

Predmet C-527/23**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

16. kolovoza 2023.

Sud koji je uputio zahtjev:

Tribunalul Prahova (Rumunjska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

30. prosinca 2022.

Tužitelj:

Weatherford Atlas Gip SA

Tuženici:

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

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

Predmet glavnog postupka

Tužba radi djelomičnog poništenja odluke o žalbi koju je u upravnom postupku podnijelo društvo Weatherford Atlas GIP SA, u dijelu u kojem je žalba odbijena u pogledu iznosa od 1 774 410 rumunjskih leua na ime PDV-a, te poništenja poreznog rješenja koje se odnosilo na glavne porezne obveze povezane s razlikama u poreznim osnovicama utvrđenima u okviru poreznog nadzora u pravnim osobama. Osim toga, traži se da se utvrdi nezakonitost zapisnika o poreznom nadzoru na temelju kojeg je izdano porezno rješenje te da se naloži povrat PDV-a koji je platio tužitelj.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Na temelju članka 267. UFEU-a traži se tumačenje članaka 2. i 168. Direktive 2006/112.

Prethodna pitanja

1. Treba li članak 168. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u vezi s načelom porezne neutralnosti, tumačiti na način da mu se protivi to da, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, porezno tijelo uskraćuje poreznom obvezniku pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost plaćenog za stečene administrativne usluge ako se utvrdi da su svi troškovi koji su knjiženi za stečene usluge bili obuhvaćeni općim troškovima poreznog obveznika i da taj porezni obveznik obavlja samo oporezive transakcije, da je isporuku usluga izričito potvrdilo porezno tijelo i da se primjenjuje porezni tretman prijenosa porezne obveze (što isključuje postojanje štete za državni proračun)?

2. Može li za potrebe tumačenja odredbi članka 2. i 168. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, usluge upravljanja i administrativne usluge (odnosno usluge podrške i savjetovanja u raznim sektorima te usluge financijskog i pravnog savjetovanja) koje društva iz određene grupe pružaju u korist drugih članova te grupe, svaki član grupe smatrati da se radi o uslugama koje se djelomično koriste za potrebe oporezivih transakcija, odnosno uslugama koje su stečene za vlastite potrebe?

3. Može li se za potrebe tumačenja članka 2. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, u slučaju kad je utvrđeno da se usluge unutar grupe ne pružaju u korist jednog od članova te grupe, društvo koje je dio grupe, ali za koje se smatra da nije ostvarilo korist od tih usluga, smatrati poreznim obveznikom koji djeluje kao takav?

Navedene odredbe prava Unije i sudska praksa

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu također: Direktiva o PDV-u), članak 2. stavak 1., članak 9. stavak 1. te članci 168., 178., 203. i 273.

Ugovor o Europskoj uniji, članak 5. stavak 4.

Protokol (br. 2) uz Ugovor o Europskoj uniji o primjeni načela supsidijarnosti i proporcionalnosti, članak 5.

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

Navedene nacionalne odredbe

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Zakon br. 227/2015 o Poreznom zakoniku), članak 3. točka (a), kojim se predviđa sljedeće načelo oporezivanja:

„neutralnost poreznih mjera u odnosu na različite kategorije ulagatelja i kapitala te vlasništva, kojima se na temelju stope oporezivanja osiguravaju jednaki uvjeti za ulagatelje te za rumunjski i inozemni kapital”.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku), članak 126. stavak 1. [kojim se utvrđuju kumulativni uvjeti za oporezive transakcije i čijom se točkom (a) predviđaju „transakcije koje u skladu s člancima 128. do 130. predstavljaju isporuku robe ili usluga koja podliježe porezu te je obavljena uz naknadu ili transakcije koje su s njome povezane”]; članak 145. stavak 2. [kojim se predviđa pravo poreznog obveznika na odbitak poreza u vezi sa stjecanjima ako se ona koriste u svrhu određenih transakcija, među kojima su, u točki (a) „oporezive transakcije”]; članak 146. stavak 1. [kojim se utvrđuju uvjeti za ostvarivanje prava na odbitak]; članak 150. stavci 1. i 2.

