

Věc C-527/23

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

16. srpna 2023

Předkládající soud:

Tribunalul Prahova (Rumunsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

30. prosince 2022

Žalobkyně:

Weatherford Atlas Gip SA

Žalovaní:Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de
Soluționare a ContestațiilorAgenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de
Administrare a Marilor Contribuabili**Předmět původního řízení**

Žaloba znějící na částečné zrušení rozhodnutí o správní stížnosti podané společností Weatherford Atlas GIP SA, a to v části, v níž se zamítá stížnost ohledně částky ve výši 1 774 410 rumunských lei (RON) z titulu DPH, a zrušení platebního výměru týkajícího se hlavních daňových povinností v souvislosti s rozdíly v základech daně zjištěnými v rámci daňové kontroly právnických osob. Kromě toho se tato společnost domáhá toho, aby byla konstatována protiprávnost zprávy o daňové kontrole, která byla základem pro vydání platebního výměru, a aby bylo nařízeno vrácení DPH zaplacené žalobkyní.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Na základě článku 267 SFEU se žádá o výklad článků 2 a 168 směrnice 2006/112.

Předběžné otázky

1) Musí být článek 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, vykládaný ve světle zásady daňové neutrality, vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby správce daně za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, odepřel osobě povinné k dani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené za pořízené administrativní služby, pokud se prokáže, že veškeré náklady zaevidované za pořízené služby byly zahrnuty do režijních nákladů plátce daně a že tento plátce daně uskutečňuje pouze zdanitelná plnění, že poskytnutí služeb je výslovně potvrzeno správcem daně a že uplatněný daňový režim je režimem přenesení daňové povinnosti (který vylučuje ztrátu pro státní pokladnu)?

2) Lze pro účely výkladu ustanovení článků 2 a 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, považovat řídicí a administrativní služby (tedy asistenční a poradenské služby v různých oblastech, služby finančního a právního poradenství) poskytované mezi společnostmi v rámci skupiny ve prospěch různých členů skupiny za částečně využitě každým členem skupiny pro účely zdanitelných plnění, tedy pořízené pro jeho vlastní potřebu?

3) Lze pro účely výkladu článku 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty v případě, že je prokázáno, že služby poskytované v rámci skupiny nejsou poskytovány ve prospěch jednoho z členů skupiny, považovat společnost, která je součástí skupiny, ale má se za to, že z těchto služeb neměla prospěch, za osobu povinnou k dani, která jedná jako taková?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva a judikatura

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), čl. 2 odst. 1, čl. 9 odst. 1 a články 168, 178, 203 a 273

Článek 5 odst. 4 Smlouvy o Evropské unii

Článek 5 protokolu Smlouvy o Evropské unii (č. 2) o používání zásad subsidiarity a proporcionality

Věci: C-98/98, Midland Bank; C-408/98, Abbey National; C-153/11, Klub; C-465/03, Kretztechnik; C-29/08, SKF; C-435/05, Investrand

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zákon č. 227/2015, kterým se zavádí daňový zákoník), čl. 3 písm. a), který stanoví následující zásadu zdanění: „neutralita daňových opatření ve vztahu k různým kategoriím investorů a kapitálu, vlastnictví, která zajišťuje prostřednictvím úrovně zdanění stejné podmínky pro investory, rumunský a zahraniční kapitál“.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, kterým se zavádí daňový zákoník), čl. 126 odst. 1 [který stanoví kumulativní podmínky pro zdanitelná plnění a který v písmenu a) stanoví „plnění, která jsou ve smyslu článků 128 až 130 dodáním zboží nebo poskytnutím služby nebo jsou za ně považována, která podléhají DPH, uskutečněná za úplatu“]; čl. 145 odst. 2 [který stanoví nárok osoby povinné k dani na odpočet daně z pořízení, pokud jsou uskutečněna pro účely určitých plnění, včetně „zdanitelných plnění“ v písmenu a)]; čl. 146 odst. 1 [který stanoví podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně]; čl. 150 odst. 1 a 2

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (prováděcí pravidla k zákonu č. 571/2003, kterým se zavádí daňový zákoník, schválená rozhodnutím vlády č. 44/2004):

– bod 2 odst. 2 ve spojení s článkem 126 daňového zákoníku z roku 2003:

