

ROMÂNIA
TRIBUNALUL PRAHOVA
SECTIA A II-A CIVILĂ, DE CONTENCIOS ADMINISTRATIV SI FISCAL
Dosar nr. 4989/105/2020

ÎNCHEIERE

Ședința publică din data de 30.12.2022
Instanța constituită din:
PREȘEDINTE Iorga Dragoș Adrian
GREFIER Antonescu Cristina

Pe rol fiind judecarea cauzei Contencios administrativ și fiscal având ca obiect „anulare act administrativ - decizia nr. 93/22.04.2020”, formulată de reclamanta WEATHERFORD ATLAS GIP SA, cu sediul în Ploiești, str. Clopoței, nr. 2A, județ Prahova, cu sediul ales la D&B David și Baias SCA – București, Bd. Poligrafiei, nr. 1A, clădirea Ana Tower, et. 24, sector 1, în contradictoriu cu pârătele AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ - DIRECȚIA GENERALĂ DE SOLUȚIONARE A CONTESTAȚIILOR, cu sediul în București, str. Apolodor, nr. 17, sector 5 și AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ - DIRECȚIA GENERALĂ DE ADMINISTRARE A MARILOR CONTRIBUABILI, cu sediul în București, str. Lucrețiu Pătrășcanu, nr. 10, sector 3.

Dezbaterile au avut loc în ședința publică din data de 23.11.2022, prezența și susținerile părților fiind consemnate în încheierea de la acea dată, care face parte integrantă din prezenta, când având nevoie de timp pentru a delibera, instanța a amânat pronunțarea la data de 08.12.2022, la data de 23.12.2022 și la data de 30.12.2022, când a pronunțat următoarea încheiere:

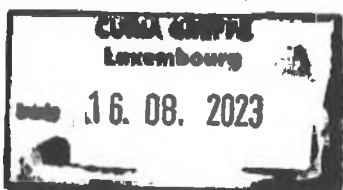
INSTANȚA

Deliberând asupra cererii de față, constată următoarele:

Prin **cererea** înregistrată pe rolul Tribunalului Prahova – Secția a II-a Civilă, de contencios administrativ și fiscal, la data de 20.10.2020, reclamanta WEATHERFORD ATLAS GIP SA, în contradictoriu cu pârătele AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ - DIRECȚIA GENERALĂ DE ADMINISTRARE A MARILOR CONTRIBUABILI, în calitate de organ emitent al Deciziei de impunere și AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ - DIRECȚIA GENERALĂ DE SOLUȚIONARE A CONTESTAȚIILOR, în calitate de organ emitent al Deciziei de soluționare a contestației, în temeiul prevederilor art. 8 alin. 1 coroborate cu cele ale art. 11 lit. a) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, ale art. 194 și urm. din Codul de procedură civilă și ale art. 281 alin. 2 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a formulat prezenta cerere de chemare în judecată, solicitând ca prin hotărârea ce se va pronunța, să se dispună:

1. Anularea parțială a Deciziei nr. 93 din 22 aprilie 2020 privind soluționarea contestației depusă de Weatherford Atlas Gip SA înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr, A_SLP 363/19.02.2020 emisă de DGSC, comunicată Societății în data de 27.04.2020, în ceea ce privește soluția de respingere a contestației pentru suma de 1.774.410 lei reprezentând TVA;

2. Anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-MC nr. 408/04.12.2019 (denumită în continuare „Decizia de impunere”, atașată în Anexa 3)



emisă de DGAMC și constatarea nelegalității Raportului de Inspecție Fiscală nr. F-MC 289 din 04.12.2019 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere (denumit în continuare „Raportul de Inspecție Fiscală” sau „RIF”, atașat în Anexa 4) emis de DGAMC în ceea ce privește TVA stabilită în sarcina Societății în cuantum total de 1.774,410 lei;

3. Restituirea către Societate a sumei totale de 1.774.419 lei reprezentând TVA, achitată de Societate conform ordinului de plată atașat prezentei în Anexa 5;

4. Obligarea părților, în temeiul art. 453 din Codul de procedură civilă, la plata cheltuielilor de judecată.

La termenul de judecată din data de 04.10.2022, reclamanta a depus la dosar cerere prin care solicită instanței de judecată:

1. **Înaintarea către Curtea de Justiție a Uniunii Europene** a întrebărilor preliminare detaliate mai jos, referitoare la interpretarea unui act emis de o instituție europeană.

2. Suspendarea soluționării prezentei cauze, în temeiul dispozițiilor art. 2 din Legea nr. 340/2009 și a prevederilor art. 412 alin. (1) pct. 7 din Codul de procedură civilă, până la pronunțarea unei hotărâri preliminare de către CJUE cu privire la întrebările formulate.

În motivarea cererii, reclamanta a arătat următoarele:

I. Întrebările preliminare:

În lumina celor prezentate mai sus, solicită instanței să adreseze CJUE următoarele întrebări preliminare care vizează interpretarea prevederilor legale europene incidente în prezenta speță, relevante pentru justa soluționare a cauzei:

1. Art. 168 din Directiva TVA analizat în lumina principiului neutralității fiscale, trebuie interpretat în sensul că se opune ca, în circumstanțele precum cele din litigiul principal, autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată achitată aferentă 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 exclude prejudicierea bugetului de stat)?

2. În interpretarea prevederilor art. 2 și art. 168 din Directiva de 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?

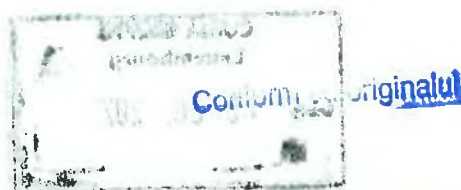
3. În interpretarea prevederilor art. 2 din Directiva de TVA, în situația în care se stabilește că serviciile prestate intra grup nu sunt prestate în beneficiul unuia dintre membrii grupului, poate fi considerată persoană impozabilă care acționează ca atare acea societate ce face parte din grup, dar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

II. Scurtă descriere a situației de fapt:

(1) Weatherford este o companie cu o experiență de peste 50 de ani în domeniul prestărilor de servicii de carotaj, foraj și extracție în industria petrolieră, precum și de servicii geologice și de foraj direcțional din România. Societatea face parte din Grupul Weatherford („Grupul”), grup de companii care oferă, la nivel mondial, o gamă largă de servicii petroliere: foraj, evaluare, echipare sonde, intervenții, abandonare etc.

(2) Societatea a preluat prin intermediul fuziunii prin absorbție societatea Foserco SA (denumită în continuare „Foserco”), preluarea drepturilor și a obligațiilor Foserco operând începând cu data de 06.06.2016.

(3) Foserco era o societate pe acțiuni, parte din Grup, al cărei obiect de activitate a constat în serviciile anexe extracției petrolului și gazelor naturale, inclusiv prospecțiunile, conform codului CAEN 0910.



(4) Ca urmare a fuziunii prin absorbție, organele fiscale au verificat obligațiile fiscale cu privire la impozitul pe profit și TVA datorate de Foserco. Astfel, prin raportare la preluarea drepturilor și obligațiilor societății Foserco de către Weatherford ca urmare a finalizării procedurii de fuziune prin absorbție, organele fiscale au emis Decizia de reverificare nr. F-MC 336/20.11.2019 prin intermediul căreia DGAMC a dispus reverificarea impozitului pe profit și a TVA datorate de Societate pentru perioada 01.01.2014-30.06.2015.

(5) în România, în perioada 2015 - 2016 Foserco a prestat servicii de forare către doi clienți, respectiv OMV Petrom și Petrofac.

(6) Pentru prestarea acestor servicii, Foserco a achiziționat de la companii din cadrul Grupului servicii administrative generale, respectiv servicii IT și resurse umane, servicii de marketing, servicii de optimizare a proceselor financiare și contabile, servicii finanțe-contabilitate, protecția mediului, vânzări, legal etc.

(7) Astfel de servicii au fost prestate de departamentele specializate din cadrul Grupului către mai mulți membri ai acestuia, printre care și Societatea din România. Având în vedere faptul că societățile prestatoare ale serviciilor sunt societăți din afara României, tratamentul fiscal aplicat acestor operațiuni din perspectiva TVA a fost taxarea inversă.