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (Metodološka pravila za provedbu Zakona br. 571/2003 o Poreznom zakoniku odobrena Odlukom Vlade br. 44/2004):

– točka 2. stavak 2. u vezi s člankom 126. Poreznog zakonika iz 2003.:

„U skladu s člankom 126. stavkom 1. točkom (a) Poreznog zakonika, isporuka robe i/ili usluga obavlja se uz naknadu. Uvjet u pogledu obavljanja ‚uz naknadu’ podrazumijeva postojanje izravne veze između transakcije i primljene naknade. Transakcija je oporeziva kada klijentu osigurava određenu korist, a primljena naknada povezana je s ostvarenom koristi na sljedeći način:

(a) uvjet u pogledu postojanja koristi za klijenta ispunjen je kada se dobavljač robe ili usluga obvezuje isporučiti određivu robu i/ili usluge osobi koja izvršava plaćanje ili, ako nema plaćanja, kada je transakcija obavljena kako bi se omogućilo preuzimanje takve obveze plaćanja. Taj uvjet u skladu je s činjenicom da je riječ o kolektivnim uslugama, da se usluge ne mogu precizno odmjeriti ili da se mogu pripisati određenoj pravnoj obvezi; [...]”.

– točka 41. u vezi s člankom 11. Poreznog zakonika iz 2003.:

„U slučaju administrativnih usluga i usluga upravljanja unutar grupe potrebno je uzeti u obzir sljedeće:

(a) kad je riječ o povezanim osobama, administrativni troškovi, troškovi upravljanja, nadzora, savjetovanja ili sličnih funkcija odbijaju se na središnjoj ili regionalnoj razini preko matičnog društva u ime grupe kao cjeline. Za te se aktivnosti ne može zahtijevati nikakva naknada jer je njihov pravni temelj pravni odnos kojim se uređuje oblik organizacije poslovanja ili bilo koje drugo pravno pravilo kojim se utvrđuju veze između subjekata. Takva vrsta troškova može se odbiti samo ako ti subjekti usto isporučuju usluge povezanim društvima ili ako se cijenom robe i iznosom tarifa za usluge koje se isporučuju uzimaju u obzir i administrativne usluge ili troškovi. Društvo kći koje koristi te usluge ne može, s

obzirom na pravni odnos kojim su subjekti povezani, odbiti takvu vrstu troškova isključivo pod vlastitim uvjetima jer ne bi koristilo te usluge da je neovisna osoba;

(b) usluge treba stvarno isporučiti. Nije dovoljno samo postojanje usluga unutar grupe jer neovisne osobe u pravilu plaćaju samo usluge koje su stvarno isporučene. [...]”.

Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Tužitelj Weatherford Atlas Gip SA ima više od 50 godina iskustva u sektoru isporuke usluga uzimanja uzoraka jezgre, bušenja i rudarenja u naftnoj industriji, kao i geoloških usluga i usmjerenog bušenja u Rumunjskoj. Društvo je dio grupe Weatherford (u daljnjem tekstu: Grupa), grupe društava koja na svjetskoj razini nudi širok raspon usluga u naftnoj industriji: bušenje, procjena, izgradnja bušotina, intervencije, napuštanje okana itd.
- 2 Tužitelj je na temelju spajanja preuzimanjem pripojio društvo Foserco SA, člana Grupe, čija se djelatnost sastojala od pomoćnih usluga vađenju nafte i prirodnog plina, uključujući istraživanje.
- 3 Nakon spajanja preuzimanjem porezna tijela provela su provjere u pogledu poreznih obveza povezanih s porezom na dobit i PDV koje je dugovalo društvo Foserco SA te su donijela odluku o provedbi ponovnog ispitivanja tih obveza. Tijekom razdoblja na koje se odnosilo navedeno ponovno ispitivanje društvo Foserco SA isporučivalo je usluge bušenja dvama klijentima. Za isporuku tih usluga društvo Foserco SA koristilo je opće administrativne usluge koje su isporučila društva Grupe, odnosno informatičke usluge, usluge službe za ljudske resurse, marketinga, optimizacije financijskih i računovodstvenih procesa, financijske i računovodstvene usluge, usluge zaštite okoliša, prodaje itd.
- 4 Specijalizirani sektori određenih društava Grupe isporučivali su te usluge raznim članovima Grupe, među kojima je i tužitelj. Budući da društva koja su isporučivala usluge imaju poslovni nastan izvan državnog područja Rumunjske, na te transakcije za potrebe PDV-a primijenjen je porezni tretman prijenosa porezne obveze.
- 5 Slijedom poreznog nadzora, tijela koja su provela nadzor donijela su porezno rješenje i zapisnik o poreznom nadzoru kojima su uskratila pravo na odbitak PDV-a koji se odnosi na stečene usluge jer nije dokazano da su te usluge isporučene u svrhu oporezivih transakcija. Tužitelj je podnio žalbu protiv tih akata koja je odbijena odlukom poreznih tijela.

Glavni argumenti stranaka glavnog postupka

- 6 **Tužitelj** je od Tribunalula Prahova (Viši sud u Prahovu, Rumunjska) zatražio da Sudu uputi pitanja koja se odnose na tumačenje prava Unije.

- 7 Kad je riječ o prvom pitanju, tužitelj navodi da je potrebno pojasniti pojam korištenja određenih usluga u svrhu oporezivih transakcija jer su mu porezna tijela uskratila pravo na odbitak PDV-a koji se odnosi na te usluge. Navedena tijela ne smatraju da usluge nisu stvarno isporučene ni da one ne postoje u stvarnosti te ne smatraju da je riječ o nekakvoj poreznoj prijevari jer je u ovom slučaju PDV primijenjen na temelju mehanizma prijenosa porezne obveze, ali ističu da tužitelj nije dokazao vezu između knjiženih isporuka usluga i njegovih oporezivih transakcija. Konkretno, budući da su usluge koje je tužitelj stekao administrativne usluge i da su njegovi zaposlenici razmjenjivali korespondenciju s dobavljačem usluga u vezi s isporučenim uslugama ili su sudjelovali na raznim tečajevima usavršavanja koje je održavao dobavljač usluga, prigovori poreznih tijela zapravo se odnose na potrebu stjecanja tih usluga: način na koji su te usluge tužitelju omogućile koristi i kako su korištene za njegove oporezive djelatnosti.
- 8 Tužitelj tvrdi da su u sudskoj praksi Suda Europske unije utvrđena dva pravila koja treba analizirati kako bi se provjerio uvjet stjecanja usluga u svrhu oporezivih transakcija.
- 9 Prvo pravilo jest da je postojanje neposredne i trenutne veze između određene ulazne transakcije i jedne ili više izlaznih transakcija kojima se ostvaruje pravo na odbitak u načelu nužno kako bi se poreznom obvezniku priznalo pravo na odbitak ulaznog PDV-a, a ta veza postoji kada troškovi stjecanja čine dio sastavnih elemenata cijene oporezivih izlaznih transakcija. Tužitelj se u tom pogledu poziva na presudu Midland Bank, C-98/98.
- 10 Drugo pravilo jest da se priznaje pravo poreznog obveznika na odbitak čak i kad ne postoji neposredna i trenutna veza između određene ulazne transakcije i jedne ili više izlaznih transakcija kojima se ostvaruje pravo na odbitak, kada troškovi predmetnih usluga čine dio općih troškova poreznog obveznika. Konkretno, tužitelj navodi presude Midland Bank, C-98/98, i Abbey National, C-408/98, u kojima se utvrđuje da su ti troškovi kao takvi sastavni elementi cijene robe i usluga koje isporučuje. Naime, takvi troškovi jesu izravno i neposredno povezani s ukupnom gospodarskom aktivnosti poreznog obveznika.
- 11 Tužitelj se također poziva na predmete Investrand, SKF, Kretztechnik, BLP Group, Cibo Participacionis i Securenta, ali ta se sudska praksa odnosi na izlazne gospodarske transakcije koje je obavljao svaki od tih subjekata, a koje su bile oslobođene PDV-a ili nisu bile obuhvaćene područjem primjene PDV-a.
- 12 Naime, prema tužiteljevim navodima, trenutačno ne postoji nijedna presuda Suda koja se odnosi na tumačenje prava Unije i čiji je cilj pojasniti postoji li izravna i neposredna veza između stjecanja usluga i oporezivih transakcija poreznih obveznika koji obavljaju isključivo oporezive djelatnosti kad je ukupna cijena usluga uključena u prodajnu cijenu proizvedene robe ili opće troškove poreznog obveznika.

