

Sprawa C-527/23

Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości

Data wpływu:

16 sierpnia 2023 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Tribunalul Prahova (Rumunia)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

30 grudnia 2022 r.

Strona skarżąca:

Weatherford Atlas Gip SA

Druga strona postępowania:

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Przedmiot postępowania głównego

Skarga o stwierdzenie nieważności w części decyzji w przedmiocie odwołania w trybie administracyjnym wniesionego przez spółkę Weatherford Atlas GIP SA w zakresie, w jakim oddalono w niej żądanie dotyczące kwoty 1 774 410 lei rumuńskich (RON) z tytułu VAT, oraz o stwierdzenie nieważności decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu głównych zobowiązań podatkowych dotyczących różnic w podstawach opodatkowania stwierdzonych w ramach kontroli podatkowej osób prawnych. Przedmiotem postępowania jest także żądanie stwierdzenia niezgodności z prawem protokołu kontroli podatkowej stanowiącego podstawę wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego oraz żądanie nakazania zwrotu VAT zapłaconego przez skarżącą.

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Na podstawie art. 267 TFUE sąd odsyłający wnosi o dokonanie wykładni art. 2 i 168 dyrektywy 2006/112.

Pytania prejudycjalne

1) Czy art. 168 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w świetle zasady neutralności podatkowej należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, aby w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym organ podatkowy odmówił podatnikowi prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego od nabytych usług administracyjnych, jeżeli zostanie stwierdzone, że wszystkie koszty zaksięgowane z tytułu nabytych usług zostały uwzględnione w kosztach ogólnych podatnika, a podatnik dokonuje jedynie transakcji podlegających opodatkowaniu, że świadczenie usług jest wyraźnie potwierdzone przez organ podatkowy oraz że mającym zastosowanie systemem podatkowym jest mechanizm odwrotnego obciążenia (co wykluczałoby szkodę na rzecz skarbu państwa)?

2) Czy przy dokonywaniu wykładni art. 2 i 168 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w okolicznościach takich jak okoliczności w postępowaniu głównym, usługi zarządzania i administrowania (to znaczy usługi pomocy i doradztwa w różnych dziedzinach, usługi doradztwa finansowego i prawnego) świadczone między spółkami wewnątrz grupy na rzecz różnych członków grupy mogą być uznane przez każdego z poszczególnych członków za wykorzystywane na potrzeby transakcji podlegających opodatkowaniu, to znaczy nabyte na własne potrzeby?

3) Czy przy dokonywaniu wykładni art. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, jeżeli zostanie stwierdzone, że usługi wewnątrz grupy nie są świadczone na rzecz jednego z członków grupy, można uznać, że spółka, która wchodzi w skład grupy, lecz w stosunku do której uważa się, że nie skorzystała z tych usług, jest podatnikiem działającym w takim charakterze?

Powołane przepisy prawa i orzecznictwo Unii

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwana dalej także „dyrektywą VAT”), art. 2 ust. 1, art. 9 ust. 1 oraz art. 168, 178, 203 i 273

Traktat o Unii Europejskiej, art. 5 ust. 4

Protokół (nr 2) do Traktatu o Unii Europejskiej w sprawie stosowania zasad pomocniczości i proporcjonalności, art. 5.

Sprawy: 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

Powołane przepisy prawa krajowego

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (ustawa nr 227/2015 – kodeks podatkowy), art. 3 lit. a), który ustanawia następującą zasadę opodatkowania: „neutralność środków podatkowych w odniesieniu do różnych kategorii inwestorów i kapitału opartych na własności, która gwarantuje równe warunki dla inwestorów, kapitału rumuńskiego i kapitału zagranicznego poprzez ustalenie poziomu opodatkowania”.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawa nr 571/2003 – kodeks podatkowy), art. 126 ust. 1 [ustanawiający przesłanki kumulatywne dla transakcji podlegających opodatkowaniu i przewidujący w lit. a) „transakcje, które w rozumieniu art. 128–130 stanowią odpłatną dostawę towarów lub odpłatne świadczenie usług istotne dla celów podatkowych lub są traktowane jako taka dostawa towarów lub takie świadczenie usług”]; art. 145 ust. 2 [ustanawiający prawo podatnika do odliczenia podatku od transakcji nabycia, jeżeli są one dokonywane na potrzeby określonych transakcji, w tym, w lit. a), „transakcji podlegających opodatkowaniu”]; art. 146 ust. 1 [ustanawiający przesłanki wykonywania prawa do odliczenia]; art. 150 ust. 1 i 2

