

ORZECZENIE

Korekty rentowności a VAT – konsekwencje wyroku TSUE

Korekty cen transferowych nie mają jednolitej kwalifikacji na gruncie VAT i każdorazowo wymagają analizy umowy oraz rzeczywistego charakteru świadczeń – potwierdził Trybunał Sprawiedliwości UE w sprawie Arcomet.



ADAM KSIĄZEK
radca prawny,
Andersen w Polsce



WOJCIECH BRATANIEC
consultant, Andersen w Polsce

W ostatnim czasie kwestia rozliczania korekt cen transferowych na gruncie podatku VAT ponownie znalazła się w centrum zainteresowania podatników. Opinia rzecznika generalnego oraz wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) w sprawie Arcomet (C-726/23) mogą wpłynąć na dotychczasowe podejście do tzw. TP adjustment.

Stan faktyczny

Sprawa Arcomet dotyczyła rozliczeń pomiędzy spółką Arcomet Rumunia, zajmującą się sprzedażą i wynajmem żurawi budowlanych, a jej spółką dominującą Arcomet Belgia, odpowiedzialną w grupie za funkcje zarządcze i zakupowe. Między podmiotami obowiązywała umowa określająca docelowy poziom rentowności Arcomet Rumunia, z zastrzeżeniem, że w przypadku odchylenia od tego poziomu dokonywana będzie coroczna korekta. Fakturę wyrównawczą wystawiała spółka belgijska w razie nadwyżki zysku w Rumunii, a spółka rumuńska – w przypadku poniesienia przez nią straty.

W latach, których dotyczy spór, Arcomet Belgia wystawiła na rzecz Arcomet Rumunia trzy faktury wyrównawcze bez VAT, odnoszące się do korekt rentowności w kontekście cen transferowych. Z kolei Arcomet Rumunia rozpoznała te faktury jako import usług i odliczyła podatek naliczony. Rumuńskie organy podatkowe zakwestionowały to podejście, uznając, że spółka nie wykazała związku pomiędzy nabytymi usługami a prowadzoną działalnością opodatkowaną. W rezultacie zobowiązano Arcomet Rumunia do zapłaty dodatkowego VAT wraz z odsetkami i karami.

Sąd Apelacyjny w Bukareszcie, rozpatrując apelację Arcomet Rumunia od wyroku sądu pierwszej instancji od-

dalającego jej skargę na decyzję podatkową, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do TSUE z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

■ Czy korekta rentowności, polegająca na dostosowaniu zysku do ponoszonego ryzyka zgodnie z metodą marży transakcyjnej netto, stanowi zapłatę za usługę podlegającą opodatkowaniu VAT?

■ Czy organy podatkowe mogą żądać, poza fakturą, dodatkowych dowodów potwierdzających, że nabyte usługi zostały wykorzystane na potrzeby działalności opodatkowanej VAT?

Opinia rzecznika generalnego

W opinii rzecznika generalnego TSUE wynagrodzenie wypłacane przez Arcomet Rumunia na rzecz Arcomet Belgia za usługi wewnątrgrupowe, określone w umowie i kalkulowane zgodnie z metodą marży transakcyjnej netto, należy uznać za świadczenie wzajemne w ramach odpłatnego świadczenia usług. Wynagrodzenie to, zdaniem rzecznika, powinno podlegać opodatkowaniu VAT, przy czym każda sprawa dotycząca korekt cen transferowych powinna podlegać indywidualnej analizie.

W relacjach między Arcomet Belgia a Arcomet Rumunia istniał bezpośredni związek pomiędzy świadczonymi usługami a otrzymanym wynagrodzeniem. Wynagrodzenie to było przypisane do konkretnych usług i ustalane w momencie, gdy znane były stronom transakcji wskaźniki rentowności. Jednocześnie rzecznik zwrócił uwagę, że korekty zostały udokumentowane fakturami, a nie notami księgowymi, co odróżniało je od typowych korekt cen transferowych.

W odniesieniu do drugiego pytania prejudycjalnego

go związku pomiędzy świadczeniem usług a zapłatą, co uzasadniało objęcie transakcji zakresem podatku VAT.

Wyrok Trybunału

TSUE, po zapoznaniu się z opinią, zasadniczo podzielił stanowisko rzecznika generalnego i orzekł, że:

■ wynagrodzenie za określone umownie usługi wewnętrzgrupowe świadczone przez spółkę dominującą na rzecz jej spółki zależnej, obliczane zgodnie z metodą zalecaną przez wytyczne w sprawie cen transferowych Organizacji Współpracy i Rozwoju Gospodarczego (OECD) i odpowiadające części marży operacyjnej przekraczającej 2,74 proc. uzyskanej przez tę spółkę zależną, stanowi wynagrodzenie za odpłatne świadczenie usług objęte zakresem stosowania podatku od wartości dodanej;

■ art. 168 i 178 dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą 2010/45, należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, by organ podatkowy wymagał od podatnika, który wnosi o odliczenie naliczonego podatku od wartości dodanej, przedstawienia dokumentów innych niż faktura w celu wykazania istnienia usług wymienionych na tej fakturze i ich wykorzystania na potrzeby opodatkowanych transakcji tego podatnika, o ile przedstawienie tych dowodów jest niezbędne i proporcjonalne do tego celu.

