämän tuomion 21 ja 22 kohdassa, ilmenee, että toisin kuin holdingyhtiö, jonka toiminta rajoittuu osakkuuksien hankkimiseen muista yhtiöistä puuttumatta suoraan tai epäsuorasti näiden yhtiöiden hallinnointiin, Arcomet Belgia osallistuu aktiivisesti tytäryhtiönsä Arcomet Romanian hallinnointiin suorittamalla sille arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan nojalla arvonlisäverollisia liiketoimia, kuten kaupallisia palveluja.

45 Kolmanneksi näiden suoritusten ja saadun vastasuorituksen välisen suoran yhteyden olemassaoloon eivät voi vaikuttaa 24.1.2012 tehdyssä sopimuksessa määrätyt korvausta koskevat yksityiskohtaiset säännöt, joiden mukaan Arcomet Belgialle maksettava määrä vastasi vuosien 2011, 2012 ja 2013 osalta Arcomet Romanian liikevoittomarginaalin 2,74 prosenttia ylittävää osaa.

46 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että epävarmuus siitä, saadaanko korvausta lainkaan, on omiaan katkaisemaan palvelun vastaanottajalle suoritetun palvelun ja mahdollisesti saatavan korvauksen välisen suoran yhteyden (tuomio 3.3.1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, 19 kohta ja tuomio 9.2.2023, Finanzamt X (Hevostallin omistajan suoritukset), C-713/21, EU:C:2023:80, 32 kohta).

47 Nyt käsiteltävässä asiassa on totta, että 24.1.2012 tehdyssä sopimuksessa sovitun korvauksen määrä itsessään vaihtelee, koska korvaus edellyttää positiivisen liikevoittomarginaalin olemassaoloa ja riippuu siten Arcomet Romanian tuloksesta tiettynä vuonna. Tämä korvaus ei kuitenkaan ole unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla vastikkeeton, satunnainen, vaikeasti määritettävissä tai epävarma (ks. vastaavasti tuomio 3.3.1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, 19 kohta ja tuomio 10.11.2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, 35 ja 37 kohta). Kuten julkisasiamies näet toteaa ratkaisuehdotuksensa 46 kohdassa, tämän korvauksen ehdot on näet määritelty kyseisessä sopimuksessa etukäteen ja täsmällisin perustein, joten mainitussa korvauksessa ei sellaisenaan ole mitään epävarmaa (ks. analogisesti tuomio 9.2.2023, Finanzamt X (Hevostallin omistajan suoritukset), C-713/21, EU:C:2023:80, 46, 48 ja 50 kohta).

48 Neljänneksi on todettava, että toisin kuin Arcomet Romania on väittänyt unionin tuomioistuimessa, 24.1.2012 tehdyssä sopimuksessa määrätty tilanne, jonka mukaan Arcomet Belgia maksaa Arcomet Romanialle korvauksen, jos liikevoittomarginaali on alle – 0,71 prosenttia, ei missään tapauksessa ole omiaan katkaiseman kyseessä olevan palvelun suorituksen ja saadun vastikkeen välistä suoraa yhteyttä. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvaama pääasian tosiasiallinen asiayhteys eroaa nimittäin mainitusta tilanteesta ja koskee käänteistä tilannetta, josta niin ikään määrätään kyseisessä sopimuksessa ja jonka mukaan Arcomet Romania maksaa korvauksen Arcomet Belgialle vuoden lopussa, koska

Arcomet Romania on kirjannut pääasiassa kyseessä olevissa laskuissa tarkoitettujen kaikkien kolmen vuoden aikana positiivisen liikevoittomarginaalin, joka on suurempi kuin kyseisessä sopimuksessa määrätty liikevoittomarginaali.

49 Ensimmäiseen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että korvaus konsernin sisäisistä palveluista, jotka emoyhtiö suorittaa tytäryhtiölleen niiden välisessä sopimuksessa yksilöidyllä tavalla ja joka lasketaan OECD:n ohjeissa suositellun menetelmän mukaisesti ja joka vastaa kyseisen tytäryhtiön liikevoittomarginaalin 2,74 prosenttia ylittävää osaa, on vastike arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.

