

Vec C-527/23

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

16. august 2023

Vnútroštátny súd:

Tribunalul Prahova

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

30. december 2022

Žalobkyňa:

Weatherford Atlas Gip SA

Žalované:

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

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

Predmet konania vo veci samej

Žaloba o čiastočnú neplatnosť rozhodnutia o odvolaní, ktoré v správnom konaní podala spoločnosť Weatherford Atlas GIP SA, a to v časti, v ktorej sa zamieťa odvolanie týkajúce sa DPH vo výške 1 774 410 rumunských lei (RON), a tiež o neplatnosť rozhodnutia o vyrubení dane vo veci hlavných daňových povinností týkajúcich sa rozdielov v základoch dane zistených pri daňovej kontrole právnických osôb. Okrem toho sa navrhuje konštatovať nezákonnosť protokolu z daňovej kontroly, ktorý bol základom pre vydanie rozhodnutia o vyrubení dane, a rozhodnúť o vrátení DPH zaplatenej žalobkyňou.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Vnútroštátny súd žiada podľa článku 267 ZFEÚ o výklad článkov 2 a 168 smernice 2006/112.

Prejudiciálne otázky

1. Má sa článok 168 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty s ohľadom na zásadu daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby za okolností, aké nastali vo veci samej, daňový úrad odoprel zdaniteľnej osobe právo na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej za prijaté administratívne služby, ak sa zistí, že všetky náklady zaúčtované za prijaté služby sa zahrnuli do celkových nákladov platiteľa dane, ktorý vykonáva len zdaniteľné transakcie, že poskytovanie služieb výslovne potvrdil správca dane a že sa uplatňuje režim prenesenia daňovej povinnosti (čím by sa vylúčila škoda pre štátny rozpočet)?

2. Môže na účely výkladu ustanovení článkov 2 a 168 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty za okolností, aké nastali vo veci samej, každý člen skupiny spoločností považovať prevádzkové a administratívne služby (t. j. asistenčné a konzultačné služby v rôznych odvetviach, finančné a právne poradenstvo) poskytované medzi spoločnosťami v rámci danej skupiny v prospech rôznych členov tejto skupiny za služby sčasti použité na účely zdaniteľných transakcií, čiže prijaté pre vlastnú potrebu?

3. Možno na účely výkladu ustanovení článku 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, v prípade, že sa potvrdí, že služby v rámci skupiny sa neposkytujú niektorému z členov tejto skupiny, považovať spoločnosť, ktorá je súčasťou skupiny, ale o ktorej sa predpokladá, že nemala z týchto služieb prospech, za zdaniteľnú osobu, ktorá koná ako taká?

Uvedené ustanovenia práva Únie a príslušná judikatúra

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „smernica o DPH“), článok 2 ods. 1, článok 9 ods. 1 a články 168, 178, 203 a 273

Zmluva o Európskej únii, článok 5 ods. 4

Protokol (č. 2) k Zmluve o Európskej únii o uplatňovaní zásad subsidiarity a proporcionality, článok 5.

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

Uvedené vnútroštátne predpisy

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zákon č. 227/2015, Daňový zákonník), článok 3 písm. a), v ktorom sa stanovuje táto zásada zdaňovania: „neutralita daňových opatrení vo vzťahu k rôznym kategóriám investorov a vlastného kapitálu, ktorá prostredníctvom úrovne zdanenia zaručuje rovnaké podmienky pre investorov, pokiaľ ide o rumunský aj zahraničný kapitál“.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, Daňový zákonník), článok 126 ods. 1 [v ktorom sa stanovujú kumulatívne podmienky pre zdaniteľné transakcie a v ktorého písm. a) sa upravujú „transakcie, ktoré podľa článkov 128 až 130 predstavujú dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb za protihodnotu relevantné na daňové účely, alebo sa za takéto dodanie resp. poskytovanie považujú“]; článok 145 ods. 2 [v ktorom sa stanovuje právo zdaniteľnej osoby na odpočet dane pri nákupoch, ak sa tieto nákupy uskutočňujú na účely konkrétnych transakcií vrátane „zdaniteľných transakcií“ podľa písm. a)]; článok 146 ods. 1 [v ktorom sa stanovujú podmienky uplatňovania práva na odpočet dane]; článok 150 ods. 1 a 2