TSUE uznał, że obie strony podjęły w ramach transakcji wzajemne zobowiązania. Z jednej strony Arcomet Belgia zobowiązała się do świadczenia pewnej liczby usług handlowych i ponoszenia głównego ryzyka gospodarczego

w odniesieniu od spółki holdingowej ograniczającej się do nabycia udziałów finansowych w innych spółkach, Arcomet Belgia aktywnie uczestniczyła w zarządzaniu Arcomet Rumunia w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu VAT na podstawie art. 2 dyrektywy VAT, takich jak świadczenie usług na rzecz swojej spółki zależnej.

W odniesieniu do drugiego pytania TSUE stwierdził, że sam fakt posiadania faktury nie wystarczy do skorzystania z prawa do odliczenia VAT, jeśli dokument nie po-

wiązanymi. Nie obejmuje ona konkretnych faktur, ich poszczególnych pozycji ani pierwotnie stosowanych cen, a także nie wiąże się z realizacją dostaw towarów ani świadczeniem usług pomiędzy stronami transakcji (np. interpretacja z 2 lutego 2024 r., 0114-KDIP4-3.4012.476.2023.2.MKA, oraz z 28 lutego 2024 r., 0111-KDIP3-1.4012.947.2023.4.IK).

Natomiast korekta uwzględniana w rozliczeniach VAT dotyczy przypadków, w których jest bezpośrednio związana z konkretnymi dostawami towarów lub

„ Nie każda korekta rentowności podlega VAT – decyduje analiza treści umowy i rzeczywistego charakteru świadczeń

zwala ustalić rodzaju i zakresu świadczonych usług. Organ podatkowy może więc żądać dodatkowych dowodów potwierdzających, że usługi zostały rzeczywiście wykonane i że były wykorzystywane do działalności opodatkowanej. Jednocześnie TSUE podkreślił, że takie żądania muszą być proporcjonalne – administracja nie może wymagać od podatnika nadmiernych lub zbędnych dokumentów, lecz jedynie tych, które są konieczne do potwierdzenia rzeczywistego charakteru transakcji.

Dotychczasowa praktyka polskich organów

Kwestia wpływu korekt cen transferowych na rozliczenia VAT od lat budzi wątpliwości interpretacyjne. Brak szczegółowych przepisów w ustawie o VAT sprawił, że praktyka organów podatkowych i podatników ukształtowała się głównie na podstawie objaśnień Ministerstwa Finansów z 31 marca 2021 r. (dalej: objaśnienia MF) oraz interpretacji indywidualnych DKIS.

W objaśnieniach MF wskazano, że jeżeli korekta cen transferowych nie powoduje zmiany wynagrodzenia z tytułu konkretnych dostaw towarów lub świadczenia usług, lecz jedynie służy dostosowaniu rentowności do poziomu rynkowego, pozostaje ona poza zakresem VAT i nie jest dokumentowana fakturą, lecz notą księgową.

Stanowisko to znajduje potwierdzenie w interpretacjach indywidualnych, w których organy podatkowe uznają, że korekta pozostająca poza zakresem VAT dotyczy sytuacji, gdy odnosi się do całkowitej rentowności osiągniętej w danym okresie i nie jest związana z konkretnymi dostawami towarów lub świadczeniami usług realizowanymi między podmiotami

świadczeniem usług realizowanych w danym okresie między podmiotami powiązanymi. Obejmuje korekty odnoszące się do określonych faktur lub pierwotnie stosowanych cen za towary bądź usługi. W takich sytuacjach organy podatkowe przyjmują, że korektę należy rozliczyć w VAT poprzez wystawienie faktury korygującej. Takie stanowisko przedstawiono m.in. w interpretacjach indywidualnych z 27 lutego 2024 r. (0114-KDIP1-2.4012.615.2023.1.JO) oraz z 26 lutego 2024 r. (0114-KDIP1-2.4012.613.2023.1.JO).

Znaczenie wyroku TSUE dla praktyki

Wyrok TSUE w sprawie Arcomet w gruncie rzeczy potwierdza dotychczasowe podejście: korekty cen transferowych nie mają jednolitej kwalifikacji na gruncie VAT i każdorazowo wymagają analizy umowy oraz rzeczywistego charakteru świadczeń. Kluczowe jest ustalenie, jakie zobowiązania przyjęły strony i czy płatność wyrównawcza da się powiązać z konkretnym działaniem drugiego podmiotu (np. usługi zarządzania, negocjacje, przejęcie ryzyka) przynoszącym wymierną korzyść – wówczas może to być wynagrodzenie za usługę, nawet jeśli kwota jest ustalana po zakończeniu roku. Nie oznacza to jednak, że każda korekta automatycznie podlega VAT; jeśli służy wyłącznie wyrównaniu rentowności lub alokacji kosztów, może pozostać neutralna. Niestety, TSUE nie wskazał precyzyjnych, uniwersalnych przesłanek – ocena jest indywidualna.

W praktyce oznacza to konieczność rzetelnego badania dokumentacji wewnątrgrupowej i gromadzenia dowodów wykonania usług, bo sama faktura może nie wystarczyć. / ●