

**Byla C-527/23**

**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį**

**Gavimo data:**

2023 m. rugpjūčio 16 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Tribunalul Prahova* (Rumunija)

**Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2022 m. gruodžio 30 d.

**Pareiškėja:**

*Weatherford Atlas Gip SA*

**Atsakovės:**

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

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

**Pagrindinės bylos dalykas**

skundas, kuriame prašoma iš dalies panaikinti sprendimą dėl *Weatherford Atlas GIP SA* administracinio skundo tiek, kiek šiuo sprendimu atmetamas reikalavimas dėl 1 774 410 Rumunijos lėjų (RON) PVM sumos, ir panaikinti pranešimą apie mokėtiną mokestį dėl pagrindinės mokestinės prievolės, susijusios su juridinių asmenų mokestinio patikrinimo metu nustatytais apmokestinamųjų verčių skirtumais. Be to, prašoma pripažinti mokestinio patikrinimo aktą, kuriuo remiantis buvo išduotas pranešimas apie mokėtiną mokestį, neteisėtu ir nurodyti grąžinti pareiškėjos sumokėtą PVM.

**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas**

Prašoma pagal SESV 267 straipsnį išaiškinti Direktyvos 2006/112 2 ir 168 straipsnius.

## **Prejudiciniai klausimai**

- 1) Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 168 straipsnis, atsižvelgiant į mokesčių neutralumo principą, turi būti aiškinamas taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, mokesčių administratoriui draudžiama atsisakyti suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę atskaityti pridėtinės vertės mokestį, sumokėtą už įsigytas administracines paslaugas, kai nustatoma, kad visos išlaidos už įsigytas paslaugas buvo įtrauktos į apmokestinamojo asmens bendrąsias išlaidas ir kad jis vykdo tik apmokestinamuosius sandorius, kad mokesčių administratorius aiškiai patvirtino paslaugų teikimą ir kad taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka (todėl valstybės išdas nuostolių nepatiria)?
- 2) Ar, aiškinant 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 ir 168 straipsnius, tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, valdymo ir administravimo paslaugos (t. y. įvairiose srityse teikiamos pagalbos ir konsultavimo paslaugos įvairiose srityse, finansinės ir teisinės konsultacijos), teikiamos tarp grupės bendrovių atskirų jo narių naudai, iš dalies gali kiekvieno nario būti laikomos naudojamomis apmokestinamiesiems sandoriams, t. y. įsigytomis savo poreikiams?
- 3) Ar aiškinant 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnį, kai nustatoma, kad grupės viduje teikiamos paslaugos nėra teikiamos vienam iš grupės narių, grupei priklausančią bendrovę, kuri tokių paslaugų negavo, galima laikyti apmokestinamuoju asmeniu, kuris veikia kaip toks?

## **Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos ir jurisprudencija**

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – ir „PVM direktyva“) 2 straipsnio 1 dalis, 9 straipsnio 1 dalis, 168, 178, 203 ir 273 straipsniai

Europos Sąjungos sutarties 5 straipsnio 4 dalis

Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo Protokolo Nr. 2 dėl subsidarumo ir proporcingumo principų taikymo 5 straipsnis

Bylos: *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

## **Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos**

*Legea* Nr. 227/2015 *privind Codul fiscal* (Įstatymas Nr. 227/2015, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas) 3 straipsnio a punktas, kuriame numatytas toks

apmokestinimo principas: „mokestinių priemonių neutralumas, susijęs su įvairių kategorijų investuotojais, kapitalu, nuosavybe, kuriuo nustatant apmokestinimo lygį investuotojams, Rumunijos kapitalui ir užsienio kapitalui užtikrinamos vienodos apmokestinimo sąlygos“.

*Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Įstatymas Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas Mokesčių kodeksas) 126 straipsnio 1 dalis (kurioje nustatytos kumuliacinės sąlygos apmokestinamiesiems sandoriams ir kurios a punkte numatyti „sandoriai, kurie pagal 128–130 straipsnius yra prekių tiekimas ar paslaugų teikimas už atlygį arba jam prilyginami“, 145 straipsnio 2 dalis (kurioje numatyta apmokestinamojo asmens teisė atskaityti pirkimo mokestį, jeigu pirkimas vykdomas siekiant įvykdyti tam tikrus sandorius, įskaitant a punkte nurodytus „apmokestinamuosius sandorius“); 146 straipsnio 1 dalis (kurioje nustatomos teisės į atskaitą įgyvendinimo sąlygos); 150 straipsnio 1 ir 2 dalys

*Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 Guvernului* (Įstatymo Nr. 571/2003, kuriuo nustatomas mokesčių kodeksas, įgyvendinimo taisyklės, patvirtintos Vyriausybės nutarimu Nr. 44/2004):

– 2 punkto 2 pastraipa, susijusi su 2003 m. Mokesčių kodekso 126 straipsniu:

„Pagal Mokesčių kodekso 126 straipsnio 1 dalies a punktą prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas turi būti atliekamas už atlygį. Sąlyga, kad tai būtų daroma „už atlygį“, reiškia, kad tarp sandorio ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys. Sandoris yra apmokestinamas, kai juo klientui suteikiama nauda, o gaunamas atlygis būna susijęs su gauta nauda, kaip nurodyta toliau:

a) sąlyga, susijusi su naudos klientui buvimu, įvykdoma, kai prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas įsipareigoja tiekti prekes ir (arba) teikti paslaugas, kurias galima nustatyti, mokėjimą atliekančiam asmeniui arba, neatlikus mokėjimo, kai sandoris buvo įvykdytas tam, kad būtų galima prisiimti tokį įsipareigojimą. Ši sąlyga yra suderinama su tuo, kad paslaugos yra kolektyvinės, jų neįmanoma tiksliai įvertinti arba jos priskirtinos teisės aktuose nustatytai pareigai; <...>“.

– 41 punktas, susijęs su 2003 m. Mokesčių kodekso 11 straipsniu:

„Teikiant administravimo ir valdymo paslaugas grupės viduje, atsižvelgiama į:

a) iš susijusių asmenų administravimo, valdymo, kontrolės, konsultavimo ar kitų panašių funkcijų vykdymo išlaidos atskaitomos centriniu ar regionų lygmeniu, per patronuojančiąją bendrovę, visos grupės vardu. Už tokią veiklą negalima reikalauti jokio atlygio, nes jos teisinis pagrindas yra teisinis santykis, kuriuo reglamentuojama verslo organizavimo forma, arba bet kuri kita taisyklė, kuria nustatomi subjektų tarpusavio ryšiai. Tokio pobūdžio išlaidos gali būti atskaitomos tik tuo atveju, jei šie subjektai taip pat teikia paslaugas nariams arba jei nustatant prekių kainą ir mokesčių už suteiktas paslaugas sumą taip pat atsižvelgiama į paslaugas ar administracines išlaidas. Patronuojamoji bendrovė,

kuri naudojasi šiomis paslaugomis atsižvelgdama į jas siejančius teisinius santykius, tokio pobūdžio sąnaudų negali atskaityti išimtinai dėl jai būdingų sąlygų, nes jei ji būtų buvusi savarankiškas asmuo, nebūtų naudojusi šiomis paslaugomis;

b) paslaugos turi būti faktiškai suteiktos. Vien grupės viduje teikiamų paslaugų buvimo nepakanka, nes paprastai savarankiški asmenys moka tik už faktiškai suteiktas paslaugas. <...>“.

