HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

12 decembrie 2024*

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 168 – Drept de deducere a TVA-ului – Achiziționarea de servicii administrative prestate în cadrul aceluiași grup de societăți – Refuzul dreptului de deducere”

În cauza C-527/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunalul Prahova (România), prin decizia din 30 decembrie 2022, primită de Curte la 16 august 2023, în procedura

Weatherford Atlas Gip SA

împotriva

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul T. von Danwitz (raportor), vicepreședintele Curții, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a șasea, domnul A. Kumin și doamna I. Ziemele, judecători,

avocat general: domnul J. Richard de la Tour,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Weatherford Atlas Gip SA, de D.-D. Dascălu și A. M. Iordache, avocați;

– pentru guvernul român, de R. Antonie, M. Chicu și E. Gane, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de M. Herold și E. A. Stamate, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: româna.

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 2 și 168 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere se înscrie în cadrul unui litigiu între Weatherford Atlas Gip SA, pe de o parte, și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (România), precum și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (România) (denumite în continuare, împreună, „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acestei administrații al dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată (TVA) achitate în amonte pentru achiziționarea de servicii administrative prestate în cadrul aceluiași grup de societăți.

Cadrul juridic

3 În temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, este supusă TVA-ului prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

4 Conform articolului 9 alineatul (1) din această directivă, „persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

5 Potrivit articolului 11 din directiva menționată:

„După consultarea comitetului consultativ pentru taxa pe valoarea adăugată (denumit în continuare «comitetul TVA»), fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.

Un stat membru care își exercită opțiunea prevăzută la primul paragraf poate adopta orice măsuri considerate necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin utilizarea prezentei dispoziții.”

6 Articolul 168 din aceeași directivă prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

a) TVA datorată sau achitată în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează a-i fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-i fi prestate de o altă persoană impozabilă;

b) TVA datorată pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii în temeiul articolului 18 litera (a) și articolului 27;

c) TVA datorată pentru achizițiile intracomunitare de bunuri în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (b) punctul (i);

d) TVA datorată pentru operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare în conformitate cu articolele 21 și 22;

e) TVA datorată sau achitată pentru importul de bunuri în statul membru în cauză."

Litigiul principal și întrebările preliminare

7 Weatherford Atlas Gip face parte din grupul de societăți Weatherford, specializat în servicii petroliere.

8 La 6 iunie 2016, Weatherford Atlas Gip a preluat, prin intermediul fuziunii prin absorbție, societatea Foserco SA, o societate de drept român, inclusiv drepturile și obligațiile acesteia. Obiectul de activitate al Foserco consta în prestarea de servicii anexe extracției petrolului și gazelor naturale.

9 În 2015 și în 2016, Foserco prestase servicii de forare în România către doi clienți, respectiv OMV Petrom și Petrofarc. Pentru prestarea acestor servicii, Foserco achiziționase de la societăți din cadrul grupului Weatherford servicii administrative generale, respectiv, printre altele, servicii IT, de resurse umane, servicii de marketing, servicii contabile și legale. Aceste servicii administrative generale erau prestate de entități stabilite în afara României și se recurgea la taxarea inversă pentru a calcula TVA-ul aplicabil serviciilor menționate. Și alte societăți din cadrul acestui grup beneficiau de aceleași servicii.

10 După această fuziune, administrația fiscală a ordonat, prin decizia din 20 noiembrie 2019, o nouă inspecție a obligațiilor Weatherford Atlas Gip în materie de impozit pe profit și de TVA pentru perioada 1 ianuarie 2014-30 iunie 2015. Această inspecție privea așadar și obligațiile Foserco, preluate de Weatherford Atlas Gip.

11 Ca urmare a acestei inspecții, administrația fiscală a emis o decizie de impunere și un raport de inspecție fiscală prin care a negat dreptul de deducere a TVA-ului pe care Foserco îl achitase în amonte pentru serviciile administrative achiziționate, în valoare de 1 774 419 lei românești (RON) (aproximativ 356 540 de euro), motivând, pe de o parte, că nu s-ar fi prezentat acte și doc-

umente din care să rezulte legătura dintre serviciile achiziționate și activitatea contribuabilului controlat și, pe de altă parte, că din documentele analizate nu ar rezulta natura serviciului prestat, identitatea persoanelor care au prestat efectiv serviciul, intervalul de timp în care s-au realizat acestea și necesitatea prestării serviciilor menționate pentru Foserco.