(8) Urmare a inspecției fiscale derulate la sediul Societății, organele de control au emis Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală prin care au negat deductibilitatea TVA în valoare de 1.774.419 de lei aferentă serviciilor achiziționate motivând că "nu s-au prezentat acte și documente din care să rezulte legătura cu activitatea contribuabilului controlat și astfel să justifice prestarea serviciilor în beneficiul firmei din România, respectiv prestarea și achiziționarea acestor servicii în scopul operațiunilor taxabile" și că din documentele analizate nu ar rezulta "natura serviciului prestat, persoanele care au prestat efectiv serviciul, intervalul de timp în care s-au realizat acestea (...) și necesitatea prestării acestora pentru entitatea solicitanta" (pag. 4. Obiecțiuni expertiza).

(9) Societatea a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere și Raportului de inspecție fiscală, contestație ce a fost respinsă de organele fiscale prin Decizia de soluționare, iar împotriva Deciziei de impunere, a Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de soluționare, Societatea a formulat acțiune în anulare care face obiectul prezentului dosar.

(10) în cadrul cercetării judecătorești, prin obiecțiunile la raportul de expertiză întocmit în cauză, organul fiscal a menționat că organele de inspecție fiscală nu au constatat "faptul că prestările de servicii nu ar fi fost efectuate și că acestea nu ar fi existat, ci ca Societatea nu a demonstrat o legătura între prestările de servicii înregistrate și operațiunile sale taxabile".

III. Normele de drept național și european relevante în cauză:

(11) Având în vedere că potrivit pct. 15, liniuța 2 din Recomandarea CJUE 2016/C 439/01 o trimitere preliminară este fundamentată pe normele de drept național și european relevante în cauză, expunem în Anexa 1 la prezenta, normele de drept național și european aplicabile pentru întrebările preliminare formulate.

IV. Întrebările preliminare propuse de societate

(12) Consideră ca fiind util ca, în măsura în care instanța va considera că este necesară clarificarea dreptului european aplicabil înainte de soluționarea pe fond a cauzei, să procedeze la trimiterea către CJUE a întrebărilor preliminare în baza argumentele lor expuse în cele ce urmează.

a. Cu privire la prima întrebare preliminară propusă

(13) Prin intermediul primei întrebări preliminare propuse, Societatea dorește ca instanța europeană să clarifice dacă art. 168 din Directiva TVA analizat în lumina principiului neutralității fiscale, trebuie interpretat în sensul că se opune ca, în circumstanțele precum cele din litigiul principal, autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată achitată, aferentă serviciilor administrative achiziționate, în condițiile în care se constată că toate costurile înregistrate cu serviciile achiziționate au fost

inclusc 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 exclude prejudicierea bugetului de stat).

(14) În primul rând, menționează că solicitarea Societății de interpretare a dreptului european prin intermediul acestei întrebări preliminare are la bază negarea, de către organele fiscale, a dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor achiziționate de Weatherford de la Grup motivat de faptul că Societatea nu ar fi făcut dovada că aceste servicii au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile. Ceea ce din perspectiva dreptului european ridică în discuție clarificarea prealabilă a acestor aspecte, a noțiunii de utilizare în scopul operațiunilor taxabile, inclusiv prin raportare la jurisprudența CJUE existentă, pentru a se decide acesta dacă este suficient de clară la acest moment.

(15) Deosebit de relevant de reținut este faptul că organul fiscal nu neagă prestarea efectivă a serviciilor sau realitatea acestora, ci, dimpotrivă, precizează în mod expres că "organele de inspecție fiscală nu au constatat faptul că serviciile nu ar fi fost efectuate ci că Societatea nu a demonstrat o legătură între prestările de servicii înregistrate și operațiunile sale taxabile" (pag. 9 Obiecțiuni la expertiza).

(16) Ceea ce susține organul fiscal în cauză este că, deși entitățile din cadrul Grupului au prestat servicii administrative, nu s-a făcut dovada că acestea ar fi "avut legătura cu activitatea contribuabilului verificat" și nici că ele s-ar fi prestat "în beneficiul firmei din România" (pag. 5 din RIF).

(17) Or, ținând cont de faptul că serviciile achiziționate de Weatherford sunt servicii administrative (juridice, financiare, IT etc.) și de împrejurarea că, așa cum s-a arătat prin raportul de expertiză administrat în cauză, angajații firmei din România au purtat diverse corespondențe cu prestatorul de servicii în legătură cu activitățile / serviciile prestate sau au participat la diverse cursuri de instruire susținute de prestatorii de servicii, criticile organelor fiscale se circumscriu, în realitate, necesității achiziționării acestor servicii (în ce mod au profitat ele companiei verificate și cum au folosit ele activităților sale taxabile).

(18) În aceste condiții, este necesar ca instanța europeană, procedând la interpretarea prevederilor art. 168 din Directiva de TVA și în lumina principiilor neutralității, proporționalității și efectivității, să clarifice dacă autoritățile fiscale dintr-un stat membru pot refuza recunoașterea dreptului de deducere a TVA achitată pentru serviciile prestate intra grup, în condițiile în care organul fiscal nu neagă prestarea efectivă a acestor servicii și nu invocă nicio fraudă fiscală (având în vedere că în cauză TVA a fost aplicată prin mecanismul taxării inverse), și faptul că beneficiarul serviciilor deține documente justificative care atestă prestarea efectivă a serviciilor, ci refuză recunoașterea dreptului de deducere motivat de faptul că nu s-ar fi dovedit necesitatea achiziționării acestora și respectiv cum au fost ele utilizate în activitatea contribuabilului.

(19) Cu privire la acest aspect, reamintim că în jurisprudența CJUE s-au identificat două reguli ce ar trebui analizate pentru a concluziona în sensul îndeplinirii cerinței achiziționării de servicii de către un contribuabil în scopul operațiunilor sale taxabile, respectiv:

(i) o primă regulă - potrivit căreia existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere este, în principiu, necesară pentru ca dreptul de deducere a TVA în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile, iar o astfel de legătură există în situația în care costurile de achiziție fac parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval ce dau dreptul de deducere (de exemplu, pct. 24 și 30 din C-98/98 "Midland Bank pic" 1); s-a arătat astfel că, potrivit unei jurisprudențe constante, „existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere este, în principiu, necesară pentru ca dreptul de deducere a

TVA-ului în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui astfel de drept", iar „Dreptul de deducere a TVA-ului aplicat pe achizițiile de bunuri și servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval ce dau drept de deducere”;

(ii) a doua regulă - potrivit căreia un drept de deducere este, cu toate acestea, admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile. În acest sens, s-a statuat că: „Un drept de deducere este, cu toate acestea, de asemenea admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile" (a se vedea în special Hotărârile citate anterior Midland Bank, punctele 23 și 31, Abbey National, punctul 35, Kretztechnik, punctul 36, precum și Inverstrand, punctul 24)".

(20) Astfel, după cum rezultă din cele de mai sus, dacă nu se poate stabili o legătură directă și imediată a tranzacției din amonte cu o anumită tranzacție din aval (prin includerea elementelor de cost în prețul bunurilor livrate/ serviciilor prestate în aval), este necesar să se investigheze dacă costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile. În cazul în care se poate identifica o astfel de legătură între costuri și „activitatea economică în ansamblu”⁴ a persoanei impozabile, aceste costuri sunt "costuri generale"⁵, iar în atare situație dreptul de deducere ar trebui admis.

(21) În continuare, în jurisprudența CJUE s-a analizat acest criteriu al conexiunii cauzale⁶ statuându-se că trebuie considerate a fi costuri generale cele angajate și în cazul în care persoana impozabilă nu ar fi fost implicată în activitatea economică specifică sau, per a contrario, acea activitate economică specifică ar fi fost realizată chiar și dacă persoana impozabilă nu ar fi angajat costurile respective.

1 Pct. 24 și 30 din C-98/98 "Midland Bank pic (Anexa 2).

2 pct. 57 din C-29/08 „Skatteverket împotriva AB SKF (Anexa 2).