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (Metodické pravidlá na vykonávanie zákona č. 571/2003, Daňového zákonníka, schválené rozhodnutím vlády č. 44/2004):

– bod 2 ods. 2 týkajúci sa článku 126 Daňového zákonníka z roku 2003:

„Podľa článku 126 ods. 1 písm. a) Daňového zákonníka sa dodanie tovaru a/alebo poskytovanie služieb uskutočňuje za protihodnotu. Podmienka týkajúca sa dodania/poskytnutia ‚za protihodnotu‘ predpokladá existenciu priamej súvislosti medzi transakciou a prijatým plnením. Konkrétna transakcia je zdaniteľná, ak poskytuje zákazníkovi výhodu, pričom prijaté plnenie zodpovedá získanej výhode týmto spôsobom:

a) podmienka týkajúca sa existencie výhody pre zákazníka je splnená vtedy, keď sa dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb zaviazal poskytnúť identifikovateľné tovary a/alebo služby osobe, ktorá zaplatí, alebo v prípade nezaplata, keď sa transakcia uskutočnila s cieľom umožniť prevzatie takéhoto záväzku. Uvedená podmienka je zlučiteľná so skutočnosťou, že služby sú kolektívne, že nie sú presne merateľné alebo že ich možno odvodiť zo zákonnej povinnosti; ...“.

– bod 41 týkajúci sa článku 11 Daňového zákonníka z roku 2003:

„Pri administratívnych a prevádzkových službách poskytovaných v rámci skupiny sa zohľadňuje, že:

a) medzi pridruženými osobami sa výdavky na správu, prevádzku, kontrolu, poradenstvo alebo podobné funkcie odpočítavajú na centrálnej alebo regionálnej úrovni prostredníctvom materskej spoločnosti v mene skupiny ako celku. Za tieto činnosti nemožno požadovať odmenu, pretože ich právnym základom je právny vzťah upravujúci formu obchodnej organizácie alebo akékoľvek iné pravidlo zriaďujúce väzby medzi subjektmi. Výdavky tohto charakteru možno odpočítať len v prípade, že takéto subjekty poskytujú služby aj prepojeným osobám, alebo že cena tovaru a výška poplatkov za poskytnuté služby zohľadňujú aj služby alebo administratívne výdavky. Náklady tohto charakteru si nemôže odpočítať dcérska spoločnosť využívajúca takéto služby s prihliadnutím na právny vzťah, ktorý ju zaväzuje výlučne podľa vlastných podmienok, pretože by takéto služby nevyužívala, ak by bola nezávislou osobou;

b) služby je potrebné skutočne poskytnúť. Samotná existencia služieb v rámci skupiny nestačí, pretože nezávislé osoby spravidla platia len za skutočne poskytnuté služby...“.

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Žalobkyňa Weatherford Atlas Gip SA, má viac než 50 rokov skúseností v odvetvi služieb geofyzikálneho merania vo vrtoch, vrtacích a ťažobných služieb v ropnom priemysle, ako aj geologických a smerových vrtných služieb v Rumunsku. Spoločnosť je súčasťou skupiny Weatherford (ďalej len „skupina“), t. j. skupiny spoločností, ktorá na celosvetovej úrovni ponúka širokú škálu ropných služieb: vrtanie, vyhodnocovanie, výstavbu vrto, zásahy, uzatváranie atď.
- 2 Žalobkyňa prevzala zlúčením spoločnosť Foserco SA, člena skupiny, ktorého činnosť spočívala v doplnkových službách pri ťažbe ropy a zemného plynu, vrátane prieskumu.
- 3 V nadväznosti na uvedené zlúčenie daňové orgány skontrolovali daňové povinnosti spoločnosti Foserco SA týkajúce sa dane z príjmu a DPH, pričom vydali rozhodnutie o opätovnom preskúmaní týchto povinností. Počas obdobia, na ktoré sa predmetné opätovné preskúmanie vzťahovalo, poskytovala Foserco SA vrtné

