

Asia C-527/23**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

16.8.2023

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin:

Tribunalul Prahova (Romania)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

30.12.2022

Valittaja:

Weatherford Atlas Gip SA

Vastapuolet:Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de
Soluționare a ContestațiilorAgenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de
Administrare a Marilor Contribuabili**Pääasian kohde**

Weatherford Atlas Gip SA:n tekemästä oikaisuvaatimuksesta annetun ratkaisun osittaista kumoamista koskeva valitus, joka koskee ratkaisua, jolla hylättiin 1 774 410 leun suuruisen arvonlisäveron oikaisuvaatimus, ja sen verotuspäätöksen kumoamista, joka koski pääasiallista verovelvollisuutta, joka liittyy oikeushenkilöiden verotarkastuksen yhteydessä vahvistettujen veron perusteiden eroihin. Valituksessa vaaditaan myös, että verotarkastuskertomus, jonka perusteella verotuspäätös on tehty, todetaan lainvastaiseksi ja että valittajan maksama arvonlisävero palautetaan.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

SEUT 267 artiklan perusteella pyydetään direktiivin 2006/112 2 ja 168 artiklan tulkintaa.

Ennakkoratkaisukysymykset

1) Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 168 artiklaa verotuksen neutraalisuuden periaatteen valossa arvioituna tulkittava siten, että se on pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa esteenä veroviranomaisen oikeudelle evätä verovelvolliselta oikeus vähentää ostetuista hallinnollisista palveluista maksettu arvonlisävero, kun on osoitettu, että kaikki ostetuista palveluista aiheutuneet kustannukset on sisällytetty verovelvollisen yleiskustannuksiin ja että verovelvollinen suorittaa ainoastaan verollisia liiketoimia, että veroviranomainen on nimenomaisesti vahvistanut palvelujen suorittamisen ja että sovellettu verokohtelu on käännetty veronmaksuvelvollisuus (mikä estäisi vahingon aiheutumisen valtion talousarviolle)?

2) Kun tulkitaan yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 ja 168 artiklan säännöksiä pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa, voiko kukin konserniyhtiö katsoa, että se käyttää konserniyhtiöiden välillä useiden konsernin jäsenten hyväksi tarjottavia johtamis- ja hallintopalveluja (eli eri alojen tuki- ja neuvontapalveluja, rahoitusneuvontaa, lakipalveluja) verollisiin liiketoimiin eli että ne on hankittu sen omiin tarpeisiin?

3) Kun tulkitaan yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2 artiklan säännöksiä tilanteessa, jossa todetaan, että yhden konsernin jäsenen hyväksi ei suoriteta sisäisiä palveluja, voidaanko verovelvollisena pitää tällaisena jäsenenä toimivaa yhtiötä, jonka ei katsota saaneen kyseisiä palveluja?

Unionin oikeussäännöt ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joihin viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, (jäljempänä alv-direktiivi), 2 artiklan 1 kohta, 9 artiklan 1 kohta sekä 168, 178, 203 ja 273 artikla

Euroopan unionista tehty sopimus, 5 artiklan 4 kohta

Euroopan unionista tehdyn sopimuksen pöytäkirja (N:o 2) toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteen soveltamisesta, 5 artikla

Tuomio 8.6.2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300); tuomio 22.2.2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110); tuomio 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163); tuomio 26.5.2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320); tuomio 29.10.2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665) ja tuomio 8.2.2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87)

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Verokoodeksista annettu laki nro 227/2015 (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal), 3 §:n a kohta, jossa säädetään seuraavasta verotusperiaatteesta: ”verotustoimenpiteiden neutraalisuus suhteessa eri sijoittaja- ja pääomaryhmiin sekä omistusmuotoihin, jotta varmistetaan verotuksen tason avulla yhtäläiset edellytykset sijoittajille sekä romanialaiselle ja ulkomaiselle pääomalle”.