- 13 Kad je riječ o drugom pitanju, tužitelj smatra da je potrebno pojašnjenje suda Unije u pogledu toga može li se pravo na odbitak PDV-a uskratiti na temelju subjektivne ocjene poreznog tijela u pogledu potrebe i svrsishodnosti stjecanja usluga o kojima je riječ, s obzirom na to da se člankom 168. Direktive o PDV-a ne previđa da za potrebe odbitka PDV-a koji se odnosi na ulazne transakcije treba podnijeti dokaz da su ta stjecanja potrebna za gospodarsku djelatnost, nego se njime samo uvodi uvjet da ta stjecanja trebaju biti namijenjena korištenju stečene robe i stečenih usluga u svrhu oporezivih transakcija poreznog obveznika.
- 14 Usluge koje je tužitelj stekao od Grupe obuhvaćaju, osim savjetovanja koje mu je izravno pruženo, izradu postupaka, kao što su primjerice postupak povezan s elektroničkim izdavanjem računa klijentima, postupak povezan s upravljanjem učinkovitosti zaposlenika itd., koji su izrađeni za razna društva Grupe i koje su primjenjivala ta društva, uključujući društvo tužitelja, dok su trošak izrade i provedbe tih postupaka međusobno podijelila društva korisnici.
- 15 Porezna tijela smatrala su da nije dokazano da su usluge o kojima je riječ isporučene u vezi s tužiteljevom djelatnošću i u njegovu korist, što upućuje na to da u stvarnosti tužitelju nije trebalo izdati račune za te usluge jer su koristi od tih usluga imali drugi subjekti Grupe ili čak Grupa kao takva, s obzirom na to da predstavljaju troškove dioničara i stoga nisu potrebni.
- 16 Međutim, Sud je u presudi od 26. travnja 2012., *Balkan and Sea Properties i Provadinvest*, C-621/10 i C-129/11, utvrdio da se porezna osnovica kod isporuke robe ili usluga u zamjenu za plaćanje sastoji od naknade koju je porezni obveznik stvarno primio.
- 17 Stoga tužitelj smatra da je potrebno pojašnjenje Suda u pogledu toga nalaže li se člankom 168. Direktive o PDV-a, osim uvjeta u pogledu korištenja usluga u svrhu oporezivih transakcija poreznog obveznika, i uvjet (poseban ili obuhvaćen pojmom „korištenje u svrhu oporezivih transakcija”) da su usluge potrebne poreznom obvezniku i, osobito, koji su kriteriji na temelju kojih se može provesti takva analiza.
- 18 Kad je riječ o trećem pitanju, tužitelj navodi da se ono temelji na činjenici da su porezna tijela uskratila pravo na odbitak PDV-a za usluge koje je tužitelj stekao od Grupe, s obzirom na to da tužitelj nije podnio dokaz da su usluge isporučene u svrhu njegovih oporezivih transakcija i u njegovu korist.
- 19 U tom pogledu tužitelj navodi presudu *Serebryannay vek*, C-283/12, u kojoj se utvrđuje da je kvalificiranje određene transakcije kao transakcije uz naknadu moguće jedino u slučaju postojanja izravne veze između isporuke robe ili pružanja usluga i stvarno primljene protučinidbe poreznog obveznika.
- 20 Ako ne postoji nikakva veza između isporuke usluga i primljene protučinidbe, isporuka nije oporeziva transakcija u svrhu PDV-a. U tom se slučaju utvrđuje da usluga ne bi postojala da nije isporučena, tako da transakcija više ne bi bila oporeziva transakcija u svrhu PDV-a.

