

Sag C-527/23**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

16. august 2023

Forelæggende ret:

Tribunalul Prahova (Rumænien)

Afgørelse af:

30. december 2022

Sagsøger:

Weatherford Atlas Gip SA

Sagsøgte:

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

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

Hovedsagens genstand

Påstand om delvis annullation af afgørelsen om den af Weatherford Atlas Gip SA indgivne administrative klage, for så vidt angår afslag på klagen vedrørende et momsbeløb på 1 774 410 rumænske lei (RON), og om annullation af afgiftsansættelsen om de afgiftsmæssige hovedforpligtelser vedrørende de forskelle i afgiftsgrundlag, der blev fastsat som et led i afgiftskontrol hos flere juridiske personer. Sagsøgeren har også nedlagt påstand om, at det fastslås, at den afgiftskontrolrapport, på grundlag af hvilken afgiftsansættelsen blev udstedt, er ulovlig, og om tilbagebetaling af den moms, som sagsøgeren betalte.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

I henhold til artikel 267 TEUF anmodes om en fortolkning af artikel 2 og 168 i direktiv 2006/112.

Præjudicielle spørgsmål

- 1) Skal artikel 168 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, i lyset af princippet om afgiftsneutralitet, fortolkes således, at den er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndighederne under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, nægter en afgiftspligtig person retten til at fradrage den merværdiafgift, der er betalt for de erhvervede administrative tjenesteydelser, når det konstateres, at alle de omkostninger, der er bogført for de erhvervede tjenesteydelser, indgår i den afgiftspligtige persons generelle omkostninger, at den afgiftspligtige person udelukkende gennemfører afgiftspligtige transaktioner, at leveringen af tjenesteydelserne udtrykkeligt er bekræftet af skatte- og afgiftsmyndighederne, og at den anvendte afgiftsmæssige behandling er omvendt betalingspligt (hvilket udelukker et tab for statskassen)?
- 2) Kan koncerninterne tjenesteydelser inden for ledelse og administration (dvs. bistand og rådgivning på forskellige områder, finansiell og juridisk rådgivning), der leveres til flere koncernmedlemmer, ved fortolkningen af bestemmelserne i artikel 2 og 168 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, betragtes af hvert enkelt medlem som delvist anvendt i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner, dvs. erhvervet til egne behov?
- 3) Såfremt det fastslås, at koncerninterne tjenesteydelser ikke er blevet leveret til et af koncernmedlemmerne, kan et selskab, som indgår i koncernen, men som ikke anses for at have modtaget disse tjenesteydelser, ved fortolkningen af bestemmelserne i artikel 2 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, da betragtes som en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab?

Anførte EU-retlige forskrifter og anført praksis fra Domstolen

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter også »momsdirektivet«), artikel 2, stk. 1, artikel 9, stk. 1, og artikel 168, 178, 203 og 273

Traktaten om Den Europæiske Union, artikel 5, stk. 4

Protokol (nr. 2) til traktaten om Den Europæiske Union om anvendelse af nærhedsprincippet og proportionalitetsprincippet, artikel 5

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

Anførte nationale forskrifter

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (lov nr. 227/2015 om skatter og afgifter), artikel 3, litra a), som indeholder følgende beskatningsprincip: »neutralitet i skatteforanstaltninger med hensyn til de forskellige kategorier af investorer og kapitaler, i form af ejerskab, der gennem beskatningsniveauet sikrer samme betingelser for investorer og for rumænsk og udenlandsk kapital«.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter), artikel 126, stk. 1, [som fastsætter de kumulative betingelser for afgiftspligtige transaktioner, og som i litra a) omhandler »afgiftspligtige transaktioner, som ifølge artikel 128-130 udgør eller kan sidestilles med en levering af varer eller tjenesteydelser, og som foretages mod vederlag«], artikel 145, stk. 2 [som fastsætter den afgiftspligtige persons ret til at fradrage afgiften på erhvervelser, såfremt de er foretaget i forbindelse med visse transaktioner, herunder i litra a) »afgiftspligtige transaktioner«], artikel 146, stk. 1 [som fastsætter betingelserne for udøvelse af fradragsretten], artikel 150, stk. 1 og 2.