Verokoodeksista annettu laki nro 571/2003, 126 §:n 1 momentti (jossa säädetään veronalaisten liiketoimien kumulatiivisista edellytyksistä ja jonka a kohdassa säädetään ”liiketoimista, jotka ovat 128–130 §:ssä tarkoitettuja arvonlisäveron alaisia, vastiketta vastaan tehtyjä tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia tai näihin rinnastettavia liiketoimia”); 145 §:n 2 momentti (jossa säädetään verovelvollisen oikeudesta vähentää vero, joka liittyy ostoihin, jos niitä käytetään tiettyjen liiketoimien tarkoituksiin, joihin kuuluvat a kohdan mukaan ”verolliset liiketoimet”); 146 §:n 1 momentti (jossa säädetään vähennysoikeuden käytön edellytyksistä); 150 §:n 1 ja 2 momentti

Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 soveltamissäännöt, jotka hyväksyttiin hallituksen päätöksellä nro 44/2004 (Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului):

– vuoden 2003 verokoodeksin (Codul fiscal) 126 §:ää koskeva 2 kohdan 2 alakohta:

”Verolain 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 liittyy saatuun etuun 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 osa oikeudellista velvoitetta; – –”

– vuoden 2003 verokoodeksin 11 §:ää koskeva 41 kohta:

”Konsernin sisäisten hallinto- ja johtamispalvelujen osalta on otettava huomioon seuraavat seikat:

a) etuyhteydessä olevien henkilöiden välillä hallinto-, johto-, valvonta-, konsultointi- tai vastaavista tehtävistä aiheutuvat kustannukset vähennetään keskitetysti tai alueellisesti emoyhtiön kautta koko konsernin nimissä. Näistä toiminnoista ei saa periä korvausta, jos niiden oikeusperustana on liiketoiminnan organisointimuotoa säätelevä oikeussuhde tai muut säännöt, joilla vahvistetaan

yhteisöjen väliset yhteydet. Tällaiset kulut voidaan vähentää vain, jos kyseiset yhteisöt tarjoavat lisäksi palveluja etuyhteydessä oleville henkilöille tai jos tavaroiden hinnassa ja suoritetuista palveluista perittävien maksujen määrässä otetaan huomioon myös hallintopalvelut tai -kulut. Niiden välisen oikeussuhteen vuoksi tytäryhtiö, joka käyttää näitä palveluja, ei voi vähentää tällaisia menoja yksinomaan omilla ehdoillaan ottaen huomioon, että se ei olisi käyttänyt näitä palveluja, jos se olisi itsenäinen henkilö;

b) palvelut on tarjottava tosiasiallisesti. Pelkkä palvelujen olemassaolo konsernissa ei riitä, sillä pääsääntöisesti itsenäiset ammatinharjoittajat maksavat vain tosiasiallisesti suoritetuista palveluista. – –”