### **Glaustas faktinių aplinkybių ir proceso pagrindinėje byloje aprašymas**

- 1 Bendrovė *Weatherford Atlas GIP SA* – pareiškėja – turi daugiau nei 50 metų patirtį naftos pramonėje kernų ėmimo, gręžimo ir gavybos srityse, taip pat geologinių ir kryptingo sekcijų gręžimo paslaugų teikimo srityje Rumunijoje. Bendrovė priklauso grupei *Weatherford* (toliau – Grupė) – bendrovių grupei, kuri visame pasaulyje siūlo įvairias naftos gavybos paslaugas: gręžimo, vertinimo, šulinių įrengimo, darbų atlikimo, apleidimo ir pan.
- 2 Pareiškėja prisijungė ir perėmė bendrovę *Foserco SA*, kuri buvo Grupės narė ir kurios veiklą sudarė papildomos naftos ir gamtinių dujų gavybos paslaugos, įskaitant žvalgymą.
- 3 Po prisijungimo mokesčių institucija patikrino *Foserco SA* mokėtinas mokestines prievoles, susijusias su pajamų mokesčiu ir PVM, ir priėmė sprendimą peržiūrėti šias prievoles. Per minėtą peržiūrą išnagrinėtu laikotarpiu *Foserco SA* teikė gręžimo paslaugas dviem klientams. Teikdama šias paslaugas, *Foserco SA* naudojosi Grupės bendrovių teikiamomis bendrosiomis administravimo paslaugomis, t. y. informacijų technologijų, žmogiškųjų išteklių, rinkodaros, finansinių ir apskaitos procesų optimizavimo, finansų ir apskaitos, aplinkos apsaugos, pardavimo ir kt. paslaugomis.
- 4 Šias paslaugas specializuoti kai kurių Grupės bendrovių sektoriai teikė įvairiems grupės nariams, įskaitant pareiškėją. Kadangi paslaugas teikiančios bendrovės yra įsteigtos ne Rumunijos teritorijoje, šiems sandoriams taikoma atvirkštinio apmokestinimo PVM tvarka.
- 5 Atlikusios mokesčių patikrinimą, priežiūros institucijos išdavė pranešimą apie mokėtiną mokestį ir mokesčio patikrinimo aktą, kuriuose nurodė, kad galimybės atskaityti PVM už įsigytas paslaugas nėra, nes nebuvo įrodyta, jog šios paslaugos buvo suteiktos apmokestinamųjų sandorių tikslais. Pareiškėja pateikė skundą dėl šių aktų, kuri mokesčių institucijų sprendimu buvo atmesta.

## Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 6 Būtent **pareiškėja** paprašė *Tribunalul Prahova* (Prahovos apygardos teismas, Rumunija) pateikti Teisingumo Teismui klausimus dėl Sąjungos teisės išaiškinimo.
- 7 Dėl pirmojo klausimo ji tvirtina, kad būtina išaiškinti tam tikrų paslaugų naudojimo apmokestinamųjų sandorių tikslais sąvoką, nes mokesčių institucijos atsisakė suteikti jai teisę atskaityti su šiomis paslaugomis susijusį PVM. Minėtos institucijos neginčija, kad paslaugos buvo faktiškai suteiktos ar kad jos iš tikrųjų egzistuoja, ir nenurodo jokio sukčiavimo mokesčiais, nes nagrinėjamu atveju PVM buvo pritaikytas pagal atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą, bet jos tvirtina, kad pareiškėja neįrodė ryšio tarp į apskaitą įtrauktų paslaugų ir jos apmokestinamųjų sandorių. Konkrečiai kalbant, kadangi pareiškėjos perkamos paslaugos yra administracinės paslaugos ir jos darbuotojai susirašinėjo su paslaugų teikėju dėl teikiamų paslaugų arba dalyvavo keliuose paslaugų teikėjų mokymuose, mokesčių institucijos priekaištai iš tikrųjų susiję su būtinybe įsigyti šias paslaugas: kokią naudą jos atnešė pareiškėjai ir kaip jos buvo panaudotos jos apmokestinamojoje veikloje.
- 8 Pareiškėja teigia, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje suformuluotos dvi taisyklės, kurios turi būti nagrinėjamos siekiant patikrinti, ar tenkinamas reikalavimas, kad paslaugos būtų įsigytos apmokestinamiesiems sandoriams.
- 9 Pirmoji taisyklė yra ta, kad tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, egzistavimas iš esmės yra būtinas, kad apmokestinamajam asmeniui būtų suteikta teisė į pirkimo PVM atskaitą, ir toks ryšys egzistuoja, kai pirkimo sąnaudos yra apmokestinamųjų pardavimo sandorių kainos dalis. Šiuo klausimu pareiškėja remiasi Sprendimu *Midland Bank*, C-98/98.
- 10 Pagal antrąją taisyklę teisė į atskaitą apmokestinamajam asmeniui suteikiama net tuo atveju, kai nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, kai aptariamų paslaugų sąnaudos sudaro dalį apmokestinamojo asmens bendrųjų išlaidų. Pareiškėja visų pirma nurodo sprendimus *Midland Bank* (C-98/98) ir *Abbey National* (C-408/98), kuriuose teigiama, kad šios sąnaudos yra jos tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų kainos sudedamoji dalis. Iš tiesų tokios išlaidos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla.
- 11 Ji taip pat remiasi bylomis *Investrand*, *SKF*, *Kretztechnik*, *BLP Group*, *Cibo participationis* ir *Securenta*, bet ši jurisprudencija susijusi su ekonominiais pardavimo sandoriais, sudaromais kiekvieno iš šių asmenų, kurie arba neapmokestinti PVM, arba nepateko į PVM taikymo sritį.