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (przepisy wykonawcze do ustawy nr 571/2003 – kodeks podatkowy, przyjęte dekretem rządu nr 44/2004):

– punkt 2 ust. 2 w związku z art. 126 kodeksu podatkowego z 2003 r.:

„Zgodnie z art. 126 ust. 1 lit. a) kodeksu podatkowego dostawa towarów lub świadczenie usług muszą mieć charakter odpłatny. Przesłanka dotycząca »odpłatności« oznacza istnienie bezpośredniego związku między transakcją a otrzymanym świadczeniem wzajemnym. Transakcja podlega opodatkowaniu, jeżeli przynosi korzyść klientowi, a otrzymane świadczenie wzajemne jest związane z otrzymaną korzyścią w następujący sposób:

a) przesłanka istnienia korzyści dla klienta jest spełniona, jeżeli dostawca towarów lub usługodawca zobowiązuje się do dostarczenia towarów lub świadczenia usług, które są możliwe do określenia, na rzecz osoby dokonującej płatności lub, w przypadku braku zapłaty, jeżeli transakcja została dokonana w celu umożliwienia podjęcia takiego zobowiązania. Przesłanka ta jest zgodna z okolicznością, że usługi mają charakter zbiorowy, że nie są ściśle wymierne lub że podlegają obowiązkowi prawnemu; [...]”.

– punkt 41 w związku z art. 11 kodeksu podatkowego z 2003 r.:

„W przypadku usług administrowania i zarządzania wewnątrz grupy uwzględnia się, co następuje:

a) pomiędzy podmiotami powiązаныmi koszty administracji, zarządzania, kontroli, doradztwa lub podobnych funkcji są odliczane na poziomie centralnym lub regionalnym za pośrednictwem spółki dominującej w imieniu całej grupy. W odniesieniu do takiej działalności nie można żądać żadnego wynagrodzenia, ponieważ jej podstawą prawną jest stosunek prawny regulujący formę organizacji działalności gospodarczej lub jakkolwiek inny przepis ustanawiający powiązania między podmiotami. Tego rodzaju koszty mogą być odliczone, tylko jeżeli podmioty te świadczą również usługi na rzecz podmiotów powiązanych lub jeżeli w cenie towarów i w kwocie opłat za świadczone usługi uwzględnia się również usługi lub koszty administracyjne. Tego rodzaju koszty nie mogą zostać odliczone przez spółkę zależną, która korzysta z tych usług, biorąc pod uwagę łączący je stosunek prawny, wyłącznie na własnych warunkach, ponieważ nie skorzystałaby ona z owych usług, gdyby była podmiotem niezależnym;

b) usługi muszą być rzeczywiście świadczone. Samo istnienie usług wewnątrz grupy nie jest wystarczające, ponieważ co do zasady podmioty niezależne płacą jedynie za rzeczywiście świadczone usługi. [...]”.

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania głównego

- 1 Skarżąca, Weatherford Atlas GIP SA, ma ponad 50-letnie doświadczenie w świadczeniu usług pomiarowych, wiercenia i wydobywania w przemyśle naftowym, a także usług geologicznych i usług przewiertów kierowanych w Rumunii. Spółka ta należy do grupy spółek Weatherford (zwanej dalej „grupą”), która oferuje szeroki zakres usług naftowych na całym świecie: wiercenie, ocenę, zagospodarowanie odwiertów, interwencje, zakończenie eksploatacji itp.
- 2 Skarżąca przejęła w drodze połączenia przez przejęcie spółkę Foserco SA, będącą członkiem grupy, której działalność polegała na świadczeniu usług pomocniczych w stosunku do wydobywania ropy naftowej i gazu ziemnego, w tym na poszukiwaniu.
- 3 W następstwie połączenia przez przejęcie organy podatkowe zweryfikowały zobowiązania podatkowe związane z podatkiem dochodowym i VAT należnymi od spółki Foserco SA i wydały decyzję o ponownej ocenie tych zobowiązań. W okresie objętym wspomnianą ponowną oceną spółka Foserco SA świadczyła usługi wiertnicze na rzecz dwóch klientów. W celu świadczenia tych usług spółka Foserco SA korzystała z ogólnych usług administracyjnych świadczonych przez spółki należące do grupy, a mianowicie usług informatycznych, usług kadrowych, usług marketingowych, usług optymalizacji procesów finansowych i księgowych,