Yhteenveto tosiseikoista ja pääasian menettelystä

- 1 Valittajalla, Weatherford Atlas Gip SA:lla, on yli 50 vuoden kokemus öljyteollisuudelle tarjottavista näyteporaus-, poraus- ja talteenottopalveluista sekä geologisista palveluista ja suuntaporauspalveluista Romaniassa. Yhtiö kuuluu Weatherford-konserniin (jäljempänä konserni). Se on konserni, joka tarjoaa maailmanlaajuisesti monenlaisia öljykenttäpalveluja: porausta, arviointia, porauskaivojen varustamista, interventioita, porauskaivojen käytöstäpoistoa jne.
- 2 Valittaja hankki absorptiosulautumisen kautta konserniin kuuluvan Foserco SA:n, jonka toiminnan kohteena olivat öljyn ja kaasun tuotantoon liittyvät palvelut, mukaan lukien etsintä.
- 3 Absorptiosulautumisen jälkeen veroviranomaiset tarkastivat Foserco SA:n yhteisövero- ja arvonlisäverovelvoitteet ja tekivät päätöksen niiden uudelleenarvioinnista. Tämän uudelleenarvioinnin kattamalla ajanjaksolla Foserco SA tarjosi porauspalveluja kahdelle asiakkaalle. Näiden palvelujen tarjoamiseksi Foserco SA hankki konserniin kuuluvilta yhtiöiltä yleisiä hallintopalveluja, nimittäin tietotekniikka- ja henkilöstöpalveluja, markkinointipalveluja, talous- ja kirjanpito-prosessien optimointipalveluja, talous- ja kirjanpito-palveluja, ympäristönsuojelupalveluja, myyntipalveluja jne.
- 4 Eräiden konserniin kuuluvien yhtiöiden erikoistuneet osastot tarjosivat tällaisia palveluja useille sen jäsenyhtiöille, myös valittajalle. Koska palveluja tarjoavat yhtiöt sijaitsevat Romanian ulkopuolella, näihin liiketoimiin sovellettiin arvonlisäverotuksessa käännettyä veronmaksuvelvollisuutta.
- 5 Verotarkastuksen jälkeen verotarkastusviranomaiset antoivat verotuspäätöksen ja verotarkastuskertomuksen, joissa evättiin ostettujen palvelujen arvonlisäveron vähennyskelpoisuus, koska ei ollut osoitettu, että kyseiset palvelut oli suoritettu verollisia liiketoimia varten. Valittaja teki näistä toimista oikaisuvaatimuksen, jonka veroviranomaiset hylkäsivät ratkaisullaan.

Asianosaisten keskeiset lausumat pääasian oikeudenkäynnissä

- 6 **Valittaja** on se, joka pyysi Tribunalul Prahovaa (Prahovan alioikeus, Romania) esittämään unionin tuomioistuimelle unionin oikeuden tulkintaa koskevia kysymyksiä.
- 7 Ensimmäisen kysymyksen osalta valittaja toteaa, että on tarpeen selventää palvelujen käytön käsitettä verollisissa liiketoimissa, koska veroviranomaiset ovat evänneet siltä oikeuden vähentää näihin palveluihin liittyvän arvonlisäveron. Viranomaiset eivät kiistä palvelujen todellista suorittamista tai niiden todellista luonnetta eivätkä epäile veropetosta, koska kyseinen arvonlisävero on kannettu käännetyn veronmaksuvelvollisuuden mukaisesti, mutta ne toteavat, että valittaja ei ole osoittanut yhteyttä ilmoitettujen palvelusuoritusten ja verollisten liiketoimiensa välillä. Tarkemmin sanottuna, kun otetaan huomioon, että valittajan ostamat palvelut ovat hallinnollisia palveluja ja että sen työntekijät kävivät palveluntarjoajan kanssa useita kirjeenvaihtoja, jotka liittyivät tarjottuihin palveluihin, tai osallistuivat erilaisiin palveluntarjoajien järjestämiin koulutuksiin, veroviranomaisten kritiikki kohdistuu itse asiassa kyseisten palvelujen oston tarpeellisuuteen, eli siihen, miten ne hyödyttivät valittajaa ja mitä hyötyä niistä oli valittajan verolliselle toiminnalle.
- 8 Valittaja huomauttaa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on yksilöity kaksi sääntöä, joiden perusteella voidaan selvittää, onko palvelujen ostamista veronalaisia liiketoimia varten koskeva vaatimus täyttynyt.
- 9 Ensimmäisen säännön mukaan tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettuna ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettuna vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on periaatteessa oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettuun liiketoimeen sisältyvä arvonlisävero, ja tällainen yhteys on olemassa, jos hankintakustannukset ovat osa myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suoritettujen verotettavien liiketoimien hinnan osatekijöitä. Valittaja vetoaa tältä osin tuomioon Midland Bank, C-98/98.
- 10 Toisen säännön mukaan verovelvolliselle myönnetään vähennysoikeus myös, vaikka tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettuna liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuna vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä, kun kyseessä olevien palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja. Valittaja vetoaa muun muassa tuomioihin Midland Bank, C-98/98, ja Abbey National, C-408/98, joissa on katsottu, että nämä kustannukset ovat sellaisenaan osia, joista yhtiön tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kuluilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko taloudelliseen toimintaan.
- 11 Valittaja mainitsee myös tuomiot Investrand, SKF, Kretztechnik, BLP Group, Cibo Participations ja Securenta, mutta kyseinen oikeuskäytäntö koskee näiden

yritysten myöhemmässä vaihdannan vaiheessa suorittamia liiketoimia, jotka oli joko vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät kuuluneet arvonlisäveron soveltamisalaan.