služby dvom zákazníkovi. Na poskytovanie týchto služieb Foserco SA využívala všeobecné administratívne služby od spoločností v rámci skupiny, t. j. IT služby, personalistiku, marketing, služby optimalizácie finančných a účtovných procesov, finančno-účtovné služby, služby týkajúce sa ochrany životného prostredia, predaja atď.

- 4 Uvedené služby poskytovali špecializované sektory určitých spoločností skupiny rôznym členom tejto skupiny, vrátane žalobkyne. Keďže spoločnosti, ktoré poskytovali služby, majú sídlo mimo územia Rumunska, na predmetné transakcie sa na účely DPH uplatnil režim prenesenia daňovej povinnosti.
- 5 Po vykonaní daňovej kontroly vydali kontrolné orgány rozhodnutie o vyrubení dane a protokol z daňovej kontroly, ktorými neuznali možnosť odpočtu DPH vzťahujúcej sa na prijaté služby, pretože sa nepreukázalo, že k poskytnutiu týchto služieb došlo na účely zdaniteľných transakcií. Proti uvedeným správnym aktom podala žalobkyňa odvolanie v správnom konaní, ktoré daňové orgány zamietli svojím rozhodnutím.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 6 **Žalobkyňa** požiadala Tribunalul Prahova (Vyšší súd Prahova, Rumunsko), aby Súdny dvor predložil otázky týkajúce sa výkladu práva Únie.
- 7 Pokiaľ ide o prvú otázku, žalobkyňa uvádza, že je potrebné objasniť pojem použitie určitých služieb na účely zdaniteľných transakcií, keďže daňové orgány jej neuznali právo na odpočet DPH vo vzťahu k týmto službám. Uvedené orgány nepopierajú skutočné poskytnutie služieb ani ich reálnu existenciu a nijako nepoukazujú na daňový podvod, keďže v tomto prípade sa DPH uplatnila prostredníctvom mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti, namietajú však, že žalobkyňa nepreukázala súvislosť medzi registrovanými dodávkami služieb a jej zdaniteľnými transakciami. Konkrétne, vzhľadom na to, že žalobkyňa prijala administratívne služby, pričom jej zamestnanci udržiavali s poskytovateľom služieb v súvislosti s poskytovanými službami korešpondenciu, prípadne sa zúčastnili rôznych školení organizovaných poskytovateľmi služieb, námietky daňových orgánov sa v skutočnosti týkajú potreby nákupu týchto služieb: spôsobu, ako priniesli žalobkyňi prospech a ako sa použili na účely je zdaniteľnej činnosti.
- 8 Žalobkyňa uvádza, že Súdny dvor Európskej únie vo svojej judikatúre identifikoval dve pravidlá, ktoré by sa mali analyzovať s cieľom preskúmať požiadavky prijímania služieb na účely zdaniteľných transakcií.
- 9 Prvým pravidlom je, že na to, aby právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe bolo priznané zdaniteľnej osobe, je v zásade potrebná existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi osobitným plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet, pričom takáto súvislosť existuje, keď výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria

k podstatným elementom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe. V tejto súvislosti žalobkyňa odkazuje na rozsudok *Midland Bank*, C-98/98.