usług finansowo-księgowych, usług w zakresie ochrony środowiska, usług w zakresie sprzedaży itp.

- 4 Usługi te były świadczone przez wyspecjalizowane sektory niektórych spółek grupy na rzecz różnych członków grupy, w tym na rzecz skarżącej. Ponieważ spółki, które świadczyły usługi, były spółkami mającymi siedzibę poza terytorium Rumunii, zastosowano do tych transakcji system podatkowy polegający na odwrotnym obciążeniu dla celów VAT.
- 5 W wyniku kontroli podatkowej organy kontroli wydały decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego i protokół kontroli podatkowej, w których odmówiły możliwości odliczenia VAT związanego z nabytymi usługami na tej podstawie, że nie wykazano, iż usługi te były świadczone na potrzeby transakcji podlegających opodatkowaniu. Skarżąca wniosła od tych aktów odwołanie, które zostało oddalone decyzją organów podatkowych.

Główne argumenty stron w postępowaniu głównym

- 6 **Skarżąca** zwróciła się do Tribunalul Prahova (sądu okręgowego w Prahovej, Rumunia) o skierowanie do Trybunału pytań dotyczących wykładni prawa Unii.
- 7 W odniesieniu do pytania pierwszego podnosi ona, że konieczne jest wyjaśnienie pojęcia wykorzystania niektórych usług na potrzeby transakcji podlegających opodatkowaniu, ponieważ organy podatkowe odmówiły jej prawa do odliczenia VAT związanego z tymi usługami. Organy te nie kwestionują rzeczywistego świadczenia usług lub ich rzeczywistego istnienia i nie powołują się na żadne oszustwo podatkowe, ponieważ w niniejszej sprawie VAT został naliczony za pomocą mechanizmu odwrotnego obciążenia, lecz podnoszą, że skarżąca nie wykazała związku między zaksięgowanym świadczeniem usług a transakcjami podlegającymi opodatkowaniu. W szczególności, biorąc pod uwagę, że nabyte przez skarżącą usługi są usługami administracyjnymi oraz że jej pracownicy prowadzili wymianę korespondencji z usługodawcą w związku ze świadczonymi usługami lub uczestniczyli w różnych kursach szkoleniowych prowadzonych przez usługodawców, zarzuty organów podatkowych dotyczą w rzeczywistości konieczności nabycia tych usług: sposobu, w jaki przysporzyły one korzyści skarżącej i w jaki zostały one wykorzystane na potrzeby jej działalności podlegającej opodatkowaniu.
- 8 Skarżąca utrzymuje, że w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej określono dwie zasady, które powinny zostać przeanalizowane w celu weryfikacji przesłanki nabycia usług na potrzeby transakcji podlegających opodatkowaniu.
- 9 Pierwsza zasada polega na tym, że bezpośredni związek między konkretną transakcją na wcześniejszym etapie obrotu a transakcją lub transakcjami dającymi prawo do odliczenia dokonany na późniejszym etapie obrotu jest co do zasady niezbędny do powstania po stronie podatnika prawa do odliczenia VAT

naliczonego, a taki związek istnieje, gdy koszty nabycia stanowią element ceny w ramach transakcji opodatkowanych na późniejszym etapie. W tym względzie skarżąca powołuje się na wyrok *Midland Bank*, C-98/98.