- 12 Valittajan tietojen mukaan tällä hetkellä ei siis ole olemassa unionin tuomioistuimen tuomiota, jossa olisi käsitelty unionin oikeuden tulkintaa sen selvittämiseksi, onko palvelujen oston ja yksinomaan veronalaista toimintaa harjoittavien verovelvollisten veronalaisten liiketoimien välillä suora ja välitön yhteys, kun palvelujen kaikki kustannukset sisältyvät joko valmistettujen tavaroiden myyntihintaan tai verovelvollisen yleiskustannuksiin.
- 13 Toisen kysymyksen osalta valittaja katsoo, että unionin tuomioistuimen olisi selvitettävä, voidaanko arvonlisäveron vähennysoikeus evätä sillä perusteella, että veroviranomainen arvioi subjektiivisesti kyseisten palvelujen hankinnan tarpeellisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta, koska alv-direktiivin 168 artiklassa ei mainita, että vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa suoritettuihin hankintoihin liittyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden saamiseksi on osoitettava niiden tarpeellisuus taloudellisessa toiminnassa, vaan siinä edellytetään ainoastaan, että hankittuja tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin.
- 14 Valittajan konsernilta ostamiin palveluihin kuuluu sille suoraan tarjotun konsultoinnin lisäksi erilaisten menettelyjen laatiminen, kuten esimerkiksi asiakkaiden sähköinen laskutusmenettely, työntekijöiden työtehon hallintaa koskeva menettely jne., jotka on laadittu useille konserniin kuuluville yhtiöille ja joita ne, valittaja mukaan lukien, ovat käyttäneet, ja näiden menettelyjen laatimisesta ja toteuttamisesta aiheutuneet kustannukset on jaettu palveluja hyödyntäneiden yhtiöiden kesken.
- 15 Veroviranomaiset katsoivat, että ei ollut näytetty toteen, että palvelut liittyivät valittajan liiketoimintaan ja että ne suoritettiin sen hyväksi, mikä antoi vaikutelman, että niitä ei olisi itse asiassa pitänyt laskuttaa valittajalta, koska ne hyödyttivät konsernin muita yrityksiä tai jopa konsernia itseään ja edustivat osakkeenomistajakustannuksia, eivätkä ne siis olleet tarpeellisia.
- 16 Unionin tuomioistuin kuitenkin toteaa 26.4.2012 annetussa tuomiossa *Balkan and Sea Properties ja Provadinvest (C-621/10 ja C-129/11, EU:C:2012:248)*, että veron perusteena vastikkeellisessa tavaroiden luovutuksessa tai palvelujen suorituksessa on verovelvollisen tämän johdosta todella saama vastike.
- 17 Valittaja katsoo näin ollen, että unionin tuomioistuimen on selvitettävä, asetetaanko alv-direktiivin 168 artiklassa sen edellytyksen lisäksi, jonka mukaan palveluja on käytettävä verovelvollisen veronalaisiin liiketoimiin, myös vaatimus (joka on erillinen tai joka sisältyy käsitteeseen ”käyttö veronalaisiin liiketoimiin”), jonka mukaan palvelujen on oltava verovelvolliselle tarpeellisia, ja erityisesti mitkä ovat ne kriteerit, joiden perusteella asiaa voidaan tarkastella.
- 18 Kolmannen kysymyksen osalta valittaja toteaa sen perustuvan siihen, että veroviranomaiset ovat evänneet valittajan konsernilta ostamiin palveluihin

liittyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden, koska valittaja ei ole osoittanut, että palvelut on suoritettu sen verollisia liiketoimia varten ja sen omaksi hyödyksi.