3 Pct. 58 din C-29/08 „Skatteverket împotriva AB SKF

4 Par. 36 din Hotărârea CJUE în cauza C-465/03 Kretztechnik AG

5 Par. 65 din Hotărârea CJUE în cauza C-29/08 Skatteverket

6 Par. 33 din Hotărârea CJUE în cauza C-435/05 Investrand BV

(22) Astfel de costuri sunt considerate costurile cu achiziția de servicii administrative de tip financiar, contabil, juridic etc, care sunt necesare derulării în ansamblu a activității economice, dar care nu sunt așadar alocabile în mod direct unei tranzacții anume din aval (i.e. nu sunt într-o legătură directă și imediată cu livrarea unui singur/anumit bun, prestarea unui anumit serviciu), ci sunt necesare pentru ca activitatea economică privită global, astfel încât aceasta să poată fi realizată.

(23) Drept urmare, în aplicarea jurisprudenței CJUE, legătura directă și imediată și, implicit, dreptul de deducere a TVA este admis și în situația în care contribuabilul dovedește că acele cheltuieli intră în categoria cheltuielilor generale ale acestuia, care se prezumă că intră în calculul prețului de vânzare al bunurilor/serviciilor care fac parte din sfera operațiunilor sale taxabile.

(24) În al doilea rând, în ciuda elementelor de ordin jurisprudențial mai sus-expuse, reclamanta a observat că hotărârile preliminare mai sus menționate (e.g. Cauzele Midland Bank; Invenstrad, AB SKF, Kretztechnik AG, BLP Group, Cibo Participations, Securita) au fost pronunțate de către CJUE în spețe având ca obiect operațiuni economice în aval

desfășurate de fiecare dintre aceste entități care fie erau scutite de TVA, fie erau în afara sferei de aplicare a TVA (e.g. cesiune de acțiuni, emisiuni de titluri de participare, achiziționarea de acțiuni etc); astfel, instanța europeană s-a pronunțat asupra interpretării dreptului european în privința condițiilor de deducere a TVA, raportându-se în mod specific la aceste aspecte atunci când a statuat asupra dreptului de deducere al taxei.

(25) În schimb, din cunoștința reclamantei, nu există la acest moment nicio hotărâre a CJUE care să fi vizat interpretarea dreptului european în sensul de a clarifica dacă ar exista o legătură directă și imediată între o achiziție de servicii și operațiunile taxabile ale contribuabililor care desfășoară exclusiv activități taxabile, în situația în care costul integral al serviciilor era inclus fie în prețul de vânzare al produselor fabricate, fie în cheltuielile generale ale contribuabilului.

(26) În aceste condiții, se impune ca CJUE să lămurească dacă, din perspectiva art. 168 din Directiva TVA, serviciile de administrare prestate intra grup în beneficiul mai multor membri ai grupului, intră în categoria cheltuielilor întreprinse de o societate în scopul operațiunilor sale taxabile, în special în condițiile în care realitatea prestării este confirmată expres de organul fiscal, Societatea derulează exclusiv operațiuni taxabile, iar tratamentul fiscal aplicat a fost acela al taxării inverse.

b. Cu privire la a doua întrebare preliminară propusă

(27) Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare propuse, Societatea dorește ca instanța europeană să clarifice dacă în interpretarea prevederilor art. 2 și art. 168 din Directiva de 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?

(28) În acest sens, menționăm că solicitarea Societății de interpretare a dreptului european prin intermediul acestei întrebări preliminare are la bază negarea de către organele fiscale a dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor achiziționate de Weatherford de la Grup motivat de faptul că Societatea nu ar fi făcut dovada că aceste servicii au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile, plecând de la premisa că aceste servicii au fost prestate de furnizorii de servicii către mai multe companii din Grup și, ca atare, nu s-ar fi putut face legătura cu activitățile taxabile ale Weatherford, respectiv cum au profitat aceste servicii firmei din România (i.e. de ce i-au fost necesare).

(29) Or, așa cum s-a arătat și prin expertiza administrată în cauză (pag. 23 și urm. din Raport), serviciile achiziționate de Weatherford de la Grup includ, pe lângă consultanța acordată în mod direct Societății, și redactarea unor proceduri cum ar fi, de exemplu, procedura privind facturarea electronică a clienților, procedura privind managementul performanței angajaților etc, care au fost redactate pentru mai multe companii din Grup și utilizate de acestea, inclusiv de către societatea din România. În mod evident, costul redactării și implementării acestor proceduri a fost împărțit între companiile beneficiare.

(30) Cu privire la aceste servicii organele fiscale susțin că nu se poate acorda dreptul de deducere al TVA motivat de faptul că nu s-ar fi făcut dovada că ele ar fi "avut legătura cu activitatea contribuabilului verificat" și nici că ele ar fi fost prestate „în beneficiul firmei din România” (pag. 5 din RIF), inducând ideea că, în fapt, (deși rețin că serviciile există/s-au prestat) acestea nu ar fi trebuit facturate Societății întrucât ar fi profitat de fapt altor entități din Grup sau chiar Grupului ca atare (ar reprezenta costuri ale acționarului/shareholders cost) și, deci, nu erau necesare Weatherford.

(31) În acest context, se impune ca instanța europeană să lămurească dacă dreptul de deducere a TVA poate fi negat în baza unei aprecieri subiective a organului fiscal cu privire la necesitatea și oportunitatea achiziționării serviciilor supuse analizei.

(32) Astfel, în ceea ce privește condiționarea recunoașterii dreptului de deducere de probarea necesității achizițiilor de bunuri sau servicii, precizăm că textul art. 168 din Directiva TVA nu menționează că pentru deducerea TVA aferentă unor achiziții în amonte trebuie făcută dovada necesității acestora pentru activitatea economică, ci instituie doar condiția ca aceste achiziții să aibă ca scop utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale contribuabilului.

(33) Totodată, menționează că nu există, la cunoștința reclamantei, vreo soluție a Curții de Justiție a Uniunii Europene care să statueze că deductibilitatea TVA aferentă unei asemenea achiziții de servicii depinde de necesitatea acestora pentru contribuabil, pe care organele fiscale să o analizeze și cenzureze atunci când verifică dreptul de deducere al TVA; dimpotrivă, întreaga jurisprudență pe care noi am identificat-o se raportează exclusiv la cerința utilizării serviciilor în scopul operațiunilor taxabile ale contribuabilului, astfel cum s-a reținut, de exemplu, în cauza C -153/n Klub OOD:

(34) Nu în ultimul rând, precizăm că noțiunea de „shareholders cost / costuri ale acționarului” este una utilizată în materia prețurilor de transfer și este menită a evita erodarea bazei de impozitare și mutarea profiturilor (aspecte care însă nu au fost constatate în prezenta cauză deși organele fiscale au efectuat și o analiză din perspectiva impozitului pe profit, deci, implicit, a prețurilor de transfer).

(35) Or, în materia TVA, așa cum a decis CJUE, "conform regulii generale prevăzute la articolul 73 din Directiva TVA, baza de impozitare pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu, efectuate cu titlu oneros, este constituită de contrapartida primită în mod real în acest sens de persoana impozabilă. Această contrapartidă constituie valoarea subiectivă, respectiv valoarea primită în mod real, iar nu valoarea estimată conform unor criterii obiective" (a se vedea în special Hotărârea din 5 februarie 1981, Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec, p. 445, punctul 13, și Hotărârea din 26 aprilie 2012, Balkan and Sea Properties și Provadinvest, C-621/10 și C-129/11, punctul 43).

(36) Rezultă de la articolul 168 din Directiva TVA că persoana impozabilă, în măsura în care acționează în această calitate în momentul dobândirii bunului și utilizează bunul în scopul operațiunilor taxabile, este autorizată să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul respectiv.