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (gennemførelsesbestemmelser til lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter, godkendt ved regeringsbeslutning nr. 44/2004):

– Punkt 2, stk. 2, vedrørende artikel 126 i loven om skatter og afgifter fra 2003:

»I henhold til artikel 126, stk. 1, litra a), i loven om skatter og afgifter skal en levering af varer og/eller tjenesteydelser ske mod vederlag. Betingelsen om »vederlag« indebærer en direkte tilknytning mellem transaktionen og den opnåede modydelse. En transaktion er afgiftspligtig, hvis transaktionen giver kunden en fordel, og den opnåede modydelse er relateret til den opnåede fordel, på følgende måde:

a) Betingelsen om, at der skal foreligge en fordel for en kunde, er opfyldt, når leverandøren af varer eller tjenesteydelser forpligter sig til at levere varer og/eller tjenesteydelser, som kan identificeres, til den person, der foretager betalingen, eller, i mangel af betaling, når transaktionen er blevet gennemført for at gøre det muligt at påtage sig en sådan forpligtelse. Denne betingelse er forenelig med den omstændighed, at tjenesteydelserne er kollektive, at de ikke kan måles præcist, eller at de kan henføres til en lovmæssig forpligtelse [...]«

– Punkt 41 angående artikel 11 i loven om skatter og afgifter fra 2003:

»I tilfælde af koncerninterne tjenesteydelser inden for administration og ledelse skal der tages hensyn til følgende:

a) Mellem tilknyttede selskaber skal omkostninger til administration, ledelse, kontrol, rådgivning eller lignende funktioner fradrages centralt eller regionalt gennem moderselskabet på vegne af hele koncernen. Der kan ikke opkræves

vederlag for disse aktiviteter, eftersom deres juridiske grundlag udgøres af det juridiske forhold, der regulerer virksomhedens organisationsform eller andre regler, der fastsætter forbindelserne mellem enhederne. Omkostninger af denne art kan kun fradrages, hvis sådanne enheder desuden leverer tjenesteydelser til tilknyttede selskaber, eller hvis prisen på varerne og taksterne for de leverede tjenesteydelser også tager højde for administrative tjenesteydelser eller omkostninger. Omkostninger af denne art kan ikke fradrages af et datterselskab, der anvender disse tjenesteydelser under hensyntagen til det juridiske forhold mellem dem, udelukkende på egne vilkår, eftersom datterselskabet ikke ville have anvendt disse tjenesteydelser, hvis det havde været en uafhængig person.

b) Faktisk levering af tjenesteydelserne skal have fundet sted. Den blotte eksistens af koncerninterne tjenesteydelser er ikke tilstrækkelig, da uafhængige personer som hovedregel kun betaler for tjenesteydelser, der reelt er blevet leveret. [...]«

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Sagsøgeren, Weatherford Atlas Gip SA, har mere end 50 års erfaring med levering af tjenesteydelser inden for kerneboring, boring og udvinding i olieindustrien samt geologiske tjenester og retningsbestemt boring i Rumænien. Virksomheden indgår i Weatherford-selskabskoncernen (herefter »koncernen«), der globalt leverer en bred vifte af oliefeltstjenester såsom boring, evaluering, klargøring af brønde, intervention, nedlæggelse osv.
- 2 Sagsøgeren overtog gennem fusion koncernmedlemmet Foserco SA, hvis aktivitet bestod i accessoriske tjenesteydelser i forbindelse med olie- og naturgasudvinding, herunder prospektering.
- 3 Efter fusionen kontrollerede skatte- og afgiftsmyndighederne Foserco SA's skatte- og afgiftsmæssige forpligtelser med hensyn til indkomstskat og moms, og de besluttede at foretage en revision af disse forpligtelser. I den af revisionen omfattede periode havde Foserco SA leveret tjenesteydelser vedrørende boring til to kunder. For at kunne levere disse tjenesteydelser havde Foserco SA anvendt generelle administrative tjenesteydelser fra koncernselskaber, navnlig tjenesteydelser inden for IT, HR, markedsføring, optimering af finansielle og regnskabsmæssige processer, finans, regnskab, miljøbeskyttelse, salg osv.
- 4 Disse tjenesteydelser var blevet leveret af specialiserede afdelinger i visse koncernselskaber til flere koncernmedlemmer, herunder sagsøgeren. Da de selskaber, der havde leveret tjenesteydelserne, ikke har hjemsted i Rumænien, var disse transaktioner i momsmæssig henseende blevet undergivet omvendt betalingspligt.
- 5 Efter afgiftskontrollen udstedte kontrolorganerne den afgiftsansættelse og den afgiftskontrolrapport, hvorved de nægtede adgang til at fradrage momsen på de

