

Zadeva C-527/23

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

16. avgust 2023

Predložitveno sodišče:

Tribunalul Prahova (Romunija)

Datum predložitvene odločbe:

30. december 2022

Tožeča stranka:

Weatherford Atlas Gip SA

Toženi stranki:

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

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

Predmet postopka v glavni stvari

Tožba za razglasitev delne ničnosti odločbe, s katero je bilo odločeno o upravni pritožbi družbe Weatherford Atlas GIP SA, v delu, v katerem je bil zavrnjen ugovor glede zneska iz naslova DDV v višini 1.774.410 romunskih levov (RON), in za razglasitev ničnosti odločbe o odmeri davka, ki se nanaša na glavne davčne obveznosti v zvezi z razlikami med davčnimi osnovami, ugotovljenimi v okviru davčnega nadzora pravnih oseb. Poleg tega se predlaga, da se ugotovi, ali je poročilo o davčnem inšpekcijskem nadzoru, ki je bilo podlaga za izdajo odločbe o odmeri davka, nezakonito, in odredi vračilo DDV, ki ga je plačala tožeča stranka.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

V skladu s členom 267 PDEU se prosi za razlago členov 2 in 168 Direktive 2006/112/ES.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba člen 168 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi z načelom davčne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotuje temu, da davčni organ v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, davčnemu zavezancu zavrne pravico do odbitka davka na dodano vrednost, ki ga je plačal za pridobljene administrativne storitve, če se ugotovi, da so bili vsi evidentirani stroški za pridobljene storitve vključeni v splošne stroške davčnega zavezanca, ki opravlja le obdavčljive transakcije, da je davčni organ izrecno potrdil opravljanje storitev in da je bila v okviru davčne obravnave uporabljena obrnjena davčna obveznost (kar izključuje obstoj škode za državno blagajno)?
2. Ali lahko za razlago določb členov 2 in 168 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, v primeru upravljavskih in administrativnih storitev (in sicer podpornih in svetovalnih storitev za različna področja ter finančno in pravno svetovanje), ki se opravljajo med družbami znotraj skupine za različne člane skupine, vsak član skupine delno upošteva, kot da so se te storitve uporabljale za namene obdavčljivih transakcij, oziroma, da so bile pridobljene za lastne potrebe?
3. Ali je za razlago določb člena 2 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, če se ugotovi, da se storitve znotraj skupine ne opravljajo v korist enega od članov skupine, mogoče kot davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, upoštevati družbo, ki je del skupine, kadar se šteje, da ni prejela teh storitev?

Navedene določbe in sodna praksa prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju tudi: Direktiva o DDV), člen 2(1), člen 9(1) in členi 168, 178, 203 in 273

Pogodba o Evropski uniji, člen 5(4)

Protokol (št. 2) k Pogodbi o Evropski uniji o uporabi načel subsidiarnosti in sorazmernosti, člen 5

Zadeve: 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

Navedene določbe nacionalnega prava

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zakon št. 227/2015 o davčnem zakoniku), člen 3(a), ki določa naslednje načelo obdavčitve: „nevtralnost davčnih

ukrepov v zvezi z različnimi kategorijami vlagateljev in kapitala v lasti, ki s stopnjo obdavčitve zagotavlja enake pogoje za vlagatelje ter romunski in tuji kapital“.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o davčnem zakoniku), člen 126(1) (ki določa kumulativne pogoje za obdavčljive transakcije in v točki (a) predvideva „transakcije, ki v smislu členov od 128 do 130 pomenijo ali se štejejo za dobave blaga ali opravljanje storitev, ki so predmet obdavčitve in se opravljajo za plačilo“); člen 145(2) (ki določa pravico davčnega zavezanca do odbitka davka iz naslova pridobitev, če so opravljene za namene določenih transakcij, vključno z, pod točko (a), „obdavčljivimi transakcijami“); člen 146(1) (ki določa pogoje za uveljavljanje pravice do odbitka); člen 150(1) in (2).