(37) Reciproc, în cazul în care bunul nu este utilizat în cadrul activităților economice ale persoanei impozabile, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din aceeași directivă, ci în cadru privat, nu poate lua naștere niciun drept de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Lennartz, punctul 9, și HE, punctul 43)." (s.n. D&B)

(36) Ca atare, apreciază că se impune ca CJUE să clarifice dacă în plus față de condiția utilizării serviciilor în scopul operațiunilor taxabile ale contribuabilului, art. 168 din Directiva de TVA impune ca și cerință (distinctă sau înglobată în conceptul de "utilizare în folosul operațiunilor taxabile), și cerința ca serviciile / bunurile achiziționate să fie necesare contribuabilului și, mai ales, care sunt criteriile după care o astfel de analiză poate fi efectuată.

c. Cu privire la cea de a treia întrebare preliminară propusă

(37) Prin intermediul celei de a treia întrebări preliminare propuse, Societatea dorește ca instanța europeană să clarifice dacă în interpretarea prevederilor art. 2 din Directiva de 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?

(38) În acest sens, menționează că solicitarea societății de interpretare a dreptului european prin intermediul acestei întrebări preliminare are la bază negarea, de către organele fiscale, a dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor achiziționate de Weatherford de la Grup motivat de faptul că Societatea nu ar fi făcut dovada că aceste servicii au fost prestate în

scopul operațiunilor sale taxabile, respectiv că ele nu ar fi fost prestate "în beneficiul firmei din România" (pag. 5 din RIF).

(39) În acest sens, sunt aplicabile principiile enunțate de CJUE în cauza C-283/12. Potrivit par. 37 din Hotărârea CJUE se constată că „(...)posibilitatea de a califica o operațiune drept operațiune cu titlu oneros implică numai existența unei legături directe între livrarea de bunuri sau prestarea de servicii și o contrapartidă primită în mod real de persoana impozabilă (a se vedea Hotărârea din 20 ianuarie 2005, Hotel Scandic Gäsabäck, C-412/03, Rec, p. I-743, punctul 22, și Hotărârea din 9 iunie 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Rep., p. I-5059, punctul 25). Se stabilește o asemenea legătură directă atunci când există între prestator și beneficiar un raport juridic în cadrul căruia are loc un schimb de prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (a se vedea în special Hotărârea din 3 septembrie 2009, RCI Europe, C-37/08, Rep., p. I-7533, punctul 24, și Hotărârea din 3 mai 2012, Lebara, C 520/10, punctul 27)".

(40) Astfel, în măsura în care nu există o legătură între prestarea de servicii și contrapartida obținută, atunci prestarea nu este o operațiune impozabilă din punct de vedere al TVA. În această ipoteză se constată că dacă serviciul nu ar fi fost prestat, atunci acesta nu ar fi existat, astfel că operațiunea nu ar mai fi fost taxabilă din punct de vedere al TVA.

(41) În același timp, dispozițiile naționale care transpun Directiva de TVA, menționează în mod expres, la art. 150 din Codul fiscal din 2003, respectiv art. 307 din Codul fiscal din 2015, faptul că persoana impozabilă obligată la plata taxei este persoana beneficiară a serviciilor care au locul prestării în România.

(42) Or, în situația în care organul fiscal neagă faptul că Weatherford Atlas GIP SA este beneficiarul prestării serviciilor intragrup, negând, practic, realitatea prestării acestor servicii din perspectiva Weatherford, se impune ca Curtea de Justiție a Uniunii Europene să clarifice dacă în aceste situații, Weatherford Atlas GIP SA îndeplinește condițiile de a fi persoana impozabilă, obligată la plata TVA, din perspectiva art. 9 și următoarele din Titlul III al Directivei de TVA.

V. Necesitatea trimiterii întrebărilor preliminare:

(43) Legea nr. 340/2009 prin care s-au transpus în dreptul intern principiile care stau la baza procedurii întrebărilor preliminare, conferă instanțelor de judecată naționale posibilitatea să adreseze întrebări preliminare instanței comunitare, de fiecare dată când pronunțarea unei hotărâri în cauză este dependentă de o decizie cu privire la interpretarea sau validitatea dreptului comunitar.

(44) În analiza oportunității înaintării prezentelor întrebări preliminare către CJUE solicităm instanței să aibă în vedere faptul că normele de drept comunitar reglementate de art. 2 și art. 168 din Directiva de TVA, ce au fost supuse analizei și a căror interpretare se solicită prin prezenta cerere, prezintă o relevanță majoră pentru soluționarea cauzei, având în vedere că TVA este o taxă derivată din reglementările europene, sistemul comun al TVA fiind construit pe o serie de principii general obligatorii în UE.

(45) Având în vedere incidența și relevanța evidentă în cauză a acestor dispoziții de drept comunitar, devine limpede că soluționarea litigiului va depinde în mod decisiv de interpretarea corectă a acestora de către CJUE, instanța de judecată urmând a stabili pe baza acestei interpretări dacă abordarea organelor fiscale din prezenta speță este în spiritul reglementărilor europene sau, dimpotrivă, dacă este una eronată.

(46) Cât timp problema juridică dedusă judecății instanței comunitare prin prezenta cerere nu este pe deplin clarificată, neexistând până la acest moment vreă decizie de speță pronunțată în jurisprudența europeană sau națională care să reglementeze tratamentul juridic aplicabil pentru soluționarea unor situații precum cea din prezenta cauză, apreciem că pentru aplicarea corectă a dispozițiilor europene, cât și a dreptului intern incidente în speță și expuse în cuprinsul Anexei 1 - Dreptul relevant, este absolut necesară interpretarea explicită de către

CJUE a dispozițiilor art. 2, art. 9, art. 168 și art. 178 din Directiva de TVA, în acest sens, Statele Membre având la dispoziție un singur mijloc procedural, respectiv procedura trimiterilor preliminare.

(47) în concluzie, având în vedere că,

- CJUE nu a pronunțat încă nicio hotărâre cu privire la chestiunile prejudiciale invocate de către Societate;

- Există indicii clare ce rezultă din jurisprudența existentă a CJUE în cauze ce analizează probleme asemănătoare, conform cărora la stabilirea dreptului de deducere se vor lua în considerare cu prioritate respectarea principiilor neutralității și proporționalității, iar măsurile luate de autoritățile naționale vor ține cont de împrejurarea dacă a fost sau nu prejudiciat bugetul de stat și dacă se poate reține buna sau reaua-credință în sarcina părților implicate, reclamanta apreciază că se impune și solicită pe cale de consecință instanței sesizarea CJUE cu prezenta cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare și înaintarea întrebărilor preliminare formulate de Societate în sensul unei interpretări clare și unitare a dispozițiilor art. 2 și art. 168 din Directiva de TVA, astfel încât pe baza acestei interpretări instanța națională să poată soluționa prezenta cauză în spiritul și în concordanță cu legislația europeană.

VI. Obligatoritatea suspendării prezentei cauze până la pronunțarea hotărârii preliminare de către CJUE

(48) Potrivit art. 412 alin. (1) pct. 7 din Codul de procedură civilă

(49) în aceste condiții, având în vedere că soluția ce urmează a fi pronunțată de instanța națională în prezenta speță depinde în mod indisolubil de interpretarea pe care CJUE o va da art. 168 și art. 178 din Directiva de TVA cu privire la aspectele sesizate de Societate prin întrebările preliminare adresate pe calea prezentei cereri, conform prevederilor art. 412 alin. (1) punctul 7 din Codul de procedură civilă, vă rugăm să dispuneți suspendarea prezentei cauze până la pronunțarea unei hotărâri preliminare de către CJUE.

(50) Pentru toate motivele mai sus arătate, solicită instanței să constate că, în speță, Societatea îndeplinește condițiile prevăzute de art. 267 din TFUE, solicitarea Societății având ca obiect interpretarea unui act normativ comunitar (i.e. Directiva de TVA), iar interpretarea acestuia este necesară soluționării prezentei cauze, motiv pentru care vă rugăm să admiteți prezenta cerere, să dispuneți trimiterea întrebărilor preliminare formulate de către Societate către CJUE și suspendarea judecării prezentei cauze până la pronunțarea unei hotărâri preliminare.

În drept: art. 267 din TFUE, art. 2 alin. (1) din Legea 340/2009, jurisprudența CJUE invocată.