erhvervede tjenesteydelser, fordi det ikke var blevet godtgjort, at disse tjenesteydelser var blevet leveret med henblik på anvendelse i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner. Sagsøgeren indgav en klage over disse retsakter, som skatte- og afgiftsmyndighederne ved afgørelse gav afslag på.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 6 Det er **sagsøgeren**, der har anmodet Tribunalul Prahova (retten i første instans i Prahova, Rumænien) om at forelægge Domstolen de konkrete spørgsmål vedrørende fortolkningen af EU-retten.
- 7 Hvad angår det første spørgsmål har sagsøgeren anført, at det er nødvendigt at afklare begrebet »anvendelse af visse tjenesteydelser i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner«, eftersom skatte- og afgiftsmyndighederne har nægtet sagsøgeren retten til at fradrage moms på disse tjenesteydelser. Skatte- og afgiftsmyndighederne har ikke sæt tvivl om den reelle levering af tjenesteydelserne eller deres eksistens og hævder heller ikke, at der er tale om skatteunddragelse, da moms i den konkrete situation er blevet pålagt efter mekanismen med omvendt betalingspligt, men har gjort gældende, at sagsøgeren ikke har godtgjort en tilknytning mellem de bogførte leveringer af tjenesteydelser og sagsøgerens afgiftspligtige transaktioner. Eftersom de tjenesteydelser, som sagsøgeren har erhvervet, er administrative tjenesteydelser, og da sagsøgerens ansatte har haft brevvekslinger med tjenesteyderen i relation til de leverede tjenesteydelser eller deltaget i forskellige uddannelseskurser afholdt af tjenesteyderne, er skatte- og afgiftsmyndighedernes klagepunkter i virkeligheden rettet mod nødvendigheden af erhvervelsen af disse tjenesteydelser, navnlig på hvilken måde de har gavnet sagsøgeren, og på hvilken måde de er blevet anvendt i forbindelse med sagsøgerens afgiftspligtige virksomhed.
- 8 Sagsøgeren har påpeget, at Domstolen i sin praksis har identificeret to regler, som skal følges for at vurdere, hvorvidt kravet om erhvervelse af tjenesteydelser i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner er opfyldt.
- 9 Den første regel er, at en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag, principielt er nødvendig, for at en afgiftspligtig person har ret til at fratække den indgående moms, og at en sådan tilknytning er til stede, når erhvervelsesomkostningerne indgår i prisen på de udgående afgiftspligtige transaktioner. I denne henseende har sagsøgeren påberåbt sig dommen i sag C-98/98, Midland Bank.
- 10 Den anden regel er, at den afgiftspligtige person har ret til fradrag, når omkostningerne til de pågældende tjenesteydelser indgår i den pågældendes generelle omkostninger, selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Sagsøgeren har nævnt bl.a. dommen i sag C-98/98, Midland Bank, og i sag C-408/98, Abbey National, hvor det blev

fastslået, at sådanne omkostninger er omkostningselementer i prisen på de goder og tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person leverer. Sådanne omkostninger har således en direkte og umiddelbar tilknytning til hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.