Toinen kysymys

50 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 168 ja 178 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että veroviranomaiset vaativat verovelvollista, joka hakee ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä, esittämään muita asiakirjoja kuin laskun osoittaakseen, että kyseisessä laskussa mainitut palvelut on suoritettu ja että ne olivat tarpeellisia kyseisen verovelvollisen verollisten liiketoimien kannalta.

51 Ensinnäkin on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty arvonlisäveron vähennysoikeus edellyttää sekä aineellisten että muodollisten edellytysten täyttymistä.

52 Ensinnäkin arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttöä koskevista muodollisista edellytyksistä on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 178 artiklan a alakohdassa verovelvolliselta edellytetään kyseisen direktiivin XI osaston 3 luvun 3–6 jakson säännösten mukaisesti laaditun laskun hallussapitoa, ja sen f alakohdassa edellytetään kunkin jäsenvaltion määräämien muodollisuuksien noudattamista, jos verovelvollinen on hankkijana veronmaksuvelvollinen 194–197 ja 199 artiklaa sovellettaessa.

53 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevia palveluja koskevissa laskuissa ei ollut tietoja Arcomet Romanian hankkimien palvelujen luonteesta, kunkin toimen osalta suoritettujen tuntien määrästä, käytetyistä henkilöstöresursseista ja aineellisista resursseista eikä hintojen laskutavasta. Romanian hallitus täsmensi tältä osin unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa, ettei kyseisistä laskuista ilmene suoritettujen palvelujen määrää eikä luonnetta. Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu, vaikuttaa siis siltä, että nämä laskut eivät olleet arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanosta annetuissa Romanian oikeuden säännöksissä vahvistettujen muotoseikkoja koskevien sääntöjen mukaisia.

54 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että veroviranomaiset eivät saa evätä oikeutta arvonlisäverovähennykseen yksistään siitä syystä, että lasku ei täytä tiettyjä kansallisessa lainsäädännössä, jolla arvonlisäverodirektiivi on pantu täytäntöön, asetettuja muotovaatimuksia, jos niillä on käytettävissään kaikki tiedot sen tarkistamiseksi, että vähennysoikeutta koskevat aineelliset edellytykset täyttyvät (ks. analogisesti tuomio 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, 43 kohta). Sitä vastoin silloin, kun veroviranomaiset päätyvät siihen tulokseen, että verovelvollisen esittämät laskut eivät täytä kansallisessa lainsäädännössä, jolla arvonlisäverodirektiivi on pantu täytäntöön, säädettyjä

muodollisia vaatimuksia, ne voivat – kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 66 kohdassa – ilman, että suhteellisuusperiaate on esteenä tälle, tarkistaa, täyttyvätkö tämän oikeuden aineelliset edellytykset, ja vaatia tätä varten verovelvollista esittämään lisätodisteita.

55 Toiseksi aineellisten edellytysten osalta arvonlisäverodirektiivin 168 artiklasta ilmenee, että vähennysoikeuden saaminen edellyttää yhtäältä, että asianomainen on kyseisessä direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen, ja toisaalta, että verovelvollinen käyttää tavaroita tai palveluja, joihin vähennysoikeuden käyttämiseksi vedotaan, myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verollisiin liiketoimiinsa ja että toinen verovelvollinen on luovuttanut nämä tavarat tai palvelut aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa (tuomio 12.12.2024, Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

56 Pääasiassa veroviranomaiset eivät ole kyseenalaistaneet sitä, että Arcomet Belgia ja Arcomet Romania ovat verovelvollisia. Ne epäsivät Arcomet Romanialta oikeuden ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen sillä perusteella, että kyseinen yhtiö ei ollut esittänyt näyttöä siitä, että laskuissa mainitut palvelut oli tosiasiallisesti suoritettu sille ja että palvelut olivat tarpeellisia sen verollisen toiminnan kannalta.