Pârâta Agenția Națională de Administrare Fiscala, a formulat concluzii scrise, prin care solicitat respingerea, ca inadmisibilă, a cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene cu întrebări preliminare formulata de către reclamanta Weatherford Atlas Gip S.A.

Pârâta a arătat că, așa cum reiese din conținutul întrebărilor formulate de către reclamanta, aceasta tinde, de fapt, să obțină din partea Curții de Justiție a Uniunii Europene o decizie de îndrumare în soluționarea în concret a cauzei de către Tribunalul Prahova - Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, ceea ce nu este admisibil.

Astfel, potrivit prevederilor art. 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, Curtea de Justiție a Uniunii Europene este competentă să se pronunțe, cu titlu preliminar, referitor la interpretarea tratatelor, precum și validitatea și interpretarea actelor adoptate de instituțiile, organele, oficiile sau agențiile Uniunii.

Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene a stabilit că instanțele naționale sunt cele în măsura să aprecieze, în funcție de particularitățile fiecărei cauze, atât asupra

necesității unei întrebări preliminare în vederea soluționării fondului litigiului, cât și asupra pertinentei întrebărilor adresate Curții.

Întrebările ce se pot adresa Curții de Justiție a Uniunii Europene trebuie să vizeze exclusiv probleme de interpretare, validitate sau de aplicare a dreptului comunitar.

Or, cererea formulată de reclamantă nu este o veritabilă cerere de sesizare a CJUE.

Întrucât CJUE este competentă să se pronunțe cu privire la interpretarea sau validitatea unei dispoziții de drept a Uniunii și având în vedere că prevederile Directivei 2006/112/CE, în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA, au fost transpuse întocmai în legislația fiscală națională, precum și vasta jurisprudență deja existentă în materia dreptului de deducere a TVA, consideră ca este de competența instanței naționale investite cu soluționarea litigiului să aprecieze situația de fapt în discuție și să stabilească incidența în speța a jurisprudenței CJUE în materia dreptului de deducere a TVA.

În consecință, nefiind îndeplinite condițiile prevăzute de art. 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, pârâta solicită respingerea cererii de înaintare a întrebărilor preliminare, ca inadmisibilă.

Asupra cererii de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene, urmare a analizării actelor și lucrărilor cauzei, instanța reține următoarele:

1. Cererea de înaintare a unor întrebări preliminare

În prezenta cauză, în conformitate cu dispozițiile art. 267 din Tratatul pentru Funcționarea Uniunii Europene (denumit în continuare „TFUE”), art. 2 alin. (1) din Legea nr. 340/2009 privind formularea de către România a unei declarații în baza prevederilor art. 35 alin. 2 din Tratatul privind Uniunea Europeană (denumită în continuare „Legea nr. 340/2009”), precum și în conformitate cu Recomandările în atenția instanțelor naționale, referitoare la efectuarea trimiterilor preliminare (publicate în JOUE C 338, 6 noiembrie 2012, p.i - 6) și art. 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, reclamanta a formulat o cerere prin care a solicitat instanței de judecată înaintarea către Curtea de Justiție a Uniunii Europene (denumită în continuare „CJUE”) a unui număr de trei întrebări preliminare, referitoare la interpretarea unui act emis de o instituție europeană (care vizează interpretarea prevederilor legale europene incidente în prezenta speță, relevante pentru justa soluționare a cauzei), după cum urmează:

- a) Art. 168 din Directiva TVA analizat în lumina principiului neutralității fiscale, trebuie interpretat în sensul că se opune ca, în circumstanțele precum cele din litigiul principal, autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată achitată aferentă 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 exclude prejudicierea bugetului de stat)?
- b) În interpretarea prevederilor art. 2 și art. 168 din Directiva de 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?
- c) În interpretarea prevederilor art. 2 din Directiva de TVA, în situația în care se stabilește că serviciile prestate intra grup 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 considera ca nu a beneficiat de serviciile respective?

2. Circumstanțele cauzei. Cadrul procesual. Situația de fapt.

Potrivit susținerilor din dosar, societatea WEATHERFORD ATLAS GIP SA, denumită în continuare „Societatea” (reclamantă în prezenta cauză) este o companie cu o experiență de peste 50 de ani în domeniul prestărilor de servicii de carotaj, foraj și extracție în industria petrolieră, precum și de servicii geologice și de foraj direcțional din România. Societatea face parte din Grupul Weatherford („Grupul”), grup de companii care oferă, la nivel mondial, o gamă largă de servicii petroliere: foraj, evaluare, echipare sonde, intervenții, abandonare etc.

Societatea a preluat prin intermediul fuziunii prin absorbție societatea Foserco SA (denumită în continuare "Foserco"), preluarea drepturilor și a obligațiilor Foserco operând începând cu data de 06.06.2016.

Foserco era o societate pe acțiuni, parte din Grup, al cărei obiect de activitate a constat în serviciile anexe extracției petrolului și gazelor naturale, inclusiv prospecțiunile, conform codului CAEN 0910.

Ca urmare a fuziunii prin absorbție, organele fiscale au verificat obligațiile fiscale cu privire la impozitul pe profit și TVA datorate de Foserco. Astfel, prin raportare la preluarea drepturilor și obligațiilor societății Foserco de către societatea Weatherford ca urmare a finalizării procedurii de fuziune prin absorbție, organele fiscale au emis Decizia de reverificare nr. F-MC 336/20.11.2019 prin intermediul căreia DGAMC a dispus reverificarea impozitului pe profit și a TVA datorate de Societate pentru perioada 01.01.2014-30.06.2015.

În România, în perioada 2015 – 2016, Foserco a prestat servicii de forare către doi clienți, respectiv OMV Petrom și Petrofac.

Pentru prestarea acestor servicii, Foserco a achiziționat de la companii din cadrul Grupului servicii administrative generale, respectiv servicii IT și resurse umane, servicii de marketing, servicii de optimizare a proceselor financiare și contabile, servicii finanțe-contabilitate, protecția mediului, vânzări, legal etc.

Asemenea servicii au fost prestate de departamentele specializate din cadrul Grupului către mai mulți membri ai acestuia, printre care și Societatea din România. Având în vedere faptul că societățile prestatoare ale serviciilor sunt societăți din afara României, tratamentul fiscal aplicat acestor operațiuni din perspectiva TVA a fost taxarea inversă.

Urmare a inspecției fiscale derulate la sediul Societății, organele de control au emis Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală (acte atacate în prezentul dosar) prin care au negat deductibilitatea TVA în valoare de 1.774.419 de lei aferentă serviciilor achiziționate motivând că "nu s-au prezentat acte și documente din care să rezulte legătura cu activitatea contribuabilului controlat și astfel să justifice prestarea serviciilor în beneficiul firmei din România, respectiv prestarea și achiziționarea acestor servicii în scopul operațiunilor taxabile" și că din documentele analizate nu ar rezulta "natura serviciului prestat, persoanele care au prestat efectiv serviciul, intervalul de timp în care s-au realizat acestea (...) și necesitatea prestării acestora pentru entitatea solicitantă".

Societatea a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere și Raportului de inspecție fiscal (RIF), contestație ce a fost respinsă de organele fiscale prin Decizia de soluționare, iar împotriva Deciziei de impunere, a Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de soluționare a contestației, Societatea a formulat acțiunea în anulare care face obiectul prezentului dosar.

În cadrul cercetării judecătorești, prin obiecțiunile la raportul de expertiză întocmit în cauză, organul fiscal a menționat că organele de inspecție fiscală nu au constatat "faptul că prestările de servicii nu ar fi fost efectuate și că acestea nu ar fi existat, ci că Societatea nu a demonstrat o legătura între prestările de servicii înregistrate și operațiunile sale taxabile".

3. Normele de drept național și european relevante în cauză

Având în vedere că potrivit pct. 15, liniuța 2 din Recomandarea CJUE 2016/C 439/01 o trimitere preliminară este fundamentată pe normele de drept național și european relevante în cauză, se arată normele de drept național și european aplicabile pentru întrebările preliminare formulate, astfel:

I. LEGISLAȚIA UNIUNII EUROPENE

-Potrivit articolului 2 alin. 1 din Directiva TVA

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare".