„Podle čl. 126 odst. 1 písm. a) daňového zákoníku musí být dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečněno za úplatu. Podmínka týkající se ‚úplatnosti‘ předpokládá existenci přímé souvislosti mezi plněním a obdrženým protiplněním. Plnění je zdanitelné, pokud poskytuje zákazníkovi výhodu a obdržené protiplnění souvisí se získanou výhodou, a to následujícím způsobem:

a) podmínka existence výhody pro zákazníka je splněna, pokud se dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb zaváže, že dodá zboží nebo poskytne služby určité osobě, která uskuteční platbu, anebo pokud platba neexistuje, pokud bylo plnění provedeno za účelem umožnění přijetí takového závazku. Tato podmínka je slučitelná s tím, že se jedná o kolektivní služby, které nejsou přesně měřitelné nebo byly součástí právního závazku; [...]“.

– bod 41 ve spojení s článkem 11 daňového zákoníku z roku 2003:

„V případě administrativních a řídicích služeb v rámci skupiny se zohlední následující skutečnosti:

a) mezi přidruženými osobami se náklady na správu, řízení, kontrolu, poradenství nebo podobné funkce odečítají centrálně nebo regionálně prostřednictvím mateřské společnosti jménem skupiny jako celku. Za tyto činnosti nelze účtovat žádnou odměnu, protože jejich právním základem je právní vztah, který upravuje formu organizace podnikání, nebo jakékoli jiné pravidlo, která

stanoví vazby mezi subjekty. Výdaje této povahy lze odečíst pouze tehdy, pokud tyto subjekty poskytují přidruženým osobám také služby nebo pokud cena zboží a výše poplatků za poskytnuté služby zohledňují také služby nebo administrativní výdaje. Náklady této povahy si nemůže dceřiná společnost, která tyto služby využívá s ohledem na právní vztah mezi nimi, odečíst pouze na základě svých vlastních podmínek, neboť by tyto služby nevyužila, kdyby byla nezávislou osobou;

b) služby musí být skutečně poskytovány. Pouhá existence služeb v rámci skupiny nestačí, protože nezávislé osoby zpravidla platí pouze za skutečně poskytnuté služby. [...]“.