- 10 Druhým pravidlom je, že právo na odpočet sa priznáva zdaniteľnej osobe aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi osobitným plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov vynaložených zdaniteľnou osobou. Žalobkyňa sa konkrétne odvoláva na rozsudky *Midland Bank*, C-98/98 a *Abbey National*, C-408/98, v ktorých sa uvádza, že tieto náklady sú ako také podstatnými elementmi tvoriacimi cenu ňou poskytovaných tovarov alebo služieb. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby.
- 11 Žalobkyňa odkazuje aj na rozsudky vo veciach *Investrand*, *SKF*, *Kretztechnik*, *BLP Group*, *Cibo Participationis* a *Securenta*, táto judikatúra sa však týka hospodárskych transakcií na výstupe vykonaných medzi všetkými týmito osobami, ktoré boli buď oslobodené od DPH, alebo nepatrili do pôsobnosti DPH.
- 12 Podľa informácií žalobkyne totiž v súčasnosti neexistuje nijaký rozsudok Súdneho dvora, ktorý by sa týkal výkladu práva Únie s cieľom vysvetliť, či existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi nákupom služieb a zdaniteľnými transakciami platiteľov dane, ktorí vykonávajú výlučne zdaniteľné činnosti, keď sa celkové náklady na služby zahrnú do predajnej ceny vyrobeného tovaru alebo do režijných nákladov platiteľa.
- 13 Pokiaľ ide o druhú otázku, podľa žalobkyne je potrebné, aby súd Únie vysvetlil, či právo na odpočet DPH možno odmietnuť na základe subjektívneho posúdenia daňového orgánu vo veci nevyhnutnosti a možnosti nákupu predmetných služieb, keďže v článku 168 smernice o DPH sa nestanovuje, že na účely odpočtu DPH súvisiacej s nákupmi na vstupe by bolo potrebné poskytnúť dôkaz o ich nevyhnutnosti pre hospodársku činnosť, ale zavádza sa len podmienka, že tieto nákupy musia byť zamerané na použitie nakúpených tovarov a služieb na účely zdaniteľných transakcií platiteľa dane.
- 14 Služby, ktoré nadobudla žalobkyňa od skupiny, zahŕňajú okrem priamo poskytovaného poradenstva aj vypracovanie postupov, ako je napríklad postup týkajúci sa elektronickej fakturácie zákazníkov, postup týkajúci sa riadenia výkonnosti zamestnancov atď., ktoré sa vypracovali pre viaceré spoločnosti skupiny, ktoré ich použili, a to vrátane žalobkyne, zatiaľ čo náklady na vypracovanie a implementáciu týchto postupov sa rozdelili medzi spoločnosti, ktoré ich využívali.
- 15 Podľa daňových orgánov sa nepreukázalo, že predmetné služby sa poskytli v súvislosti s činnosťou žalobkyne a v jej prospech, čo vedie k predpokladu, že predmetné služby sa v skutočnosti nemali fakturovať žalobkyňi, pretože ich používali iné subjekty v rámci skupiny či dokonca skupina ako taká, pričom predstavovali náklady akcionára, ktoré nie sú nevyhnutné.