12 Weatherford Atlas Gip a formulat o contestație împotriva acestei decizii de impunere și a acestui raport de inspecție fiscal. Întrucât contestația menționată a fost respinsă de administrația fiscală prin decizia din 22 aprilie 2020, Weatherford Atlas Gip a formulat o acțiune în anulare la Tribunalul Prahova (România), care este instanța de trimitere. În cadrul cercetării judecătorești din cadrul acestei acțiuni, administrația fiscală a precizat că existența serviciilor achiziționate nu era contestată, dar că Weatherford Atlas Gip nu demonstrase existența unei legături între aceste servicii și operațiunile sale taxabile. Potrivit acestei administrații, nu ar fi posibil să se stabilească o asemenea legătură, întrucât serviciile menționate ar fi fost prestate mai multor societăți din grupul Weatherford și de ele ar fi beneficiat de fapt alte entități din grup sau chiar grupul menționat ca atare. Deși costurile serviciilor respective au fost împărțite între societățile menționate, administrația respectivă susține totuși că acestea nu ar fi trebuit facturate către Weatherford Atlas Gip, întrucât acestea nu îi erau necesare.

13 În această privință, instanța de trimitere notează că aceeași administrație nu neagă prestarea efectivă a serviciilor administrative în cauză și nu invocă nicio fraudă fiscală, ci refuză recunoașterea dreptului de deducere pentru motivul că nu s-ar fi dovedit necesitatea achiziționării acestor servicii pentru contribuabil. Instanța de trimitere ridică problema, în această privință, dacă, în temeiul Directivei TVA, dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte poate fi negat în baza unei aprecieri subiective a administrației fiscale cu privire la necesitatea și oportunitatea achiziționării unor astfel de servicii, atunci când se dovedește că costurile aferente acestora fac parte din cheltuielile generale ale acestui contribuabil, în sensul jurisprudenței care rezultă printre altele din Hotărârea din 8 februarie 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, punctul 24).

14 În aceste condiții, Tribunalul Prahova a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 168 din [Directiva TVA], analizat în lumina principiului neutralității fiscale, trebuie interpretat în sensul că se opune ca, în circumstanțe precum cele din litigiul principal, autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce [TVA-ul] achitat[…] aferent[…] serviciilor administrative achiziționate în condițiile în care se constată că toate costurile înregistrate cu serviciile achiziționate au fost incluse în cheltuielile generale ale contribuabilului, iar acesta desfășoară numai operațiuni taxabile, prestarea serviciilor este confirmată expres de organul fiscal, iar tratamentul fiscal aplicat este acela al taxării inverse (ceea ce ar exclude prejudicierea bugetului de stat)?

2) În interpretarea prevederilor articolului 2 și ale articolului 168 din [Directiva TVA], în circumstanțe precum cele din litigiul principal, serviciile de management și administrare (*i.e.* servicii de asistență și consiliere în diferite domenii, consultanță financiară, legale) prestate între companiile din interiorul unui grup în beneficiul mai multor membri ai acestuia pot fi considerate de fiecare membru în parte ca fiind utilizate în scopul operațiunilor taxabile, respectiv achiziționate pentru nevoile proprii?

3) În interpretarea prevederilor articolului 2 din [Directiva TVA], în situația în care se stabilește că serviciile prestate intragrup nu sunt prestate în beneficiul unuia dintre membrii grupului, poate fi considerată persoană impozabilă care acționează ca atare acea societate ce face parte din grup, dar care se consideră că nu a beneficiat de serviciile respective?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare

15 Prin intermediul acestor întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 168 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări sau unei practici naționale în temeiul căreia administrația fiscală refuză beneficiul dreptului de a deduce TVA-ul achitat în amonte de o persoană impozabilă cu ocazia achiziționării unor servicii de la alte persoane impozabile care fac parte din același grup de societăți, pentru motivul că aceste servicii ar fi fost prestate simultan către alte societăți ale acestui grup și că achiziționarea lor nu ar fi fost necesară sau oportună.