- 10 Zgodnie z drugą zasadą podatnik korzysta z prawa do odliczenia również w sytuacji braku bezpośredniego związku między konkretną transakcją na wcześniejszym etapie obrotu a transakcją lub transakcjami na późniejszym etapie obrotu, powodującymi powstanie prawa do odliczenia, jeżeli cena nabycia otrzymanych świadczeń wchodzi w zakres ogólnych kosztów działalności podatnika. Skarżąca powołuje się w szczególności na wyroki *Midland Bank*, C-98/98, i *Abbey National*, C-408/98, w których stwierdzono, że cena ta stanowi jako taka element ceny dostarczanych przez nią towarów lub świadczonych przez nią usług. Tego rodzaju koszty mają bowiem bezpośredni związek z całością działalności gospodarczej podatnika.
- 11 Powołuje się ona również na sprawy *Investrand*, *SKF*, *Kretztechnik*, *BLP Group*, *Cibo Participationis* i *Securenta*, lecz orzecznictwo to dotyczy transakcji gospodarczych na późniejszym etapie obrotu dokonanych przez podmioty, które albo były zwolnione z VAT, albo nie były objęte zakresem stosowania VAT.
- 12 Zgodnie bowiem z informacjami przedstawionymi przez skarżącą nie istnieje obecnie żaden wyrok Trybunału dotyczący wykładni prawa Unii, który miałby na celu wyjaśnienie, czy istnieje bezpośredni i ścisły związek między nabyciem usług a podlegającymi opodatkowaniu transakcjami podatników wykonujących wyłącznie działalność podlegającą opodatkowaniu, w przypadku gdy całkowity koszt usług był zawarty w cenie sprzedaży wyprodukowanych towarów lub w kosztach ogólnych podatnika.
- 13 W odniesieniu do pytania drugiego skarżąca uważa, że konieczne jest, aby sąd Unii wyjaśnił, czy można odmówić prawa do odliczenia VAT na podstawie subiektywnej oceny organu podatkowego co do konieczności i celowości nabycia rozpatrywanych usług, ponieważ art. 168 dyrektywy VAT nie stanowi, że dla celów odliczenia VAT związanego z transakcjami nabycia dokonanymi na wcześniejszym etapie obrotu należy wykazać, iż są one niezbędne dla działalności gospodarczej, lecz ustanawia jedynie warunek, zgodnie z którym te transakcje nabycia muszą służyć wykorzystaniu towarów i usług nabytych na potrzeby podlegających opodatkowaniu transakcji podatnika.
- 14 Usługi nabyte przez skarżącą od grupy obejmują, poza doradztwem świadczonym bezpośrednio na jej rzecz, opracowanie procedur takich jak na przykład procedura elektronicznego fakturowania klientów, procedura zarządzania świadczeniami pracowniczymi itd., które to zostały opracowane dla różnych spółek grupy i były wykorzystywane przez te spółki, w tym przez spółkę skarżącą, podczas gdy koszt opracowania i wdrożenia tych procedur został podzielony między spółki będące beneficjentami.

