

**Дело C-527/23****Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от  
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване:**

16 август 2023 г.

**Запитваща юрисдикция:**

Tribunalul Prahova (Румъния)

**Дата на акта за преюдициално запитване:**

30 декември 2022 г.

**Жалбоподател:**

Weatherford Atlas Gip SA

**Ответници:**Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de  
Soluționare a ContestațiilorAgenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de  
Administrare a Marilor Contribuabili**Предмет на главното производство**

Жалба за частична отмяна на решението по жалбата по административен ред, подадена от Weatherford Atlas GIP SA, в частта, в която се отхвърля претенцията за сумата от 1 774 410 RON (румънски леи) за ДДС, както и за отмяна на ревизионния акт относно основните данъчни задължения, свързани с разликите между данъчните основи, установени в рамките на данъчната ревизия на юридически лица. Освен това се иска да се установи незаконосъобразността на ревизионния доклад, въз основа на който е издаден ревизионният акт, и да се разпореди възстановяване на платения от жалбоподателя ДДС.

## **Предмет и правно основание на преюдициалното запитване**

На основание член 267 ДФЕС се иска тълкуване на членове 2 и 168 от Директива 2006/112.

## **Преюдициални въпроси**

1) Трябва ли член 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, разглеждан през призмата на принципа на данъчна неутралност, да се тълкува в смисъл, че при обстоятелства като тези в главното производство не допуска данъчният орган да откаже на данъчнозадължено лице правото да приспадне платения данък върху добавената стойност за получените административни услуги, когато е установено, че всички регистрирани разходи за получените услуги са включени в общите разходи на данъчнозадълженото лице и то извършва само облагаеми сделки, че предоставянето на услуги е изрично потвърдено от данъчния орган и че приложеният данъчен режим е на обратно начисляване (което изключва вреда за държавния бюджет)?

2) Може ли за целите на тълкуването на разпоредбите на членове 2 и 168 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, при обстоятелства като тези в главното производство, услугите по управление и администриране (а именно услугите по оказване на съдействие и консултиране в различни области, финансови и правни консултации), предоставени между дружества в групата в полза на различни нейни членове, да се разглеждат от всеки член отчасти като използвани за целите на облагаеми сделки, т.е. получени за собствените му нужди?

3) Може ли за целите на тълкуването на разпоредбите на член 2 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, когато е установено, че вътрешногруповите услуги не са предоставени в полза на някой от членовете на групата, за данъчнозадължено лице, действащо като такова, да се счита дружеството, което е част от групата, но за което се приема, че не се е възползвало от тези услуги?

## **Цитирани разпоредби на правото на Съюза и съдебна практика**

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък и „Директивата за ДДС“), член 2, параграф 1, член 9, параграф 1 и членове 168, 178, 203 и 273

Договор за Европейския съюз, член 5, параграф 4

Протокол (№ 2) към Договора за Европейския съюз относно прилагането на принципите на субсидиарност и на пропорционалност, член 5.

Дела: 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

### Цитирани национални разпоредби

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Закон № 227/2015 за приемане на Данъчен кодекс), член 3, буква а), който предвижда следния принцип на данъчно облагане: „неутралност на данъчните мерки по отношение на различните категории инвеститори, капитали и собственост, която чрез равнището на данъчно облагане гарантира еднакви условия за инвеститорите, за румънския и чуждестранния капитал“.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Закон № 571/2003 за приемане на Данъчен кодекс), член 126, параграф 1, [който определя кумулативните условия за облагаемите сделки и който в буква а) предвижда „сделките, които по смисъла на членове 128—130 представляват или се третират като възмездна доставка на стоки или услуги, подлежаща на облагане с ДДС“]; член 145, параграф 2, [който предвижда правото на данъчнозадълженото лице да приспадне данъка за извършените покупки, ако те са извършени за целите на определени сделки, сред които в буква а) са „облагаемите сделки“]; член 146, параграф 1, [който определя условията за упражняване на правото на приспадане]; член 150, параграфи 1 и 2

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (Методически правила за прилагане на Закон № 571/2003 за приемане на Данъчен кодекс, одобрени с Решение № 44/2004 на правителството):