-Potrivit articolului 9 alin. 1 din Directiva TVA

"(1) „Persoană impozabilă" înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective".

-Potrivit articolului 168 din Directiva TVA

„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-îi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează a-îi prestate de o altă persoană impozabilă;

(b) TVA datorată pentru operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii în temeiul articolului 1 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".

-Potrivit art. 178 din Directiva TVA

"Pentru exercitarea dreptului de deducere, o persoană impozabilă este necesar să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (a), în ceea ce privește livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, aceasta are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236 și cu articolele 238, 239 și 240;

b) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (b), în ceea ce privește operațiunile asimilate livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii, aceasta are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru;

c) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (c), în ceea ce privește achiziția intracomunitară de bunuri, aceasta are obligația de a include în declarația privind TVA prevăzută la articolul 250 toate informațiile necesare pentru calcularea valorii TVA datorate

pentru achizițiile sale intracomunitare de bunuri și are obligația de a deține o factură emisă în conformitate cu articolele 220-236;

d) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (d), în ceea ce privește operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare de bunuri, are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru;

e) pentru deducerile în temeiul articolului 168 litera (e), în ceea ce privește importul de bunuri, are obligația de a deține un document de import care o desemnează ca destinatar sau importator și care menționează valoarea TVA datorate sau permite calcularea valorii respective;

f) atunci când este obligată să plătească TVA în calitate de client în cazul aplicării articolelor 194-197 sau articolului 199, are obligația de a îndeplini formalitățile stabilite de fiecare stat membru".

-Potrivit articolului 203 din Directiva TVA

„TVA este datorată de orice persoană ce menționează această taxă pe o factură."

-Potrivit articolului 273 din Directiva TVA

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3".

-Potrivit articolului 5 (ex articolul 5 din TCE) din Tratatul Privind Uniunea Europeană („Tratatul")

„(4) în temeiul principiului proporționalității, acțiunea Uniunii, în conținut și formă, nu depășește ceea ce este necesar pentru realizarea obiectivelor tratatelor.

Instituțiile Uniunii aplică principiul proporționalității în conformitate cu Protocolul privind aplicarea principiilor subsidiarității și proporționalității."

-Potrivit articolului 5 - Principiul proporționalității - din Protocolul nr. 2 la Tratat, privind aplicarea principiilor subsidiarității și proporționalității („Protocolul nr. 2")

„Proiectele de acte legislative se motivează în raport cu principiile subsidiarității și proporționalității. Orice proiect de act legislativ ar trebui să cuprindă o fișă detaliată care să permită evaluarea conformității cu principiile subsidiarității și proporționalității. Fișa menționată anterior ar trebui să cuprindă elemente care să permită evaluarea impactului financiar al proiectului în cauză și, în cazul unei directive, evaluarea implicațiilor acesteia asupra reglementărilor care urmează să fie puse în aplicare de statele membre, inclusiv asupra legislației regionale, după caz. Motivele care conduc la concluzia că un obiectiv al Uniunii poate fi realizat mai bine la nivelul Uniunii se bazează pe indicatori calitativi și, ori de câte ori este posibil, pe indicatori cantitativi. Proiectele de acte legislative au în vedere necesitatea de a proceda astfel încât orice obligație, financiară sau administrativă, care revine Uniunii, guvernelor naționale, autorităților regionale sau locale, operatorilor economici și cetățenilor să fie cât mai redusă posibil și proporțională cu obiectivul urmărit."

II. LEGISLAȚIA NAȚIONALĂ

-Potrivit articolului 3 - Principiile fiscalității - din Codul fiscal (Legea nr. 227/2015)

Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii:

a) neutralitatea măsurilor fiscale în raport cu diferitele categorii de investitori și capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând condiții egale investitorilor, capitalului român și străin".

-Potrivit articolului 126 alin. 1 din Codul fiscal din 2003 (Legea nr. 571/2003)

"(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cuplată".

Potrivit art. 145 alin. 2 din Codul fiscal din 2003:

"(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;

c) operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 1441;

d) operațiuni scutite de taxă, conform art. 141 alin. (2) Ut. a) pct. 1-5 și Ut. b), în cazul în care cumpărătorul ori clientul este stabilit în afara Comunității sau în cazul în care aceste operațiuni sunt în legătură directă cu bunuri care vor fi exportate într-un stat din afara Comunității, precum și în cazul operațiunilor efectuate de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia intervin în derularea unor astfel de operațiuni;

e) operațiunile prevăzute la art. 128 alin. (7) și la art. 129 alin. (7), dacă taxa s-ar fi aplicat transferului respectiv".

-Potrivit art. 146 alin. 1 din Codul fiscal din 2003

"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (2)-(6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155 alin. (1)".

-Potrivit art. 150 alin. 1 și 2 din Codul fiscal din 2003

"(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2)-(6) și art. 160.

(2) Taxa este datorată de orice persoană impozabilă, inclusiv de către persoana juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153 sau 1531, care este beneficiar al serviciilor care au locul prestării în România conform art. 133 alin. (2) și care sunt furnizate de către o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul României sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele prestări de servicii pe teritoriul României conform prevederilor art. 125 alin. (2), chiar dacă este înregistrată în România conform art. 153 alin. (4) sau (5)".

-Potrivit pct. 2 alin. 2 din Normele de aplicare a art. 126 din Codul fiscal din 2003 (aprobat prin HG nr. 44/2004):

"(2)În sensul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la «plată» implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută, este aferentă avantajului primit, după cum urmează:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata sau, în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;

b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartida obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv la forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, sau nu este plătit direct de beneficiar, ci de un terț".

-Potrivit pct. 41 din Normele de aplicare a art. 11 din Codul fiscal din 2003:

"41.În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanța sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății- mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă:

b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existența a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

Pentru aplicarea prezentelor norme metodologice, autoritățile fiscale vor lua în considerare și Liniile directe privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică".

4. Întrebările preliminare reținute de instanță, în raport cu cele propuse de societate

În acord cu reclamanta și contrar susținerilor organului fiscal în această privință, instanța apreciază ca fiind necesară și utilă clarificarea dreptului european aplicabil înainte de soluționarea pe fond a cauzei, potrivit argumentelor ce vor fi expuse în continuare.

a. Cu privire la prima întrebare preliminară

Prin intermediul primei întrebări preliminare, Societatea a propus ca instanța europeană să clarifice dacă art. 168 din Directiva TVA (Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată) analizat în lumina principiului neutralității fiscale, trebuie interpretat în sensul că se opune ca, în circumstanțele precum cele din litigiul principal, autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată achitată, aferentă 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 exclude prejudicierea bugetului de stat).

În primul rând, se menționează că solicitarea Societății de interpretare a dreptului european prin intermediul acestei întrebări preliminare are la bază negarea, de către organele fiscale, a dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor achiziționate de Weatherford de la Grup motivat de faptul că Societatea nu ar fi făcut dovada că aceste servicii au fost prestate în scopul operațiunilor taxabile, ceea ce din perspectiva dreptului european ridică în discuție clarificarea prealabilă a acestor aspecte, a noțiunii de utilizare în scopul operațiunilor taxabile, inclusiv prin raportare la jurisprudența CJUE existentă, pentru a se decide dacă este suficient de clară la acest moment.

Relevant de reținut este faptul că organul fiscal nu neagă prestarea efectivă a serviciilor sau realitatea acestora, ci, dimpotrivă, precizează în mod expres că "organele de inspecție fiscală nu au constatat faptul că serviciile nu ar fi fost efectuate ci ca Societatea nu a demonstrat o legătură între prestările de servicii înregistrate și operațiunile sale taxabile".

Ceea ce susține organul fiscal în cauză este că, deși entitățile din cadrul Grupului au prestat servicii administrative, nu s-a făcut dovada că acestea ar fi "avut legătura cu activitatea contribuabilului verificat" și nici că ele s-ar fi prestat "în beneficiul firmei din România" (pag. 5 din RIF).