- 11 Sagsøgeren har også henvist til Investrand-sagen, SKF-sagen, Kretztechnik-sagen, BLP Group-sagen, Cibo Participations-sagen og Securenta-sagen, men denne retspraksis vedrører udgående økonomiske transaktioner, som blev udført af hver af disse enheder, der enten var fritaget for moms eller ikke var omfattet af momsens anvendelsesområde.
- 12 Ifølge sagsøgerens oplysninger findes der således på nuværende tidspunkt ingen dom, hvor Domstolen har fortolket EU-retten med henblik på at afklare, om der foreligger en direkte og umiddelbar tilknytning mellem erhvervelse af tjenesteydelser og de afgiftspligtige transaktioner udført af afgiftspligtige personer, der udelukkende udøver afgiftspligtig virksomhed, når tjenesteydelsernes samlede omkostninger indgår enten i salgsprisen for de fremstillede varer eller i den afgiftspligtige persons generelle omkostninger.
- 13 Hvad angår det andet spørgsmål finder sagsøgeren det nødvendigt, at Domstolen afklarer, om retten til momsfradrag kan nægtes på grundlag af skatte- og afgiftsmyndighedernes subjektive vurdering af, om erhvervelsen af de pågældende tjenesteydelser er nødvendig og hensigtsmæssig, eftersom momsdirektivets artikel 168 ikke fastsætter, at der for at fradrage momsen på indgående erhvervelser skal fremlægges bevis for, at disse erhvervelser er nødvendige for den økonomiske virksomhed, men blot fastsætter betingelsen om, at erhvervelserne omfatter varer og tjenesteydelser, der skal være bestemt til at anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner.
- 14 De tjenesteydelser, som sagsøgeren har erhvervet fra koncernen, omfatter ud over den rådgivning, der er blevet ydet direkte til sagsøgeren, udarbejdelse af procedurer som f.eks. proceduren for elektronisk kundefakturering, proceduren for styring af medarbejdernes præstationer osv., som er blevet skabt til og anvendt af flere koncernselskaber, herunder sagsøgeren, mens omkostningerne til udarbejdelse og iværksættelse af disse procedurer er blevet fordelt mellem de modtagende selskaber.
- 15 Efter skatte- og afgiftsmyndighedernes opfattelse er det ikke blevet godtgjort, at de omhandlede tjenesteydelser er blevet leveret i forbindelse med sagsøgerens virksomhed og til dennes fordel, hvilket giver indtryk af, at de faktisk ikke burde være blevet faktureret til sagsøgeren, idet de er blevet anvendt af andre koncernmedlemmer eller endog af koncernen som helhed, således at de udgør aktionæromkostninger og derfor ikke er nødvendige.
- 16 I dom af 26. april 2012 i de forenede sager C-621/10 og C-129/11, Balkan and Sea Properties og Provadinvest, fastslog Domstolen endvidere, at

beskatningsgrundlaget ved levering af goder eller tjenesteydelser mod vederlag er den modydelse, som den afgiftspligtige person faktisk har modtaget herfor.