- 21 Međutim, budući da porezna tijela ne smatraju da je tužitelj kupac usluga unutar Grupe, tužitelj smatra da je potrebno pojašnjenje Suda u pogledu toga ispunjava li uvjete kako bi ga se smatralo poreznim obveznikom koji je dužan platiti PDV u smislu članka 9. i sljedećih članaka iz glave III. Direktive o PDV-u.
- 22 **Tuženici** su zatražili da se utvrdi da je zahtjev za prethodnu odluku upućen Sudu s prethodnim pitanjima koja je formulirao tužitelj nedopušten jer tužitelj zapravo nastoji od Suda ishoditi odluku koja bi bila smjernica u pogledu načina na koji sud koji je uputio zahtjev konkretno rješava predmet. Tuženici smatraju da je na nacionalnom sudu pred kojim se vodi spor da ocijeni činjenice o kojima je riječ i da utvrdi je li sudska praksa Suda u području prava na odbitak PDV-a primjenjiva na ovaj slučaj.

Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 23 Protivno tvrdnjama tuženikâ u tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev slaže se s tužiteljem i smatra da je potrebno i svrsishodno pojasniti primjenjivo pravo Unije prije donošenja odluke o meritumu predmeta te se u potpunosti pridružuje tužiteljevim argumentima.
- 24 Prilikom ocjene svrsishodnosti upućivanja tih prethodnih pitanja Sudu, sud koji je uputio zahtjev uzima u obzir činjenicu da su pravila prava Unije iz članka 2. i 168. Direktive o PDV-u, koja se ispituju i čije se tumačenje traži, osobito relevantna za potrebe rješavanja predmeta s obzirom na činjenicu da je PDV porez iz sekundarnog zakonodavstva Unije i da se zajednički sustav PDV-a temelji na nizu načela koja su općenito obvezujuća u Europskoj uniji.
- 25 Uzimajući u obzir utjecaj i relevantnost tih odredbi prava Unije u ovom slučaju, ishod ovog spora uvelike ovisi o njihovom pravilnom tumačenju koje pruža Sud jer sud koji je uputio zahtjev na temelju tog tumačenja treba utvrditi je li pristup poreznih tijela u ovom slučaju u skladu s duhom zakonodavstva Unije ili je, suprotno tomu, taj pristup pogrešan.
- 26 U tim okolnostima Tribunalul Prahova (Viši sud u Prahovu) smatra da nije isključivo riječ o pitanju tumačenja nacionalnog prava te da je potrebno pojasniti tumačenje Direktive 2006/112 s obzirom na opisana stajališta.
- 27 S obzirom na navedeno, Tribunal Prahova (Viši sud u Prahovu) smatra da su uvjeti u pogledu dopuštenosti ispunjeni u ovom slučaju jer odgovori na postavljena pitanja mogu tom sudu i strankama pojasniti aspekte koji su relevantni u svrhu rješenja koje treba donijeti u tom predmetu, s obzirom na to da se postavlja novo pitanje tumačenja.