Or, ținând cont de faptul că serviciile achiziționate de Weatherford sunt servicii administrative (juridice, financiare, IT etc.) și de împrejurarea că, așa cum s-a arătat prin raportul de expertiză efectuat în cauză, angajații societății din România au purtat diverse corespondențe cu prestatorul de servicii în legătură cu activitățile/serviciile prestate sau au participat la diverse cursuri de instruire susținute de prestatorii de servicii, criticile organelor fiscale se circumscriu, în realitate, necesității achiziționării acestor servicii (în ce mod au profitat ele companiei verificate și cum au folosit ele activităților sale taxabile).

Așa fiind, în acord cu reclamanta, instanța apreciază necesar ca instanța europeană, procedând la interpretarea prevederilor art. 168 din Directiva de TVA și în lumina principiilor neutralității, proporționalității și efectivității, să clarifice dacă autoritățile fiscale dintr-un stat membru pot refuza recunoașterea dreptului de deducere a TVA achitată pentru serviciile prestate intragrup, în condițiile în care organul fiscal nu neagă prestarea efectivă a acestor servicii și nu invocă nicio fraudă fiscală (având în vedere că în cauză TVA a fost aplicată prin mecanismul taxării inverse), și faptul că beneficiarul serviciilor deține documente justificative care atestă prestarea efectivă a serviciilor, ci refuză recunoașterea dreptului de deducere motivat de faptul că nu s-ar fi dovedit necesitatea achiziționării acestora și respectiv cum au fost ele utilizate în activitatea contribuabilului.

Cu privire la acest aspect, în jurisprudența CJUE s-au identificat două reguli ce ar trebui analizate pentru a concluziona în sensul îndeplinirii cerinței achiziționării de servicii de către un contribuabil în scopul operațiunilor sale taxabile, respectiv:

(i) o primă regulă - potrivit căreia existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere este, în principiu, necesară pentru ca dreptul de deducere a TVA în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile, iar o astfel de legătură există în situația în care costurile de achiziție fac parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval ce dau dreptul de deducere (de exemplu, pct. 24 și 30 din C-98/98 "Midland Bank plc" 1); s-a arătat astfel că, potrivit unei jurisprudențe constante, „existența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere este, în principiu, necesară pentru ca dreptul de deducere a

TVA-ului în amonte să îi fie recunoscut persoanei impozabile și pentru a determina întinderea unui astfel de drept", iar „Dreptul de deducere a TVA aplicat pe achizițiile de bunuri și servicii în amonte presupune ca sumele cheltuite pentru achiziția acestora să facă parte din elementele constitutive ale prețului operațiunilor taxate în aval ce dau drept de deducere" (pct. 57 din C-29/08 „Skatteverket împotriva AB SKF”);

(ii) a doua regulă (pct. 58 din C-29/08 „Skatteverket împotriva AB SKF”)- potrivit căreia un drept de deducere este, cu toate acestea, admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile; în acest sens, s-a statuat că: „Un drept de deducere este, cu toate acestea, de asemenea admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval ce dau naștere unui drept de deducere, atunci când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile" (a se vedea în special Hotărârile citate anterior Midland Bank, punctele 23 și 31, Abbey National, punctul 35, Kretztechnik, punctul 36, precum și Inverstrand, punctul 24)".

Astfel, după cum rezultă din cele de mai sus, dacă nu se poate stabili o legătură directă și imediată a tranzacției din amonte cu o anumită tranzacție din aval (prin includerea elementelor de cost în prețul bunurilor livrate/serviciilor prestate în aval), este necesar să se investigheze dacă costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile; în cazul în care se poate identifica o astfel de legătură între costuri și „activitatea economică în ansamblu" (par. 36 din Hotărârea CJUE în cauza C-465/03 Kretztechnik AG) a persoanei impozabile, aceste costuri sunt "costuri generale" (par. 65 din Hotărârea CJUE în cauza C-29/08 Skatteverket), iar în atare situație dreptul de deducere ar trebui admis.

În continuare, în jurisprudența CJUE s-a analizat acest criteriu al conexiunii cauzale (par. 33 din Hotărârea CJUE în cauza C-435/05 Invenstrand BV), statuându-se că trebuie considerate a fi costuri generale cele angajate și în cazul în care persoana impozabilă nu ar fi fost implicată în activitatea economică specifică sau, *per a contrario*, acea activitate economică specifică ar fi fost realizată chiar și dacă persoana impozabilă nu ar fi angajat costurile respective.

Astfel de costuri sunt considerate costurile cu achiziția de servicii administrative de tip financiar, contabil, juridic etc., care sunt necesare derulării în ansamblu a activității economice, dar care nu sunt, așadar, alocabile în mod direct unei tranzacții anume din aval (*i.e.* nu sunt într-o legătură directă și imediată cu livrarea unui singur/anumit bun, prestarea unui anumit serviciu), ci sunt necesare pentru ca activitatea economică privită global, astfel încât aceasta să poată fi realizată.

Drept urmare, în aplicarea jurisprudenței CJUE, legătura directă și imediată și, implicit, dreptul de deducere a TVA ar fi admis și în situația în care contribuabilul dovedește că acele cheltuieli intră în categoria cheltuielilor generale ale acestuia, care se prezumă că intră în calculul prețului de vânzare al bunurilor/serviciilor care fac parte din sfera operațiunilor sale taxabile.

În al doilea rând, în ciuda elementelor de ordin jurisprudențial mai sus-expuse, reclamanta a observat că hotărârile preliminare antemenționate (e.g. Cauzele Midland Bank; Invenstrand, AB SKF, Kretztechnik AG, BLP Group, Cibo Participationis, Securenta) au fost pronunțate de către CJUE în spețe având ca obiect operațiuni economice în aval desfășurate de fiecare dintre aceste entități care fie erau scutite de TVA, fie erau în afara sferei de aplicare a TVA (e.g. cesiune de acțiuni, emisiuni de titluri de participare, achiziționarea de acțiuni

etc.); astfel, instanța europeană s-a pronunțat asupra interpretării dreptului european în privința condițiilor de deducere a TVA, raportându-se în mod specific la aceste aspecte atunci când a statuat asupra dreptului de deducere al taxei.

În schimb, nu s-a relevat să existe la acest moment vreo hotărâre a CJUE care să fi vizat interpretarea dreptului european în sensul de a clarifica dacă ar exista o legătură directă și imediată între o achiziție de servicii și operațiunile taxabile ale contribuabililor care desfășoară exclusiv activități taxabile, în situația în care costul integral al serviciilor era inclus fie în prețul de vânzare al produselor fabricate, fie în cheltuielile generale ale contribuabilului.

În aceste condiții, după cum a susținut și reclamanta, instanța apreciază că se impune ca CJUE să lămurească dacă, din perspectiva art. 168 din Directiva TVA, serviciile de administrare prestate intragrup în beneficiul mai multor membri ai grupului, intră în categoria cheltuielilor întreprinse de o societate în scopul operațiunilor sale taxabile, în special în condițiile în care realitatea prestării este confirmată expres de organul fiscal, Societatea derulează exclusiv operațiuni taxabile, iar tratamentul fiscal aplicat a fost acela al taxării inverse.

b. Cu privire la a doua întrebare preliminară

Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, Societatea a propus ca instanța europeană să clarifice dacă în interpretarea prevederilor art. 2 și art. 168 din Directiva de 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?

În acest sens, se menționează că solicitarea Societății de interpretare a dreptului european prin intermediul acestei întrebări preliminare are la bază negarea de către organele fiscale a dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor achiziționate de Weatherford de la Grup motivat de faptul că Societatea nu ar fi făcut dovada că aceste servicii au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile, plecând de la premisa că aceste servicii au fost prestate de furnizorii de servicii către mai multe companii din Grup și, ca atare, nu s-ar fi putut face legătura cu activitățile taxabile ale Weatherford, respectiv cum au profitat aceste servicii firmei din România (*i.e.* de ce i-au fost necesare).