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (metodološka pravila za izvajanje zakona št. 571/2003 o davčnem zakoniku, potrjena z vladno uredbo št. 44/2004):

– točka 2(2) v zvezi s členom 126 davčnega zakonika iz leta 2003:

„V skladu s členom 126(1)(a) davčnega zakonika mora biti dobava blaga in/ali storitev opravljena za plačilo. Pogoj, ki se nanaša na „opravljanje za plačilo“, pomeni obstoj neposredne zveze med transakcijo in prejetim plačilom. Transakcija je obdavčljiva, če kupcu zagotavlja korist in je prejeto plačilo povezano s prejeto koristjo, kot sledi:

(a) pogoj v zvezi z obstojem koristi za kupca je izpolnjen, če se ponudnik blaga ali storitev zaveže, da bo dobavil določljivo blago in/ali storitve osebi, ki izvede plačilo; če se plačilo ne izvede, je ta pogoj izpolnjen, ko je transakcija opravljena, da bi bila omogočena vzpostavitev takšne obveznosti. Ta pogoj je združljiv s tem, da so storitve kolektivne, da jih ni mogoče natančno izmeriti ali da izhajajo iz pravne obveznosti; [...]“;

– točka 41 v zvezi s členom 11 davčnega zakonika iz leta 2003:

„V primeru administrativnih in upravljaljskih storitev znotraj skupine se upošteva:

a) med povezanimi osebami se stroški administracije, upravljanja, nadzora, svetovanja ali podobnih funkcij odbijejo na centralni ali regionalni ravni prek matične družbe v imenu celotne skupine. Za te dejavnosti ni mogoče zahtevati plačila, saj je njihova pravna podlaga pravno razmerje, ki ureja obliko organizacije poslovanja, ali katero koli drugo pravilo, ki določa povezave med subjekti. Taki stroški se lahko odbijejo le, če ti subjekti opravljajo storitve tudi za povezane osebe ali če se pri ceni blaga in znesku nadomestil za opravljene storitve upoštevajo tudi administrativne storitve ali stroški. Stroškov te vrste namreč ne more odšteti odvisna družba, ki te storitve ob upoštevanju pravnega razmerja med njimi uporablja izključno pod lastnimi pogoji, saj jih ne bi uporabljala, če bi bila samostojna oseba;

b) storitve morajo biti dejansko opravljene. Zgolj obstoj storitev znotraj skupine ne zadostuje, saj neodvisne osebe praviloma plačajo le dejansko opravljene storitve [...]“.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Družba Weatherford Atlas Gip SA kot tožeča stranka ima več kot 50 let izkušenj z izvajanjem storitev jedrovanja, vrtanja in črpanja v naftni industriji ter geološkega in usmerjenega vrtanja v Romuniji. Družba je del skupine Weatherford (v nadaljevanju: „skupina“), in sicer skupine družb, ki na svetovni ravni ponuja širok nabor storitev za naftna polja: vrtanje, ocenjevanje, priprava vrtin, posegi, opustitev vrtin itd.
- 2 Tožeča stranka je z združitvijo s pripojitvijo prevzela družbo Foserco SA, članico skupine, ki je opravljala dejavnost pomožnih storitev pri črpanju nafte in zemeljskega plina, vključno z iskanjem.
- 3 Po združitvi s pripojitvijo so davčni organi preverili obveznosti družbe Foserco SA glede davka na dohodek in DDV ter izdali odločbo o pregledu teh obveznosti. Družba Foserco SA je v obdobju, na katero se nanaša navedeni pregled, opravljala storitve vrtanja za dve stranki. Družba Foserco SA je za opravljanje teh storitev uporabljala splošne administrativne storitve, ki jih zagotavljajo družbe v skupini, in sicer storitve, ki zadevajo informacijske tehnologije, človeške vire, trženje, optimizacijo finančnih in računovodskih procesov, finančno in računovodsko področje, varstvo okolja, prodajo itd.
- 4 Te storitve so specializirani sektorji nekaterih družb skupine zagotavljali različnim članom skupine, med drugim tudi tožeči stranki. Ker so imele družbe, ki so opravljale storitve, sedež zunaj ozemlja Romunije, se je pri davčni obravnavi teh transakcij za namene DDV uporabljala obrnjena davčna obveznost.
- 5 Po davčnem nadzoru so nadzorni organi izdali odločbo o odmeri davka in poročilo o davčnem nadzoru, v katerem je bila zavrnjena pravica do odbitka DDV za pridobljene storitve, ker naj ne bi bilo dokazano, da so bile te storitve opravljene za namene obdavčljivih transakcij. Tožeča stranka je zoper ta akta vložila ugovor, ki so ga davčni organi z odločbo zavrnil.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 6 **Tožeča stranka** je Tribunalul Prahova (okrožno sodišče v Prahovi, Romunija) predlagala, naj Sodišču predloži vprašanja glede razlage prava Unije.
- 7 V zvezi s prvim vprašanjem tožeča stranka navaja, da je treba pojasniti pojem uporabe nekaterih storitev za namene obdavčljivih transakcij, saj so ji davčni organi zavrnilo pravico do odbitka DDV za takšne storitve. Ti organi ne izpodbijajo dejanskega opravljanja storitev ali njihovega dejanskega obstoja in ne