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Společnost Weatherford Atlas Gip SA, žalobkyně, má více než 50 let zkušeností s poskytováním služeb jádrového vrtání, vrtných a těžebních služeb v ropném průmyslu, jakož i geologických služeb a směrového vrtání v Rumunsku. Společnost je součástí skupiny Weatherford Group (dále jen „skupina“), která celosvětově nabízí širokou škálu služeb v oblasti těžby ropy: vrtání, vyhodnocování, zakládání vrtů, zásahy, likvidace atd.
- 2 Žalobkyně převzala prostřednictvím fúze sloučením společnost Foserco SA, člena skupiny, jejíž činnost spočívala ve službách souvisejících s těžbou ropy a zemního plynu, včetně průzkumu.
- 3 V návaznosti na fúzi sloučením daňové orgány prověřily daňové povinnosti společnosti Foserco SA v oblasti daně z příjmů a DPH a vydaly rozhodnutí o přezkoumání těchto povinností. V období, na které se vztahuje tento přezkum, poskytla společnost Foserco SA vrtné služby dvěma zákazníkům. K poskytování těchto služeb společnost Foserco SA využívala obecné administrativní služby poskytované společnostmi skupiny, tj. služby v oblasti IT, lidských zdrojů, marketingu, optimalizace finančních a účetních procesů, finančně-účetních služeb, ochrany životního prostředí, prodeje atd.
- 4 Tyto služby poskytovaly specializované útvary některých společností skupiny různým členům této skupiny, včetně žalobkyně. Vzhledem k tomu, že společnosti, které služby poskytly, byly společnostmi usazenými mimo území Rumunska, byl na tato plnění pro účely DPH uplatněn režim přenesení daňové povinnosti.
- 5 V návaznosti na daňovou kontrolu vydaly kontrolní orgány platební výměr a zprávu o daňové kontrole, v nichž neuznaly nárok na odpočet DPH z pořízených služeb s odůvodněním, že nebylo prokázáno, že tyto služby byly poskytnuty pro účely zdanitelných plnění. Žalobkyně podala proti těmto aktům stížnost, která byla rozhodnutím daňových orgánů zamítnuta.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 6 S žádostí o předložení otázek týkajících se výkladu unijního práva Soudnímu dvoru se na Tribunalul Prahova (soud v Prahova, Rumunsko) obrátila **žalobkyně**.
- 7 Pokud jde o první otázku, tvrdí, že je nezbytné vyjasnit pojem využití určitých služeb pro účely zdanitelných plnění, jelikož jí daňové orgány odepřely nárok na odpočet DPH související s těmito službami. Tyto orgány nepochybně skutečně poskytnutí služeb nebo jejich skutečnou existenci a nedovolávají se žádného daňového podvodu, jelikož v projednávané věci byla DPH uplatněna prostřednictvím mechanismu přenesení daňové povinnosti, ale tvrdí, že žalobkyně neprokázala souvislost mezi zaevidovanými službami a jejími zdanitelnými plněními. Zejména vzhledem k tomu, že služby pořízené žalobkyní byly administrativními službami a že si její zaměstnanci vyměňovali s poskytovatelem služeb korespondenci týkající se poskytovaných služeb nebo se účastnili různých školení pořádaných poskytovatelem služeb, se výtky daňových orgánů skutečně týkají potřeby nákupu těchto služeb: jakým způsobem byly pro žalobkyni přínosné a jak byly použity pro její zdanitelné činnosti.
- 8 Žalobkyně tvrdí, že judikatura Soudního dvora Evropské unie určila dvě pravidla, která by měla být analyzována za účelem ověření požadavku pořízení služeb pro účely zdanitelných plnění.
- 9 Prvním pravidlem je, že existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, je v zásadě nezbytná k tomu, aby nárok na odpočet DPH na vstupu byl osobě povinné k dani přiznán, a tato souvislost existuje, pokud jsou náklady vynaložené na takové pořízení součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdaněných na výstupu. V tomto ohledu žalobkyně odkazuje na rozsudek Midland Bank, C-98/98.
- 10 Druhým pravidlem je, že nárok na odpočet je nicméně rovněž přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních výdajů této osoby povinné k dani. Žalobkyně cituje zejména rozsudky Midland Bank (C-98/98) a Abbey National (C-408/98), ve kterých se tvrdí, že tyto náklady jsou jako takové prvkem spoluurčujícím cenu jejího zboží nebo služeb. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani.
- 11 Žalobkyně odkazuje také na věci Investrand, SKF, Kretztechnik, BLP Group, Cibo Participations a Securita, ale tato judikatura se týká hospodářských plnění na výstupu uskutečněných každým z těchto subjektů, které byly buď osvobozeny od DPH, nebo nespadaly do oblasti působnosti DPH.
- 12 Podle informací žalobkyně totiž v současné době neexistuje žádné rozhodnutí Soudního dvora týkající se výkladu unijního práva, jehož cílem by bylo objasnit,

zda existuje přímá a bezprostřední souvislost mezi pořízením služeb a zdanitelnými plněními plátců daně, kteří vykonávají výhradně zdanitelné činnosti, pokud byly celkové náklady na služby zahrnuty do prodejní ceny vyrobeného zboží nebo do režijních nákladů plátce daně.

- 13 Pokud jde o druhou otázku, žalobkyně považuje za nezbytné, aby unijní soud objasnil, zda lze nárok na odpočet DPH odepřít na základě subjektivního posouzení nezbytnosti a účelnosti pořízení dotčených služeb ze strany správce daně, jelikož článek 168 směrnice o DPH nestanoví, že pro účely odpočtu DPH týkající se pořízení na vstupu musí být prokázáno, že jsou nezbytná pro ekonomickou činnost, ale pouze stanoví podmínku, že tato pořízení musí být určena k použití pořízeného zboží a služeb pro účely zdanitelných plnění osoby povinné k dani.
- 14 Služby pořízené žalobkyní od skupiny zahrnovaly kromě poradenství poskytovaného přímo žalobkyni také vypracování postupů, jako je např. postup týkající se elektronické fakturace zákazníkům, postup týkající se řízení služeb zaměstnanců atd., které byly vypracovány pro několik společností skupiny a byly jimi využívány, včetně společnosti-žalobkyně, přičemž náklady na vypracování a zavedení těchto postupů byly rozděleny mezi společnosti, které byly příjemci.
- 15 Daňové orgány konstatovaly, že nebylo prokázáno, že předmětné služby byly poskytnuty v souvislosti s činností žalobkyně a v její prospěch, což vedlo k závěru, že ve skutečnosti neměly být žalobkyni fakturovány, neboť byly využity jinými subjekty skupiny nebo dokonce skupinou jako takovou, představovaly náklady akcionáře, a proto nebyly nezbytné.
- 16 V rozsudku ze dne 26. dubna 2012, *Balkan and Sea Properties a Proadinvest*, C-621/10 a C-129/11, Soudní dvůr rozhodl, že základ daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu je tvořen protiuplněním skutečně získaným za takové dodání zboží či poskytnutí služby osobou povinnou k dani.
- 17 Žalobkyně tedy považuje za nezbytné, aby Soudní dvůr objasnil, zda článek 168 směrnice o DPH ukládá kromě podmínky použití služeb pro účely zdanitelných plnění plátce daně také požadavek (ať už odlišný od pojmu „použití pro účely zdanitelných plnění“, nebo zahrnutý do tohoto pojmu), aby služby byly pro plátce daně nezbytné, a především jaká jsou kritéria, podle nichž lze takovou analýzu provést.
- 18 Pokud jde o třetí otázku, žalobkyně tvrdí, že vychází z toho, že daňové orgány nepřiznaly nárok na odpočet DPH za služby, které žalobkyně pořídila od skupiny, jelikož nepředložila důkaz, že služby byly poskytnuty pro účely jejích zdanitelných plnění a ve prospěch žalobkyně.
- 19 V tomto ohledu cituje rozsudek *Serebryannay vek*, C-283/12, ve kterém se uvádí, že možnost kvalifikovat plnění jako plnění za úplatu předpokládá pouze existenci přímé souvislosti mezi dodáním zboží či poskytnutím služby a protiuplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani.