– Точка 2, параграф 2 по отношение на член 126 от Данъчния кодекс от 2003 г.:

„Съгласно член 126, параграф 1, буква а) от Данъчния кодекс доставката на стоки и/или услуги трябва да бъде извършена възмездно. Условието „възмездно“ означава да е налице пряка връзка между сделката и получената насрещна престация. Сделката е облагаема, когато предоставя облага на клиента и получената насрещна престация е свързана с получената облага, както следва:

а) условието за наличие на облага за клиента е изпълнено, когато доставчикът на стоки или услуги се задължи да достави определяеми стоки и/или услуги на лицето, което извършва плащането, или, при липса на плащане — когато сделката е извършена, за да може да се поеме такова задължение. Това условие е съвместимо с факта, че услугите са колективни, че не са точно измерими или са свързани с правно задължение; [...]“.

– Точка 41 по отношение на член 11 от Данъчния кодекс от 2003 г.:

„В случай на вътрешногрупови услуги по управление и администриране в рамките на групата се взема предвид следното:

а) между свързаните лица разходите за администриране, управление, контрол, консултиране или други подобни дейности се приспадат на централно или регионално равнище чрез дружеството майка от името на групата като цяло. За тези дейности не може да се изисква възнаграждение, защото тяхното правно основание е правоотношението, което урежда организационната форма на дейността, или всяка друга разпоредба, която създава връзки между субектите. Такива разходи могат да бъдат приспадани само ако тези субекти предоставят и услуги на свързаните лица или ако в цената на стоките и размера на тарифите за предоставените услуги се отчитат и услугите или административните разходи. Тези разходи не могат да бъдат приспадани от дъщерно дружество, което използва такива услуги, отчитайки правното отношение между тях, изключително съобразно своите условия, тъй като то не би използвало такива услуги, ако беше независимо лице;

б) услугите трябва да бъдат реално предоставени. Самото съществуване на услуги в рамките на групата не е достатъчно, тъй като по правило независимите лица плащат само реално предоставените услуги [...]“.

### **Кратко представяне на фактите и главното производство**

- 1 Жалбоподателят Weatherford Atlas Gip SA има над 50-годишен опит в областта на предоставянето на услуги по извличане на сондажни ядки, сондиране и добив в петролната промишленост, както и на геоложки услуги и услуги по насочено сондиране в Румъния. Дружеството е част от група Weatherford (наричана по-нататък „групата“) — група от дружества, които предлагат в световен мащаб широка гама от услуги, свързани с петролни залежи: сондиране, оценка, разработване на кладенци, интервенции, затваряне и т.н.
- 2 Посредством сливане чрез придобиване жалбоподателят поема дружество Foserco SA — член на групата, чиято дейност се състои в спомагателни услуги за добив на нефт и природен газ, включително проучване.
- 3 След сливането чрез придобиване данъчните органи проверяват данъчните задължения на Foserco SA, свързани с данъка върху доходите и ДДС, и издават решение за преразглеждане на тези задължения. През периода, за който се отнася това преразглеждане, Foserco SA предоставя на двама клиенти услуги по сондиране. За предоставянето на тези услуги Foserco SA използва общи административни услуги, предоставяни от дружества от групата, а именно услуги в областта на информационните технологии, човешките ресурси, маркетинга, оптимизирането на финансовите и

счетоводните процеси, финансови и счетоводни услуги, услуги по опазване на околната среда, по продажба и т.н.

- 4 Тези услуги се предоставят от специализирани отдели на някои дружества от групата на различни нейни членове, сред които е и жалбоподателят. Тъй като дружествата, които предоставят услугите, са установени извън територията на Румъния дружества, за целите на ДДС по отношение на тези сделки е приложен данъчният режим на обратното начисляване.
- 5 След данъчната ревизия контролните органи издават ревизионния акт и ревизионния доклад, с които отказват приспадането на ДДС за получените услуги по съображение, че не е доказано, че тези услуги са били предоставени за целите на облагаеми сделки. Жалбоподателят подава жалба по административен ред срещу тези актове, която е отхвърлена с решение на данъчните органи.