Cu privire la admisibilitate

16 Guvernul român invocă inadmisibilitatea întrebărilor menționate, pentru motivul că prima ar fi întemeiată pe o premisă factuală nesusținută și ar avea în această privință o natură ipotetică și că cea de a doua ar fi la rândul său întemeiată pe o expunere factuală care nu ar permite să se înțeleagă motivul care a determinat instanța de trimitere să sesizeze Curtea cu titlu preliminar.

17 Potrivit unei jurisprudențe constante, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub răspunderea sa și a cărui exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de pertinență. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei cereri formulate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 29 iunie 2023, Super Bock Bebidas, C-211/22, EU:C:2023:529, punctul 22 și jurisprudența citată).

18 În speță, în ceea ce privește prima întrebare, nu este de competența Curții să verifice exactitatea premisei factuale pe care se întemeiază această întrebare și, în orice caz, întrebarea menționată nu pare vădit ipotetică, având în vedere obiectul litigiului principal, astfel cum este descris de instanța de trimitere. Prin urmare, admisibilitatea acestei întrebări nu poate fi repusă în discuție.

19 În ceea ce privește a doua întrebare, trebuie să se constate că expunerea cadrului normativ și factual al litigiului principal permite să se înțeleagă motivul care a determinat instanța de trimitere să solicite Curții să se pronunțe cu titlu preliminar și că această expunere cuprinde elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la această întrebare. În aceste condiții, nici admisibilitatea acesteia nu poate fi contestată.

20 În consecință, prima și a doua întrebare sunt admisibile.

Cu privire la fond

21 Potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și pentru serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului. Dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face, așadar, parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea TVA-ului aplicat operațiunilor efectuate în amonte. Regimul deducerilor urmărește astfel să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților sale economice (Hotărârea din 7 martie 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, punctul 27 și jurisprudența citată).

22 Astfel, sistemul comun al TVA-ului garantează perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului. În măsura în care persoana impozabilă, acționând în această calitate în momentul dobândirii unui bun sau a unui serviciu, utilizează bunul sau serviciul în scopul operațiunilor sale taxabile, aceasta este autorizată să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul sau serviciul respectiv (Hotărârea din 7 martie 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, punctul 27 și jurisprudența citată).

23 Exercitarea dreptului de deducere presupune existența, în amonte, a unei operațiuni care să fie ea însăși supusă TVA-ului. În această privință, trebuie amintit că o prestare de servicii nu este efectuată cu titlu oneros în sensul Directivei TVA și nu este, așadar, supusă acestei taxe decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a unui serviciu individualizabil furnizat beneficiarului. Această situație se regăsește atunci când există o legătură directă între serviciul prestat și contravaloarea primită (Hotărârea din 20 ianuarie 2022, Apcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, punctul 27 și jurisprudența citată).

24 În speță, revine, așadar, instanței de trimitere sarcina de a verifica, în primul rând, că achizițiile de servicii administrative în discuție în litigiul principal sunt operațiuni supuse TVA-ului, în sensul jurisprudenței citate la punctul precedent din prezenta hotărâre. În acest scop, instanța de trimitere va trebui să verifice dacă există o legătură directă între aceste servicii și contravaloarea plătită de Foserco.

25 În plus, din articolul 168 din Directiva TVA reiese că, pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA-ului plătit în amonte, trebuie, pe de o parte, ca persoana interesată să fie o „persoană impozabilă” în sensul acestei directive și, pe de altă parte, ca bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept de deducere să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul propriilor operațiuni taxabile și ca, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de o altă persoană impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 ianuarie 2024, Global Ink Trade, C-537/22, EU:C:2024:6, punctul 33, precum și Hotărârea din 7 martie 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, punctul 28 și jurisprudența citată).

26 În speță, revine, așadar, instanței de trimitere sarcina de a verifica, în al doilea rând, dacă Foserco și societățile care au furnizat serviciile administrative în discuție în litigiul principal sunt persoane impozabile în sensul Directivei TVA și dacă serviciile menționate au fost utilizate în aval de Foserco în scopul propriilor operațiuni taxabile.