- 20 Pokud mezi poskytnutím služby a obdrženým protiplněním neexistuje žádná souvislost, plnění nepředstavuje zdanitelné plnění pro účely DPH. V tomto případě se konstatuje, že pokud by služba nebyla poskytnuta, neexistovala by, takže by plnění již nebylo zdanitelné pro účely DPH.
- 21 Vzhledem k tomu, že daňové orgány zpochybňují, že by žalobkyně byla příjemcem služeb v rámci skupiny, považuje žalobkyně za nezbytné, aby Soudní dvůr objasnil, zda splňuje podmínky pro to, aby byla považována za osobu povinnou k dani s ohledem na článek 9 a následující hlavy III směrnice o DPH.
- 22 **Žalovaní** navrhli, aby žádost o rozhodnutí o předběžné otázce adresovaná Soudnímu dvoru s předběžnými otázkami formulovanými žalobkyní byla prohlášena za nepřijatelnou, neboť ve skutečnosti usiluje o to, aby Soudní dvůr vydal pokyny pro rozhodnutí o konkrétním řešení věci předkládajícím soudem. Mají za to, že přísluší vnitrostátnímu soudu, kterému byl spor předložen, posoudit skutkové okolnosti věci a určit, zda je judikatura Soudního dvora týkající se nároku na odpočet DPH použitelná na projednávanou věc.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 23 Ve shodě s žalobkyní a na rozdíl od argumentů žalovaných v tomto ohledu předkládající soud považuje za nezbytné a užitečné objasnit použitelné unijní právo před rozhodnutím ve věci samé a plně podporuje argumenty žalobkyně.
- 24 Při posuzování vhodnosti předložení těchto předběžných otázek Soudnímu dvoru předkládající soud zohledňuje skutečnost, že pravidla unijního práva uvedená v člancích 2 a 168 směrnice o DPH, jejichž výklad je požadován, mají značný význam pro řešení věci, a to s ohledem na skutečnost, že DPH je daní odvozenou z unijní právní úpravy a že společný systém DPH je založen na souboru zásad, které jsou v Unii obecně závazné.
- 25 Vzhledem k dopadu a významu těchto ustanovení unijního práva na projednávanou věc závisí výsledek tohoto sporu do značné míry na jejich správném výkladu Soudním dvorem, přičemž předkládající soud musí na základě tohoto výkladu určit, zda je postup daňových orgánů v projednávané věci v souladu s duchem unijní právní úpravy, anebo zda je naopak nesprávný.
- 26 V této souvislosti se Tribunalul Prahova (soud v Prahova) domnívá, že se nejedná striktně o otázku výkladu vnitrostátního práva a že je třeba objasnit výklad směrnice 2006/112 z výše uvedených hledisek.
- 27 Tribunalul Prahova (soud v Prahova) má tedy za to, že podmínky přípustnosti jsou v projednávané věci splněny, neboť odpovědi na položené otázky mohou soudu a účastníkům řízení objasnit aspekty důležité pro řešení, které má být v této věci přijato, neboť byla nastolena nová výkladová otázka.