navajajo, da je bila storjena davčna utaja, saj je bil v tem primeru DDV obračunan na podlagi mehanizma obrnjene davčne obveznosti, temveč trdijo, da tožeča stranka ni dokazala povezave med evidentiranimi storitvami in svojimi obdavčljivimi transakcijami. Natančneje, glede na to, da je tožeča stranka opravila nakup administrativnih storitev in da so si njeni zaposleni dopisovali s ponudnikom storitev v zvezi z opravljenimi storitvami ali se udeleževali različnih usposabljanj, ki so jih organizirali ponudniki storitev, se očitki davčnih organov dejansko nanašajo na potrebo po pridobitvi teh storitev, kar je povezano s tem, kako so koristile tožeči stranki in kako jih je uporabila za svoje obdavčljive dejavnosti.

- 8 Tožeča stranka trdi, da sta bili v sodni praksi Sodišča Evropske unije opredeljeni pravili, ki bi ju bilo treba analizirati za preverjanje zahteve v zvezi s pridobitvijo storitev, ki se uporabljajo za obdavčljive transakcije.
- 9 V skladu s prvim pravilom mora načeloma obstajati neposredna in takojšnja povezava med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, da bi se davčnemu zavezancu priznala pravica do odbitka vstopnega DDV, pri čemer taka povezava obstaja, kadar so stroški pridobitve sestavni del cene obdavčenih izstopnih transakcij. V zvezi s tem se tožeča stranka sklicuje na sodbo v zadevi *Midland Bank* (C-98/98).
- 10 Drugo pravilo je, da se davčnemu zavezancu pravica do odbitka prizna tudi, če ni neposredne in takojšnje povezave med določeno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, če so stroški zadevnih storitev del splošnih stroškov davčnega zavezanca. Tožeča stranka navaja zlasti sodbi *Midland Bank* (C-98/98) in *Abbey National* (C-408/98), v katerih je bilo odločeno, da so ti stroški kot taki sestavni del cene blaga in storitev, ki jih dobavlja. Taki stroški imajo namreč neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca.
- 11 Sklicuje se tudi na zadeve *Investrand*, *SKF*, *Kretztechnik*, *BLP Group*, *Cibo Participationis* in *Securenta*, vendar se ta sodna praksa nanaša na izstopne gospodarske transakcije vsake od teh oseb, ki so bile bodisi oproščene DDV bodisi niso spadale na področje uporabe DDV.
- 12 Po podatkih tožeče stranke namreč ni nobene sodbe Sodišča o razlagi prava Unije, katere namen bi bil ugotoviti, ali obstaja neposredna in takojšnja povezava med pridobitvijo storitev in obdavčljivimi transakcijami davčnih zavezancev, ki opravljajo izključno obdavčljive dejavnosti, kadar so bili skupni stroški storitev vključeni v prodajno ceno proizvedenega blaga ali v splošne stroške davčnega zavezanca.
- 13 V zvezi z drugim vprašanjem tožeča stranka meni, da je nujno, da sodišče Unije pojasni, ali se lahko pravica do odbitka DDV zavrne na podlagi subjektivne presoje davčnega organa glede nujnosti in primernosti pridobitve zadevnih storitev, saj v členu 168 direktive o DDV ni predvideno, da je treba za odbitek

DDV, ki se nanaša na vstopne pridobitve, predložiti dokaz o njihovi nujnosti za gospodarsko dejavnost, ampak je določen le pogoj, da so te pridobitve namenjene uporabi blaga in storitev, pridobljenih za namene obdavčenih transakcij davčnega zavezanca.