- 17 Sagsøgeren finder det derfor nødvendigt, at Domstolen præciserer, om momsdirektivets artikel 168 ud over betingelsen om, at tjenesteydelserne skal anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, også fastsætter et krav (særskilt fra eller omfattet af begrebet »anvendelse i forbindelse med afgiftspligtige transaktioner«) om, at tjenesteydelserne skal være nødvendige for den afgiftspligtige person, og først og fremmest afklarer, hvilke kriterier der skal lægges til grund for en sådan undersøgelse.
- 18 Hvad angår det tredje spørgsmål har sagsøgeren gjort gældende, at dette spørgsmål tager udgangspunkt i skatte- og afgiftsmyndighedernes nægtelse af retten til at fradrage momsen på de tjenesteydelser, som sagsøgeren har erhvervet fra koncernen, med den begrundelse, at sagsøgeren ikke har godtgjort, at tjenesteydelserne er blevet leveret i forbindelse med sagsøgerens afgiftspligtige transaktioner og til dennes fordel.
- 19 I denne henseende har sagsøgeren henvist til dommen i sag C-283/12, Serebryannay vek, hvor det blev fastslået, at muligheden for at kvalificere en transaktion som en »transaktion mod vederlag« udelukkende forudsætter, at der er en direkte tilknytning mellem leveringen af goder eller tjenesteydelser og en modydelse, som den afgiftspligtige person faktisk har modtaget.
- 20 Såfremt der ikke er nogen tilknytning mellem leveringen af tjenesteydelser og den modtagne modydelse, udgør leveringen ikke en momspligtig transaktion. I dette tilfælde skal det konstateres, at hvis tjenesteydelsen ikke var blevet leveret, ville den ikke have eksisteret, hvorfor transaktionen ikke ville have været momspligtig.
- 21 Eftersom skatte- og afgiftsmyndighederne imidlertid har nægtet, at sagsøgeren er modtager af den koncerninterne levering af tjenesteydelser, er det ifølge sagsøgeren nødvendigt, at Domstolen afklarer, om sagsøgeren opfylder betingelserne for at kunne betragtes som momspligtig person i lyset af artikel 9 ff. i momsdirektivets afsnit III.
- 22 **De sagsøgte** har nedlagt påstand om, at sagsøgerens anmodning om, at de præjudicielle spørgsmål forelægges Domstolen, afvises, idet sagsøgeren i virkeligheden anmoder Domstolen om at træffe en afgørelse, der vejleder den forelæggende ret i den konkrete afgørelse i sagen. De sagsøgte er af den opfattelse, at det tilkommer den nationale ret, for hvilken tvisten er indbragt, at vurdere de pågældende faktiske omstændigheder og afgøre, om Domstolens praksis vedrørende retten til momsfradrag finder anvendelse i den foreliggende sag.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 23 I enighed med sagsøgeren og i modsætning til de sagsøgte argumenter i denne henseende finder den forelæggende ret, at det er nødvendigt og hensigtsmæssigt at få afklaret den relevante EU-ret, inden den træffer afgørelse om sagens realitet, og den forelæggende ret har tilsluttet sig sagsøgerens argumenter i deres helhed.
- 24 Ved vurderingen af, om det er hensigtsmæssigt at forelægge Domstolen de konkrete præjudicielle spørgsmål, har den forelæggende ret taget hensyn til, at de EU-retlige bestemmelser i momsdirektivets artikel 2 og 168, som er genstand for undersøgelsen, og som ønskes fortolket, er af væsentlig betydning for sagens udfald, eftersom moms er en afgift, der er fastsat i EU-retten, og det fælles momssystem er baseret på en række principper, som er generelt bindende i EU.
- 25 Henset til virkningen og relevansen af disse EU-retlige bestemmelser i den foreliggende sag afhænger udfaldet af den foreliggende tvist i afgørende grad af Domstolens korrekte fortolkning af disse bestemmelser, på grundlag af hvilken den forelæggende ret skal afgøre, om skatte- og afgiftsmyndighedernes tilgang i den konkrete situation er i overensstemmelse med EU-rettens ånd, eller om den tværtimod er fejlagtig.
- 26 I denne sammenhæng finder Tribunalul Prahova (retten i første instans i Prahova), at den foreliggende sag ikke udelukkende rejser spørgsmål om fortolkning af den nationale lovgivning, og at det er nødvendigt at afklare fortolkningen af direktiv 2006/112 ud fra de anførte perspektiver.
- 27 Tribunalul Prahova (retten i første instans i Prahova) finder derfor, at betingelserne for at tage anmodningen til følge er opfyldt i den foreliggende situation, fordi besvarelsen af de rejste spørgsmål kan afklare de aspekter, der er relevante for afgørelse af sagen, for den forelæggende ret og parterne, idet der er rejst et nyt fortolkningsspørgsmål.