- 15 Organy podatkowe uznały, że nie udowodniono, iż rozpatrywane usługi były świadczone w związku z działalnością skarżącą i na jej rzecz, co prowadzi do wniosku, że w rzeczywistości usługi te nie powinny być zostać zafakturowane na rzecz skarżącej, ponieważ korzystały z nich inne podmioty grupy lub nawet grupa jako taka, co stanowiło koszty akcjonariusza, a zatem nie były one konieczne.
- 16 Natomiast w wyroku z dnia 26 kwietnia 2012 r., *Balkan and Sea Properties i Provainvest*, C-621/10 i C-129/11, Trybunał orzekł, że podstawę opodatkowania odpłatnych dostawy towarów lub świadczenia usług stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane z tego tytułu przez podatnika.
- 17 Skarżąca uważa zatem za konieczne, aby Trybunał wyjaśnił, czy oprócz warunku dotyczącego wykorzystania usług na potrzeby podlegających opodatkowaniu transakcji podatnika art. 168 dyrektywy VAT ustanawia również przesłankę (odrębną lub objętą zakresem pojęcia „wykorzystania na potrzeby transakcji podlegających opodatkowaniu”), zgodnie z którą usługi muszą być niezbędne dla podatnika, a przede wszystkim jakie są kryteria, na podstawie których taka analiza może zostać przeprowadzona.
- 18 W odniesieniu do pytania trzeciego skarżąca podnosi, że opiera się ono na odmowie uznania przez organy podatkowe prawa do odliczenia VAT z tytułu usług nabytych przez skarżącą od grupy, ponieważ skarżąca nie przedstawiła dowodu na to, że usługi były świadczone na potrzeby jej podlegających opodatkowaniu transakcji i na jej rzecz.
- 19 W tym względzie skarżąca powołuje się na wyrok *Serebrjannyj wek*, C-283/12, w którym stwierdzono, że możliwość zakwalifikowania danej transakcji jako transakcji odpłatnej zakłada wyłącznie istnienie bezpośredniego związku między dostawą towarów lub świadczeniem usług a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika.
- 20 Jeżeli nie istnieje związek między świadczeniem usług a otrzymanym świadczeniem wzajemnym, to świadczenie usług nie stanowi transakcji podlegającej opodatkowaniu do celów VAT. W takim przypadku należy zauważyć, że gdyby usługa nie została wykonana, to nie istniałaby ona w ogóle, w związku z czym transakcja nie podlegałaby już opodatkowaniu do celów VAT.
- 21 Ponieważ jednak organy podatkowe kwestionują, jakoby skarżąca była odbiorcą usług wewnątrz grupy, skarżąca uważa za konieczne, aby Trybunał wyjaśnił, czy spełnia ona przesłanki uznania jej za podatnika zobowiązanego do zapłaty VAT w świetle art. 9 i nast. tytułu III dyrektywy VAT.
- 22 **Podmioty występujące jako druga strona postępowania** wniosły o uznanie za niedopuszczalny wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym skierowanego do Trybunału wraz z pytaniami prejudycjalnymi sformułowanymi przez skarżącą ze względu na to, że skarżąca zmierza w rzeczywistości do uzyskania od Trybunału orzeczenia zawierającego wytyczne dotyczące konkretnego rozstrzygnięcia sprawy przez sąd odsyłający. Uważają one, że do

sądu krajowego, przed którym zawisł spór, należy ocena okoliczności faktycznych sprawy i ustalenie, czy orzecznictwo Trybunału w dziedzinie prawa do odliczenia VAT ma zastosowanie w niniejszej sprawie.

Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia odesłania prejudycjalnego

- 23 Zgadając się ze skarżącą i wbrew temu, co twierdzą w tym względzie podmioty występujące jako druga strona postępowania, sąd odsyłający uważa za konieczne i użyteczne wyjaśnienie mającego zastosowanie prawa Unii przed wydaniem orzeczenia co do istoty sprawy i przychyła się w pełni do argumentów skarżącej.
- 24 Oceniając celowość przedłożenia Trybunałowi tych pytań prejudycjalnych, sąd odsyłający bierze pod uwagę okoliczność, że przepisy prawa Unii zawarte w art. 2 i 168 dyrektywy VAT, które są przedmiotem badania i o których wykładnię wnosi sąd odsyłający, mają istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy, zważywszy, że VAT jest podatkiem wynikającym z przepisów prawa Unii oraz że wspólny system VAT opiera się na szeregu zasad powszechnie obowiązujących w Unii Europejskiej.
- 25 Biorąc pod uwagę wpływ i znaczenie tych przepisów prawa Unii w niniejszej sprawie, rozstrzygnięcie tego sporu jest w dużym stopniu uzależnione od dokonania ich prawidłowej wykładni przez Trybunał, przy czym sąd odsyłający musi ustalić na podstawie tej wykładni, czy podejście organów podatkowych w niniejszej sprawie jest zgodne z duchem uregulowania Unii, czy też przeciwnie, jest ono błędne.
- 26 W tym kontekście Tribunalul Prahova (sąd okręgowy w Prahovej) uważa, że nie chodzi tu ściśle o kwestię wykładni prawa krajowego oraz że konieczne jest wyjaśnienie wykładni dyrektywy 2006/112 w świetle przedstawionych powyżej punktów widzenia.
- 27 Mając powyższe na uwadze, Tribunalul Prahova (sąd okręgowy w Prahovej) uważa, że przesłanki dopuszczalności są spełnione w niniejszej sprawie, ponieważ odpowiedzi na zadane pytania mogą wyjaśnić sądowi i stronom kwestie istotne dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy ze względu na to, że podniesiona została nowa kwestia wykładni.