57 Oikeuskäytännön mukaan on kuitenkin niin, että jos toinen verovelvollinen ei ole tosiasiallisesti suorittanut palveluja aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa, vähennysoikeutta ei voi syntyä (ks. vastaavasti tuomio 25.5.2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (Arvonlisävero – Fiktiivinen tavaran tai palvelun hankinta), C-114/22, EU:C:2023:430, 31 ja 37 kohta). Näin ollen sillä, onko palvelu, johon vedotaan vähennysoikeuden perusteena, todella suoritettu ja onko verovelvollinen käyttänyt sitä myöhemmässä vaihdannan vaiheessa verolliseen liiketoimintaansa, on merkitystä arvioitaessa, täyttyykö tämän tuomion 55 kohdassa tarkoitettu vähennysoikeuden toinen aineellinen edellytys. Asia on sitä vastoin toisin sen kysymyksen osalta, olivatko suoritetut palvelut tarpeellisia tai tarkoituksenmukaisia verovelvollisen verollisten liiketoimien kannalta. Unionin tuomioistuin on näet jo täsmentänyt, että arvonlisäverodirektiivissä ei aseteta vähennysoikeuden käyttämisen edellytykseksi sitä, että aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettu liiketoimi on taloudellisesti kannattava (ks. vastaavasti tuomio 12.12.2024, Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

58 Tästä seuraa, että pääasiassa veroviranomaiset saattoivat vaatia Arcomet Romaniaa osoittamaan, että Arcomet Belgia oli tosiasiallisesti suorittanut kyseiset palvelut aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa ja että Arcomet Romania oli tosiasiallisesti käyttänyt niitä omiin verollisiin liiketoimiinsa, mutta ne eivät voineet vaatia Arcomet Romaniaa osoittamaan, että kyseiset palvelut olivat tarpeellisia tai tarkoituksenmukaisia sen verollisten liiketoimien kannalta.

59 Verovelvollisella olevan todistustaakan osalta on todettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäveron vähennysoikeutta hakevan verovelvollisen on osoitettava, että se täyttää vähennyksen tekemiseen vaadittavat edellytykset (tuomio 12.12.2024, Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 Veroviranomaiset voivat siis vaatia verovelvollista esittämään tarvittavat todisteet, jotta ne voivat arvioida, onko vaadittu vähennys myönnettävä vai ei, erityisesti sen osoittamiseksi, että verovelvollinen on käyttänyt myöhemmässä vaihdannan vaiheessa palveluja, joihin vähennysoikeuden perusteena on vedottu, omiin verollisiin liiketoimiinsa. Tässä arvioinnissa veroviranomaisten ei tarvitse rajoittua pelkästään itse laskun tutkimiseen. Tällainen näyttö voi sisältää asiakirjoja, jotka ovat sellaisen palvelujen suorittajan hallussa, jolta kyseinen

verovelvollinen on arvonlisäverollisesti hankkinut palveluja (ks. vastaavasti tuomio 11.11.2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, 38 ja 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Vaadittujen todisteiden on kuitenkin oltava tarpeellisia ja oikeasuhteisia sen arvioimiseksi, täyttyvätkö vähennysoikeuden aineelliset edellytykset, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on pääasian olosuhteissa tarkistettava.

61 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 168 ja 178 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä sille, että veroviranomaiset vaativat verovelvollista, joka hakee ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä, esittämään muita asiakirjoja kuin laskun osoittaakseen, että kyseisessä laskussa mainitut palvelut on suoritettu ja että niitä on käytetty kyseisen verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, kunhan näiden todisteiden esittäminen on tarpeen ja oikeasuhteista tätä tarkoitusta varten.

Oikeudenkäyntikulut

62 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 13.7.2010 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/45/EU, 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa

on tulkittava siten, että

korvaus konsernin sisäisistä palveluista, jotka emoyhtiö suorittaa tytäryhtiölleen niiden välisessä sopimuksessa yksilöidyllä tavalla ja joka lasketaan Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) ohjeissa suositellun menetelmän mukaisesti ja joka vastaa kyseisen tytäryhtiön liikevoittomarginaalin 2,74 prosenttia ylittävää osaa, on vastike arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.

2) Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2010/45, 168 ja 178 artiklaa on tulkittava siten, että

ne eivät ole esteenä sille, että veroviranomaiset vaativat verovelvollista, joka hakee ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä, esittämään muita asiakirjoja kuin laskun osoittaakseen, että kyseisessä laskussa mainitut palvelut on suoritettu ja että niitä on käytetty kyseisen verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, kunhan näiden todisteiden esittäminen on tarpeen ja oikeasuhteista tätä tarkoitusta varten.

Allekirjoitukset