- 12 Iš tikrųjų, remiantis pareiškėjos pateikta informacija, šiuo metu nėra Teisingumo Teismo sprendimo dėl Sąjungos teisės išaiškinimo, kuriuo būtų siekiama nustatyti, ar yra tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys tarp paslaugų pirkimo ir išimtinai apmokestinamąją veiklą vykdančių mokesčių mokėtojų apmokestinamųjų sandorių, kai visos paslaugų sąnaudos buvo įtrauktos į pagamintų prekių pardavimo kainą, ar į apmokestinamojo asmens bendrąsias išlaidas.
- 13 Dėl antrojo klausimo pareiškėja mano esant būtina, kad Sąjungos teismas išaiškintų, ar galima atsakyti suteikti teisę į PVM atskaitą remiantis subjektyviu mokesčių institucijos vertinimu, susijusiu su nagrinėjamų paslaugų įsigijimo būtinumu ir tikslingumu, nes PVM direktyvos 168 straipsnyje nenumatyta, kad jų būtinumo ekonominei veiklai įrodymas turėtų būti pateiktas siekiant atskaityti pirkimo PVM, o tik nustatyta sąlyga, kad tokie pirkimai turi būti skirti prekių ir paslaugų, įsigytų apmokestinamojo asmens apmokestinamųjų sandorių tikslais, naudojimui.
- 14 Pareiškėjos iš Grupės perkamos paslaugos, be jos tiesioginio konsultavimo, apima procedūrų kūrimą: pavyzdžiui, sąskaitų faktūrų išrašymo klientams elektroniniu būdu procedūra, darbuotojų rezultatų valdymo procedūra ir t. t., kurios buvo parengtos kelioms Grupės bendrovėms ir jų, įskaitant ieškove, naudojamos, o šių procedūrų rengimo ir vykdymo sąnaudos buvo paskirstytos jas naudojusioms bendrovėms.
- 15 Mokesčių institucija nusprendė, kad nebuvo įrodyta, jog nagrinėjamos paslaugos buvo suteiktos dėl pareiškėjos veiklos ir jos naudai, ir tai verčia manyti, kad iš tikrųjų sąskaitos faktūros už jas neturėjo būti išrašomos pareiškėjai, nes jomis naudojosi kiti Grupės subjektai arba pati Grupė, nes tai buvo akcininko sąnaudos, taigi, jos nebuvo būtinos.
- 16 Be to, 2012 m. balandžio 26 d. Sprendime *Balkan and Sea Properties ir Provadinvest*, C-621/10 ir C-129/11, Teisingumo Teismas nurodė, kad už prekių tiekimo ar paslaugų teikimo apmokestinamąją vertę sudaro apmokestinamojo asmens už jas faktiškai gautas atlygis.
- 17 Taigi, pareiškėja mano esant būtina, kad Teisingumo Teismas išaiškintų, ar, be paslaugų naudojimo apmokestinamojo asmens apmokestinamiesiems sandoriams sąlygos, PVM direktyvos 168 straipsnyje taip pat nustatytas reikalavimas (atskiras arba įeinantis į sąvoką „naudojimas apmokestinamiesiems sandoriams“), kad paslaugos būtų reikalingos apmokestinamajam asmeniui, ir, svarbiausia, kokiais kriterijais remiantis galima atlikti tokią analizę.
- 18 Dėl trečiojo klausimo pareiškėja teigia, kad ji remiasi tuo, jog mokesčių institucija paneigė teisę į PVM atskaitą už paslaugas, kurias pareiškėja įsigijo iš Grupės, nes ji nepateikė įrodymų, kad paslaugos buvo suteiktos jos apmokestinamųjų sandorių tikslais ir jos naudai.