- 16 V rozsudku z 26. apríla 2012, *Balkan and Sea Properties a Provalidinvest*, C-621/10 a C-129/11, však Súdny dvor uviedol, že základom dane pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb za protihodnotu je protiplnenie skutočne prijaté na tento účel zdaniteľnou osobou.
- 17 Žalobkyňa preto považuje za potrebné, aby Súdny dvor vysvetlil, či článok 168 smernice o DPH ukladá okrem podmienky použitia služieb na účely zdaniteľných transakcií platiteľa dane aj požiadavku (samostatnú alebo zahrnutú do pojmu „použitie na účely zdaniteľných transakcií“), aby služby boli pre platiteľa dane nevyhnutné, a predovšetkým aby objasnil, podľa akých kritérií možno takúto analýzu vykonať.
- 18 Pokiaľ ide o tretiu otázku, žalobkyňa uvádza, že táto otázka vychádza zo zamietavého stanoviska daňových orgánov v súvislosti s právom na odpočet DPH za služby nadobudnuté žalobkyňou v rámci skupiny, a to z dôvodu nepreukázania, že k poskytnutiu predmetných služieb došlo na účely jej zdaniteľných transakcií a v jej prospech.
- 19 V tomto ohľade cituje rozsudok *Serebryannay vek*, C-283/12, podľa ktorého možnosť kvalifikovať určité plnenie ako plnenie za protihodnotu predpokladá len existenciu priamej súvislosti medzi dodaním tovarov či poskytnutím služieb a protihodnotou, ktorú zdaniteľná osoba skutočne získala.
- 20 Ak medzi poskytnutím služby a prijatou protihodnotou neexistuje súvislosť, služba nepredstavuje zdaniteľnú transakciu na účely DPH. V takom prípade treba konštatovať, že ak by k poskytnutiu služby nedošlo, neexistovala by, takže transakcia by už nebola zdaniteľná na účely DPH.
- 21 Vzhľadom na to, že daňové orgány popierajú, že by žalobkyňa bola príjemcom služieb poskytnutých v rámci skupiny, je podľa jej názoru potrebné, aby Súdny dvor objasnil, či sú v jej prípade splnené podmienky na to, aby ju s ohľadom na článok 9 a nasledujúce články hlavy III smernice o DPH bolo možné považovať za zdaniteľnú osobu povinnú platiť DPH.
- 22 **Žalované** navrhli vyhlásiť neprípustnosť žiadosti o podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania adresovaného Súdnemu dvoru vo veci prejudiciálnych otázok formulovaných žalobkyňou, keďže jej skutočným cieľom je získať od Súdného dvora rozhodnutie, ktorým sa má vnútroštátny súd riadiť pri konkrétnom rozhodovaní vo veci samej. Podľa žalovaných prináleží vnútroštátnemu súdu rozhodujúcemu o danom spore, aby posúdil predmetný skutkový stav a rozhodol, či sa na prejednávanú vec vzťahuje judikatúra Súdného dvora týkajúca sa práva na odpočet DPH.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 23 Vnútroštátny súd považuje rovnako ako žalobkyňa a na rozdiel od príslušných tvrdení žalovaných za potrebné a vhodné vysvetliť pred vydaním rozhodnutia vo

veci samej uplatniteľné právo Únie a v plnom rozsahu sa prikláňa k tvrdeniam žalobkyne.

- 24 Pri posudzovaní, či je vhodné položiť uvedené prejudiciálne otázky Súdnemu dvoru, prihliada vnútroštátny súd na skutočnosť, že ustanovenia práva Únie uvedené v článkoch 2 a 168 smernice o DPH, ktoré sú predmetom preskúmania a o ktorých výklad sa žiada, majú značný význam pre rozhodnutie danej veci, a to vzhľadom na to, že DPH je daňou odvodenou z práva Únie a že spoločný systém DPH vychádza zo súboru zásad, ktoré sú v Európskej únii všeobecne záväzné.
- 25 S prihliadnutím na vplyv a relevantnosť predmetných ustanovení práva Únie v prejednávanej veci, výsledok tohto sporu do výraznej miery závisí od ich správneho výkladu Súdnym dvorom, keďže vnútroštátny súd má na základe takéhoto výkladu rozhodnúť, či je prístup daňových orgánov v prejednávanej veci v súlade s duchom práva Únie, alebo či je naopak nesprávny.
- 26 Za týchto okolností dospel Tribunalul Prahova (Vyšší súd Prahova) k záveru, že nejde striktno o otázku výkladu vnútroštátneho práva, pričom z vyššie uvedených hľadísk je potrebné vysvetliť výklad smernice 2006/112.
- 27 Vzhľadom na uvedené považuje Tribunalul Prahova (Vyšší súd Prahova) podmienky prípustnosti v prejednávanej veci za splnené, pretože odpovede na predkladané otázky môžu súdu a účastníkom konania objasniť aspekty, ktoré sú relevantné na účely rozhodnutia, ktoré sa má v tejto veci vydať, pričom sa nastolila nová otázka týkajúca sa výkladu.