#### **Основни доводи на страните в главното производство**

- 6 **Жалбоподателят** иска от Tribunalul Prahova (Окръжен съд Прахова, Румъния) да постави на Съда въпроси за тълкуването на правото на Съюза.
- 7 Досежно първия въпрос, той посочва, че е необходимо да се изясни понятието за използване на определени услуги за целите на облагаемите сделки, понеже данъчните органи са му отказали правото да приспадне ДДС за тези услуги. Тези органи не отричат действителното предоставяне на услугите или реалното им съществуване и не твърдят никаква данъчна измама, тъй като в случая ДДС е бил начислен чрез механизма за обратно начисляване, но изтъкват, че жалбоподателят не е доказал наличието на връзка между регистрираните доставки на услуги и неговите облагаеми сделки. По-специално, като се има предвид, че закупените от жалбоподателя услуги са административни услуги и че неговите служители са обменяли кореспонденция с доставчика на услуги във връзка с предоставяните услуги или са участвали в различни обучителни курсове, провеждани от доставчиците на услуги, критиките на данъчните органи всъщност се отнасят до необходимостта от закупуване на тези услуги: как те са били от полза за жалбоподателя и как са били използвани за облагаемите му дейности.
- 8 Жалбоподателят твърди, че практиката на Съда на Европейския съюз е установила две правила, които трябва да бъдат анализирани, за да се провери изискването за получаване на услуги за целите на облагаеми сделки.
- 9 Първото правило е, че наличието на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане на ДДС, е по принцип необходимо, за да се признае на данъчнозадълженото лице право на приспадане на ДДС, начислен върху получената доставка, и такава връзка е налице, когато

разходите за получаването им са част от елементите, формиращи цената на обложените извършени доставки. В това отношение жалбоподателят се позовава на решение *Midland Bank*, C-98/98.

- 10 Второто правило е, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на това данъчнозадължено лице. Жалбоподателят цитира по-специално решения *Midland Bank*, C-98/98 и *Abbey National*, C-408/98, в които се посочва, че тези разходи, като такива, представляват елементи, формиращи цената на стоките и услугите, които той доставя. Тези разходи всъщност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице.
- 11 Той се позовава и на дела *Investrand*, *SKF*, *Kretztechnik*, *BLP Group*, *Cibo Participationis* и *Securenta*, но тази съдебна практика се отнася до икономически операции, извършени от лица, които или са били освободени от ДДС, или не попадат в приложното поле на ДДС.
- 12 Според твърденията на жалбоподателя всъщност понастоящем не съществува решение на Съда относно тълкуването на европейското право, което да изяснява дали съществува пряка и непосредствена връзка между получаването на услуги и облагаемите сделки на данъчнозадължени лица, извършващи изключително облагаеми дейности, когато общата стойност на услугите е била включена в продажната цена на стоките или в общите разходи на данъчнозадълженото лице.
- 13 Досежно втория въпрос, жалбоподателят счита, че е необходимо Съдът на Съюза да изясни дали правото на приспадане на ДДС може да бъде отказано въз основа на субективна преценка на данъчния орган за необходимостта и целесъобразността на получаването на разглежданите услуги, доколкото член 168 от Директивата за ДДС не предвижда за целите на приспадането на ДДС по получени доставки да се докаже необходимостта от тях за стопанската дейност, а просто въвежда условието тези доставки да са предназначени за използването на получените стоки и услуги за целите на облагаемите сделки на данъчнозадълженото лице.
- 14 Услугите, които жалбоподателят е получил от групата, включват, наред с пряко предоставените му консултации, изготвянето на процедури, като например процедурата за електронно фактуриране на клиентите, процедурата за управление на работата на служителите и т.н., които са били изготвени за различни дружества от групата и са били използвани от последните, включително от дружеството жалбоподател, докато разходите за изготвянето и прилагането на тези процедури са били разпределени между дружествата получатели.