27 În această privință, trebuie precizat că grupul de societăți în discuție în litigiul principal pare să fie format din persoane impozabile distincte și că nu pare să constituie o persoană impozabilă unică, și anume un grup TVA, în temeiul articolului 11 din Directiva TVA. Astfel, din cererea de decizie preliminară, precum și din observațiile scrise ale Weatherford Atlas GIP reiese că serviciile administrative în discuție în litigiul principal au fost prestate către Foserco, care era o societate română, de societăți cu sediul în afara României. Or, un grup TVA este în mod necesar limitat la teritoriul unuia și aceluiași stat membru, astfel cum reiese din modul de redactare a acestui articol 11 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 martie 2021, Danske Bank, C-812/19, EU:C:2021:196, punctul 24).

28 În acest context, Curtea a statuat că este necesar, în principiu, să existe o legătură directă și imediată între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval care conferă dreptul de deducere. Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat achizițiilor de bunuri sau de servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval care dau drept de deducere [Hotărârea din 13 iunie 2024, C (Administratori și lichidatori judiciari), C-696/22, EU:C:2024:499, punctul 86 și jurisprudența citată].

29 Un drept de deducere este de asemenea admis în favoarea persoanei impozabile, chiar și în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau drept de deducere, atunci când costurile bunurilor sau ale serviciilor în cauză fac parte din cheltuielile generale ale acesteia din urmă și sunt, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor sau serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile (Hotărârea din 4 octombrie 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, EU:C:2024:866, punctul 21 și jurisprudența citată).

30 În plus, Curtea a precizat că existența unor legături între operațiuni trebuie apreciată având în vedere conținutul obiectiv al acestora. Mai exact, revine administrațiilor fiscale și instanțelor naționale obligația să țină seama de toate împrejurările în care s-au desfășurat operațiunile în discuție și să ia în considerare numai operațiunile care sunt în mod obiectiv legate de activitatea taxabilă a persoanei impozabile. Astfel, trebuie să se țină seama de utilizarea efectivă a bunurilor și a serviciilor achiziționate în amonte de persoana impozabilă și de cauza exclusivă a acestei achiziții, aceasta din urmă trebuind să fie considerată un criteriu de determinare a conținutului obiectiv [a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iunie 2024, C (Administratori și lichidatori judiciari), C-696/22, EU:C:2024:499, punctul 89, și Hotărârea din 4 octombrie 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, EU:C:2024:866, punctul 22, precum și jurisprudența citată].

31 În acest context, reiese din jurisprudență că nu poate da naștere unui drept de deducere partea de cheltuieli efectuate de persoana impozabilă care este legată nu de operațiunile realizate de persoana impozabilă, ci de operațiuni efectuate de un terț [a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 octombrie 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, punctul 38, și Hotărârea din 8 septembrie 2022, Finanzamt R (Deducerea TVA-ului legată de o contribuție în calitate de asociat), C-98/21, EU:C:2022:645, punctul 55].

32 În speță, dacă s-ar dovedi că o parte dintre serviciile în temeiul cărora au fost efectuate cheltuielile în discuție în litigiul principal a fost utilizată nu în scopul operațiunilor proprii ale persoanei impozabile, ci în scopul unor operațiuni efectuate de terți, legătura directă și imediată existentă între aceste servicii și operațiunile taxabile ale acestei persoane impozabile ar fi parțial ruptă, astfel încât aceasta nu ar avea dreptul să efectueze deducerea TVA-ului care a grevat această parte din cheltuieli (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 octombrie 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, punctul 39 și jurisprudența citată).

33 Pentru a determina întinderea dreptului de deducere al persoanei impozabile, revine instanței de trimitere sarcina de a determina, în special în lumina contractelor de prestare de servicii și a realității economice și comerciale, în ce măsură serviciile respective au fost efectiv furnizate pentru a permite persoanei impozabile să își realizeze operațiunile taxabile. Astfel, numai în această măsură se va considera că TVA-ul plătit în amonte grevează servicii prestate persoanei impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 1 octombrie 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, punctele 40 și 42, precum și jurisprudența citată).

34 Împrejurarea că serviciile administrative în discuție în litigiul principal sunt furnizate simultan mai multor beneficiari pare lipsită de relevanță în această privință. Revine în schimb instanței de trimitere sarcina de a se asigura că cota-parte din costurile aferente acestor servicii, suportată de persoana impozabilă, corespunde efectiv serviciilor de care aceasta din urmă a beneficiat în scopul operațiunilor sale taxabile.