- 19 Ji nurodo Sprendimą *Serebryannay vek*, C-283/12, kuriame teigiama, jog tam, kad sandorį būtų galima kvalifikuoti kaip atlygintiną, reikia tik tiesioginio ryšio tarp prekių tiekimo ar paslaugų teikimo ir apmokestinamojo asmens realiai gauto atlygio.
- 20 Jei paslaugų teikimo ir gauto atlygio nesieja joks ryšys, paslaugos suteikimas nėra PVM apmokestinamas sandoris. Tokiu atveju konstatuojama, kad jei paslauga nebūtų suteikta, ji nebūtų egzistavusi, todėl sandoris nebebūtų apmokestinamas PVM.
- 21 Kadangi mokesčių institucija neigia, kad pareiškėja yra Grupės viduje teikiamų paslaugų gavėja, ji mano esant būtina, kad Teisingumo Teismas išaiškintų, ar ji atitinka sąlygas, kad būtų laikoma apmokestinamuoju asmeniu, turinčiu prievolę sumokėti PVM pagal PVM direktyvos III antraštinės dalies 9 ir paskesnius straipsnius.
- 22 **Atsakovės** prašė pripažinti nepriimtinu prašymą priimti prejudicinį sprendimą, kurį savo pateiktais prejudiciniais klausimais pareiškėja adresavo Teisingumo Teismui, motyvuodamos tuo, kad iš tikrųjų pareiškėja siekia, kad Teisingumo Teismas priimtų orientacinį sprendimą dėl sprendimo konkrečioje byloje, kurį turės priimti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Jos mano, kad bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas turi įvertinti nagrinėjamas faktines aplinkybes ir nustatyti, ar nagrinėjamoje byloje taikytina Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl teisės į PVM atskaitą.

### **Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas**

- 23 Pritardamas ieškovei ir priešingai, nei šiuo klausimu teigia atsakovės, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad prieš priimant sprendimą dėl bylos esmės būtina ir naudinga išaiškinti taikytiną Sąjungos teisę, ir visiškai pritaria pareiškėjos argumentams.
- 24 Vertindamas, ar šiuos prejudicinius klausimus reikia pateikti Teisingumo Teismui, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atsižvelgia į tai, kad PVM direktyvos 2 ir 168 straipsniuose nurodytos Sąjungos teisės normos, kurios nagrinėjamos ir kurias prašoma išaiškinti, yra labai svarbios siekiant išspręsti ginčą, atsižvelgiant į tai, kad PVM yra iš ES teisės aktų kylantis mokestis ir kad bendra PVM sistema grindžiama įvairiais Europos Sąjungoje visuotinai privalomais principais.
- 25 Atsižvelgiant į šių Sąjungos teisės nuostatų poveikį ir svarbą nagrinėjamoje byloje, šios bylos baigtis labai priklauso nuo Teisingumo Teismo jų teisingo išaiškinimo, o prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis šiuo aiškinimu, turi nustatyti, ar mokesčių institucijos požiūris šioje byloje atitinka Sąjungos teisės aktų esmę, ar, atvirkščiai, yra klaidingas.

- 26 Tokiomis aplinkybėmis *Tribunalul Prahova* (Prahovos apygardos teismas) mano, kad tai yra ne tik vidaus teisės aiškinimo klausimas ir kad reikia patikslinti Direktyvos 2006/112 aiškinimą pirmiau nurodytais aspektais.
- 27 Atsižvelgdamas į tai, *Tribunalul Prahova* (Prahovos apygardos teismas) mano, kad nagrinėjamu atveju [prašymo priimti prejudicinį sprendimą] priimtinumą sąlygos tenkinamos, nes yra iškeltas naujas klausimas dėl aiškinimo ir atsakymuose į suformuluotus klausimus teismui ir šalims gali būti išaiškinti aspektai, kurie yra svarbūs sprendimui toje byloje priimti.

DARBINIS VERTINIMAS