- 19 Tältä osin valittaja viittaa tuomioon Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599), jossa todetaan, että edellytyksenä sille, että liiketoimi on mahdollista katsoa vastikkeelliseksi, on ainoastaan se, että on olemassa kyseisen tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen sekä verovelvollisen todella saaman vastikkeen välinen suora yhteys.
- 20 Siltä osin kuin palvelujen suorituksen ja saadun vastikkeen välillä ei ole yhteyttä, kyse ei ole arvonlisäveron alaisesta liiketoimesta. Tällaisessa tilanteessa todetaan, että jos palvelu on jo suoritettu, sitä ei ole olemassa eikä liiketoimi ole arvonlisäveron alainen.
- 21 Koska veroviranomaiset kuitenkin kiistävät, että valittaja on konsernin sisäisten palvelujen saaja, valittaja katsoo, että unionin tuomioistuimen olisi selvitettävä, täyttääkö valittaja arvonlisäverovelvollisen aseman edellytykset alv-direktiivin 9 artiklan ja sitä seuraavien alv-direktiivin III osaston säännösten valossa.
- 22 **Vastapuolet** vaativat, että valittajan vaatimaa ennakkoratkaisupyyntöä ei esitetä, koska valittaja itse asiassa vaatii, että unionin tuomioistuimelta pyydetään ratkaisua, joka ohjaisi ennakkoratkaisupyynnön esittänyttä tuomioistuinta asian varsinaisessa ratkaisemisessa. Vastapuolet katsovat, että asiaa käsittelevän kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida kyseessä olevat tosiseikat ja selvittää arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön merkitys tässä tapauksessa.

Tiivistelmä ennakkoratkaisupyynnön perusteluista

- 23 Yhteisymmärryksessä valittajan kanssa ja vastoin vastapuolen tältä osin esittämiä väitteitä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää tarpeellisena ja hyödyllisenä selventää sovellettavaa unionin oikeutta ennen pääasian ratkaisemista ja hyväksyy täysin valittajan esittämät perustelut.
- 24 Harkitessaan, onko tarkoituksenmukaista esittää nämä ennakkoratkaisukysymykset unionin tuomioistuimelle, ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin otti huomioon, että alv-direktiivin 2 ja 168 artiklassa säädetyillä unionin oikeussäännöillä, jotka ovat arvioitavana ja joiden tulkintaa pyydetään, on huomattava merkitys asian ratkaisun kannalta, kun otetaan huomioon, että arvonlisävero on unionin lainsäädäntöön perustuva vero ja että yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu useisiin periaatteisiin, jotka ovat yleisesti sitovia Euroopan unionissa.
- 25 Kun otetaan huomioon näiden unionin oikeuden säännösten sovellettavuus ja merkitys käsiteltävänä olevassa asiassa, sen lopputulos riippuu ratkaisevasti siitä, tulkitseeko unionin tuomioistuin näitä säännöksiä oikein. Tulkinnan perusteella ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava, onko

veroviranomaisten lähestymistapa käsiteltävänä olevassa asiassa unionin lainsäädännön hengen mukainen vai onko se päinvastoin virheellinen.

- 26 Tässä yhteydessä Tribunalul Prahova katsoo, että käsiteltävänä olevassa asiassa ei ole varsinaisesti kyse kansallisen oikeuden tulkinnasta ja että direktiivin 2006/112 tulkintaa on tarpeen selventää mainituista näkökulmista.
- 27 Tribunalul Prahova katsoo näin ollen, että pyyntö voidaan esittää, sillä vastaukset esitettyihin kysymyksiin ovat omiaan selventämään tuomioistuimelle ja asianosaisille asian ratkaisemisen kannalta merkityksellisiä seikkoja, koska kyseessä on uusi tulkintakysymys.

TYÖASIAKIRJA