35 Aspectul dacă achiziționarea serviciilor administrative în discuție în litigiul principal era necesară sau oportună pare de asemenea lipsit de pertinență, din moment ce Directiva TVA nu condiționează exercitarea dreptului de deducere de un criteriu de rentabilitate economică a operațiunii în amonte. Astfel, sistemul comun al TVA-ului urmărește să garanteze neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de finalitatea sau de rezultatele acestora, cu condiția ca respectivele activități să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului. În plus, dreptul de deducere, odată născut, rămâne dobândit chiar dacă ulterior activitatea economică preconizată nu a fost realizată și, prin urmare, nu a condus la operațiuni taxabile sau chiar dacă persoana impozabilă nu a putut utiliza bunurile și serviciile care au determinat deducerea în cadrul unor operațiuni taxabile din cauza unor împrejurări străine de voința sa [a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 iunie 2024, C (Administratori și lichidatori judiciari), C-696/22, EU:C:2024:499, punctul 94 și jurisprudența citată].

36 În ceea ce privește, în sfârșit, sarcina probei, potrivit unei jurisprudențe constante, revine persoanei impozabile care solicită deducerea TVA-ului sarcina de a dovedi că îndeplinește condițiile prevăzute pentru a beneficia de aceasta. Prin urmare, autoritățile fiscale pot solicita persoanei impozabile dovezile pe care ele le consideră necesare pentru a aprecia dacă trebuie sau nu să acorde deducerea solicitată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 decembrie 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, punctul 33 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 16 februarie 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, punctele 99 și 100).

37 În ceea ce privește evaluarea acestor probe, ea trebuie efectuată de instanța națională în conformitate cu normele în materie de probă din dreptul național, efectuând o apreciere globală a tuturor elementelor și împrejurărilor de fapt din speță [a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 mai 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (TVA – Achiziție fictivă), C-114/22, EU:C:2023:430, punctul 36, și Hotărârea din 11 ianuarie 2024, Global Ink Trade, C-537/22, EU:C:2024:6, punctul 34].

38 În consecință, articolul 168 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări sau unei practici naționale în temeiul căreia administrația fiscală refuză beneficiul dreptului de a deduce TVA-ul achitat în amonte de o persoană impozabilă cu ocazia achiziționării unor servicii de la alte persoane impozabile care fac parte din același grup de societăți, pentru motivul că aceste servicii ar fi fost prestate simultan către alte societăți ale acestui grup și că achiziționarea lor nu ar fi fost necesară sau oportună, atunci când se dovedește că serviciile menționate sunt utilizate în aval de această persoană impozabilă în scopul operațiunilor sale taxabile.

Cu privire la a treia întrebare

39 Prin intermediul acestei întrebări, instanța de trimitere ridică problema dacă, în interpretarea prevederilor articolului 2 din Directiva TVA, în situația în care se stabilește că serviciile prestate intragrup nu sunt prestate în beneficiul unuia dintre membrii grupului, poate fi considerată persoană impozabilă care acționează ca atare acea societate ce face parte din grup, dar care se consideră că nu a beneficiat de serviciile respective.

40 Astfel cum a observat Comisia Europeană, această întrebare pare lipsită de relevanță pentru soluționarea litigiului principal. Astfel, nu pare nicidecum să se conteste în cadrul acestui litigiu că Foserco era o persoană impozabilă în sensul Directivei TVA. După cum a arătat și guvernul român, este vorba despre o problemă distinctă de cea a existenței dreptului de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru serviciile administrative în discuție în litigiul principal.

41 În consecință, având în vedere jurisprudența constantă amintită la punctul 17 din prezenta hotărâre, a treia întrebare este inadmisibilă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

42 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șasea) declară:

Articolul 168 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări sau unei practici naționale în temeiul căreia administrația fiscală refuză beneficiul dreptului de a deduce taxa pe valoarea adăugată achitată în amonte de o persoană impozabilă cu ocazia achiziționării unor servicii de la alte persoane impozabile care fac parte din același grup de societăți, pentru motivul că aceste servicii ar fi fost prestate simultan către alte societăți ale acestui grup și că achiziționarea lor nu ar fi fost necesară sau oportună, atunci când se dovedește că serviciile menționate sunt utilizate în aval de această persoană impozabilă în scopul operațiunilor sale taxabile.

von Danwitz Kumin Ziemele

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 12 decembrie 2024.

Grefier	Președinte
A. Calot Escobar	K. Lenaerts