- 14 Storitve, ki jih je tožeča stranka pridobila od skupine, poleg svetovanja, ki je bilo zagotovljeno neposredno, vključujejo tudi pripravo postopkov, kot sta postopek v zvezi z elektronskim izdajanjem računov strankam in postopek upravljanja učinkovitosti zaposlenih, ki so bili oblikovani za več družb v skupini in so jih te uporabljale, vključno s tožečo družbo, stroški priprave in izvajanja teh postopkov pa so se razdelili med družbe, ki so bile prejemnice teh storitev.
- 15 Davčni organi so menili, da ni bilo dokazano, da so bile zadevne storitve opravljene v povezavi s poslovanjem tožeče stranke in v njeno korist, zaradi česar so sklenili, da se dejansko ne bi smele zaračunati tožeči stranki, saj naj bi jih uporabljali drugi subjekti skupine ali celo skupina kot taka, zaradi česar se štejejo k stroškom delničarja in torej niso potrebne za tožečo stranko.
- 16 Sodišče je v sodbi z dne 26. aprila 2012 v združenih zadevah *Balkan and Sea Properties in Provaninvest* (C-621/10 in C-129/11) razsodilo, da je davčna osnova za dobavo blaga ali opravo storitve, ki je bila opravljena za plačilo, plačilo, ki ga je davčni zavezanec za to dejansko prejel.
- 17 Tožeča stranka zato meni, da je nujno, da Sodišče pojasni, ali člen 168 direktive o DDV poleg pogoja uporabe storitev za namene obdavčljivih transakcij davčnega zavezanca določa tudi zahtevo (ločeno od pojma „uporaba za namene obdavčljivih transakcij“ ali zajeto s tem pojmom), da so storitve potrebne za davčnega zavezanca, in predvsem na podlagi katerih meril je mogoče opraviti tako analizo.
- 18 Tožeča stranka v zvezi s tretjim vprašanjem navaja, da izhaja iz dejstva, da so ji davčni organi zavrnilo pravico do odbitka DDV za storitve, ki jih je pridobila od skupine, ker naj ne bi dokazala, da so bile te opravljene za namene njenih obdavčljivih transakcij in v njeno korist.
- 19 V zvezi s tem navaja sodbo *Serebryannay vek* (C-283/12), v kateri je bilo ugotovljeno, da je za to, da se neka transakcija opredeli kot transakcija, opravljena za plačilo, potrebna le neposredna zveza med dobavo blaga ali opravljanjem storitev in plačilom, ki ga davčni zavezanec dejansko prejme.
- 20 Če med opravljanjem storitev in prejetim plačilom ni povezave, storitev ni obdavčljiva transakcija za namene DDV. V tem primeru je treba opozoriti, da če storitev ne bi bila opravljena, ne bi obstajala, zato transakcija ne bi bila več obdavčljiva za namene DDV.
- 21 Ker pa davčni organi izpodbijajo, da je tožeča stranka prejemnik storitev znotraj skupine, ta meni, da mora Sodišče pojasniti, ali so izpolnjeni pogoji, da se šteje za davčnega zavezanca za plačilo DDV ob upoštevanju člena 9 in naslednjih naslova III direktive o DDV.

- 22 **Toženi stranki** sta predlagali, naj se predlog za sprejetje predhodne odločbe, predložen Sodišču skupaj z vprašanji za predhodno odločanje, ki jih je postavila tožeča stranka, razglasi za nedopusten, ker naj bi ta v resnici želela doseči, da bi Sodišče sprejelo usmeritveno odločitev za namen dejanske rešitve zadeve s strani predložitvenega sodišča. Toženi stranki menita, da mora nacionalno sodišče, ki odloča o sporu, presoditi zadevno dejansko stanje in ugotoviti, ali se v obravnavani zadevi uporablja sodna praksa Sodišča v zvezi s pravico do odbitka DDV.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 23 Predložitveno sodišče se strinja s tožečo stranko in v nasprotju s tem, kar trdita toženi stranki, meni, da je pred vsebinskim odločanjem o zadevi razlaga veljavnega evropskega prava potrebna in koristna, ter v celoti podpira trditve tožeče stranke.
- 24 Predložitveno sodišče pri presoji možnosti, da Sodišču predloži ta vprašanja za predhodno odločanje, upošteva dejstvo, da so pravila prava Unije iz členov 2 in 168 direktive o DDV, ki so predmet obravnave in katerih razlaga se predlaga, precej pomembna za rešitev spora glede na to, da je DDV davek, ki izhaja iz evropske zakonodaje, in da skupni sistem DDV temelji na vrsti načel, ki so v Evropski uniji splošno zavezujoča.
- 25 Ob upoštevanju vpliva in upoštevnosti teh določb prava Unije v obravnavani zadevi je rešitev tega spora močno odvisna od pravilne razlage Sodišča, pri čemer mora predložitveno sodišče na podlagi te razlage ugotoviti, ali je pristop davčnih organov v obravnavani zadevi v skladu z duhom evropske zakonodaje ali pa je, nasprotno, napačen.
- 26 V tem okviru Tribunalul Prahova (okrožno sodišče v Prahovi) meni, da ne gre izključno za vprašanje razlage nacionalnega prava in da je razlago Direktive 2006/112/ES treba pojasniti z zgoraj predstavljenih vidikov.
- 27 Na podlagi tega Tribunalul Prahova (okrožno sodišče v Prahovi) meni, da so pogoji dopustnosti v obravnavani zadevi izpolnjeni, saj bodo odgovori na postavljena vprašanja sodišču in strankam lahko pojasnili vidike, pomembne za rešitev, ki jo je treba sprejeti v zvezi s to zadevo, glede na to, da je bilo postavljeno novo vprašanje razlage.