- 15 За данъчните органи не е доказано, че въпросните услуги са били предоставени във връзка с дейността на жалбоподателя и в негова полза, което ги кара да приемат, че фактически те не е трябвало да бъдат фактурирани на жалбоподателя, защото са били използвани от други субекти от групата или дори от самата група, като представляват разходи на акционерите и следователно не са необходими.
- 16 В решение от 26 април 2012 г., Болкан енд Сий пропъртис и Провадинвест, С-621/10 и С-129/11, Съдът обаче приема, че данъчната основа за възмездните доставки на стоки или услуги е размерът на действително получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация във връзка с тях.
- 17 Ето защо жалбоподателят счита за необходимо Съдът да изясни дали освен условието за използване на услугите за целите на облагаемите сделки на данъчнозадълженото лице, член 168 от Директивата за ДДС налага и изискването (отделно или като част от понятието „използване за целите на облагаемите сделки“) услугите да са необходими за данъчнозадълженото лице и преди всичко кои са критериите, въз основа на които може да се направи такъв анализ.
- 18 Досежно третия въпрос, жалбоподателят твърди, че той се основава на отказа от страна на данъчните органи на право на приспадане на ДДС за услугите, които жалбоподателят е закупил от групата, тъй като не е доказал, че услугите са предоставени за целите на неговите облагаеми сделки и в негова полза.
- 19 В тази насока той цитира решение Serebryannay vek, С-283/12, в което се посочва, че възможността една сделка да бъде квалифицирана като възмездна, предполага единствено съществуване на пряка връзка между доставката на стоки или на услуги и реално получена от данъчнозадълженото лице насрещна престация.
- 20 Ако не съществува връзка между предоставянето на услуги и получената насрещна престация, доставката не представлява облагаема сделка за целите на ДДС. В такъв случай се отбелязва, че ако услугата не е била предоставена, тя не би съществувала, така че сделката вече не би била облагаема за целите на ДДС.
- 21 Тъй като обаче данъчните органи отричат жалбоподателят да е получател на вътрешногруповата доставка на услуги, за него е необходимо Съдът да изясни дали той отговаря на условията, за да се счита за данъчнозадължено лице — платец на ДДС, с оглед на член 9 и сл. от дял III от Директивата за ДДС.
- 22 **Ответниците** искат отправеното до Съда преюдициално запитване с поставените от жалбоподателя преюдициални въпроси да бъде обявено за недопустимо, защото в действителност той целял Съдът да постанови

решение с насоки за конкретното решаване на делото от запитващата юрисдикция. Те считат, че националната юрисдикция, която разглежда спора, трябва да прецени въпросните факти и да определи дали практиката на Съда относно правото на приспадане на ДДС е приложима в настоящия случай.

### **Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване**

- 23 В съгласие с жалбоподателя и обратно на твърденията на ответниците в това отношение, запитващата юрисдикция счита, че е необходимо и полезно да се изясни приложимото европейско право, преди да бъде постановено решение по съществуващото на делото, и се присъединява изцяло към доводите на жалбоподателя.
- 24 При преценката дали е целесъобразно да се поставят тези преюдициални въпроси на Съда запитващата юрисдикция отчита факта, че разпоредбите на правото на Съюза, залегнали в членове 2 и 168 от Директивата за ДДС, които са предмет на разглеждане и чието тълкуване се иска, са от съществено значение за решаването на делото, доколкото ДДС е данък, произтичащ от европейското законодателство, и общата система на ДДС се основава на редица общозадължителни принципи в Европейския съюз.
- 25 Като се имат предвид последиците и важността на тези разпоредби от правото на Съюза в настоящия случай, изходът на настоящия спор силно зависи от правилното им тълкуване от Съда, като въз основа на това тълкуване запитващата юрисдикция трябва да определи дали подходът на данъчните органи в настоящия случай съответства на духа на европейската правна уредба, или напротив, е неправилен.
- 26 В този контекст Tribunalul Prahova (Окръжен съд Прахова) счита, че не става въпрос само за тълкуване на вътрешното право и че е необходимо да се изясни тълкуването на Директива 2006/112 от изложените гледни точки.
- 27 Предвид гореизложеното, Tribunalul Prahova (Окръжен съд Прахова) смята, че в настоящия случай условията за допустимост са изпълнени, защото отговорите на поставените въпроси могат да изяснят на съда и на страните аспекти, които са от значение за произнасянето по това дело, тъй като се поставя нов тълкувателен въпрос.