Or, așa cum s-a arătat și prin expertiza administrată în cauză (pag. 23 și urm. din raportul de expertiză), serviciile achiziționate de Weatherford de la Grup includ, pe lângă consultanța acordată în mod direct Societății, și redactarea unor proceduri cum ar fi, de exemplu, procedura privind facturarea electronică a clienților, procedura privind managementul performanței angajaților etc., care au fost redactate pentru mai multe companii din Grup și utilizate de acestea, inclusiv de către societatea din România; astfel, costul redactării și implementării acestor proceduri a fost împărțit între companiile beneficiare.

Cu privire la aceste servicii organele fiscale susțin că nu se poate acorda dreptul de deducere al TVA motivat de faptul că nu s-ar fi făcut dovada că ele ar fi "avut legătura cu activitatea contribuabilului verificat" și nici că ele ar fi fost prestate "în beneficiul firmei din România" (pag. 5 din RIF), inducând ideea că, în fapt, deși rețin că serviciile există/s-au prestat, acestea nu ar fi trebuit facturate Societății întrucât ar fi profitat de fapt altor entități din Grup sau chiar Grupului ca atare, reprezentând costuri ale acționarului/shareholders cost și, deci, nu erau necesare Weatherford.

În acest context, se impune ca instanța europeană să lămurească dacă dreptul de deducere a TVA poate fi negat în baza unei aprecieri (subiective) a organului fiscal cu privire la necesitatea și oportunitatea achiziționării serviciilor supuse analizei.

Astfel, în ceea ce privește condiționarea recunoașterii dreptului de deducere de probarea necesității achizițiilor de bunuri sau servicii, textul art. 168 din Directiva TVA nu menționează expres că pentru deducerea TVA aferentă unor achiziții în amonte trebuie făcută dovada necesității acestora pentru activitatea economică, ci instituie doar condiția ca aceste achiziții să aibă ca scop utilizarea bunurilor și serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale contribuabilului.

Totodată, se reține împrejurarea că nu s-a relevant să existe vreo soluție a Curții de Justiție a Uniunii Europene care să statueze că deductibilitatea TVA aferentă unei asemenea achiziții de servicii depinde de necesitatea acestora pentru contribuabil, pe care organele fiscale să o analizeze și cenzureze atunci când verifică dreptul de deducere a TVA; dimpotrivă, se arată că jurisprudența identificată se raportează exclusiv la cerința utilizării serviciilor în scopul operațiunilor taxabile ale contribuabilului, astfel cum s-a reținut, de exemplu, în cauza C -153/n Klub OOD.

Nu în ultimul rând, se precizează că noțiunea de „shareholders cost/costuri ale acționarului” este una utilizată în materia prețurilor de transfer și este menită a evita erodarea bazei de impozitare și mutarea profiturilor (aspecte care însă nu au fost constatate în prezenta cauză, deși organele fiscale au efectuat și o analiză din perspectiva impozitului pe profit, deci, implicit, a prețurilor de transfer).

Or, în materia TVA, așa cum a decis CJUE, "conform regulii generale prevăzute la articolul 73 din Directiva TVA, baza de impozitare pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu, efectuate cu titlu oneros, este constituită de contrapartida primită în mod real în acest sens de persoana impozabilă. Această contrapartidă constituie valoarea subiectivă, respectiv valoarea primită în mod real, iar nu valoarea estimată conform unor criterii obiective" (a se vedea în special Hotărârea din 5 februarie 1981, Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, Rec, p. 445, punctul 13, și Hotărârea din 26 aprilie 2012, Balkan and Sea Properties și Provadinvest, C-621/10 și C-129/11, punctul 43).

Ar rezulta de la articolul 168 din Directiva TVA că persoana impozabilă, în măsura în care acționează în această calitate în momentul dobândirii bunului și utilizează bunul în scopul operațiunilor taxabile, ar fi autorizată să deducă TVA-ul datorat sau achitat pentru bunul respectiv.

Reciproc, în cazul în care bunul nu este utilizat în cadrul activităților economice ale persoanei impozabile, în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din aceeași directivă, ci în cadru privat, nu ar putea lua naștere niciun drept de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Lennartz, punctul 9, și HE, punctul 43)."

Ca atare, se apreciază că se impune ca CJUE să clarifice dacă în plus față de condiția utilizării serviciilor în scopul operațiunilor taxabile ale contribuabilului, art. 168 din Directiva de TVA impune ca și cerință (distinctă sau înglobată în conceptul de "utilizare în folosul operațiunilor taxabile), și cerința ca serviciile/bunurile achiziționate să fie necesare contribuabilului și, mai ales, care sunt criteriile după care o astfel de analiză poate fi efectuată.

c. Cu privire la cea de a treia întrebare preliminară

Instanța reține că prin intermediul celei de a treia întrebări preliminare, Societatea a propus ca instanța europeană să clarifice dacă în interpretarea prevederilor art. 2 din Directiva de 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?

În acest sens, se menționează că solicitarea Societății de interpretare a dreptului european prin intermediul acestei întrebări preliminare are la bază negarea, de către organele fiscale, a dreptului de deducere a TVA aferentă serviciilor achiziționate de Weatherford de la

Grup motivat de faptul că Societatea nu ar fi făcut dovada că aceste servicii au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile, respectiv că ele nu ar fi fost prestate "în beneficiul firmei din România" (pag. 5 din RIF).

În acest sens, se arată ca fiind aplicabile principiile enunțate de CJUE în cauza C-283/12. Potrivit par. 37 din Hotărârea CJUE se constată că „(...) posibilitatea de a califica o operațiune drept operațiune cu titlu oneros implică numai existența unei legături directe între livrarea de bunuri sau prestarea de servicii și o contrapartidă primită în mod real de persoana impozabilă (a se vedea Hotărârea din 20 ianuarie 2005, Hotel Scandic Gäsabäck, C-412/03, Rec, p. I-743, punctul 22, și Hotărârea din 9 iunie 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Rep., p. I-5059, punctul 25). Se stabilește o asemenea legătură directă atunci când există între prestator și beneficiar un raport juridic în cadrul căruia are loc un schimb de prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (a se vedea în special Hotărârea din 3 septembrie 2009, RCI Europe, C-37/08, Rep., p. I-7533, punctul 24, și Hotărârea din 3 mai 2012, Lebara, C-520/10, punctul 27)".

Astfel, în măsura în care nu există o legătură între prestarea de servicii și contrapartida obținută, atunci prestarea nu este o operațiune impozabilă din punct de vedere al TVA; în această ipoteză se menționează că dacă serviciul nu ar fi fost prestat, atunci acesta nu ar fi existat, astfel că operațiunea nu ar mai fi fost taxabilă din punct de vedere al TVA.

În același timp, se relevă și împrejurarea că dispozițiile naționale care transpun Directiva de TVA menționează în mod expres, la art. 150 din Codul fiscal anterior (Legea nr. 571/2003), respectiv art. 307 din Codul fiscal actual (Legea nr. 227/2015), faptul că persoana impozabilă obligată la plata taxei este persoana beneficiară a serviciilor care au locul prestării în România.

Or, în situația în care organul fiscal neagă faptul că Societatea este beneficiarul prestării serviciilor intragrup, negând, practic, realitatea prestării acestor servicii din perspectiva Weatherford, se impune ca CJUE să clarifice dacă în aceste situații, Societatea îndeplinește condițiile de a fi persoana impozabilă, obligată la plata TVA, din perspectiva art. 9 și următoarele din Titlul III al Directivei de TVA.

În contextul tuturor aspectelor prezentate, se constată că Legea nr. 340/2009, prin care s-au transpus în dreptul intern principiile care stau la baza procedurii întrebărilor preliminare, conferă instanțelor de judecată naționale posibilitatea să adreseze întrebări preliminare instanței europene, de fiecare dată când pronunțarea unei hotărâri în cauză reclamă necesitatea unei decizii cu privire la interpretarea sau validitatea dreptului Uniunii.

Astfel, în analiza oportunității înaintării prezentelor întrebări preliminare către CJUE, instanța are în vedere faptul că normele de drept ale UE reglementate de art. 2 și art. 168 din Directiva de TVA, supuse analizei și a căror interpretare se solicită, prezintă o relevanță consistentă pentru soluționarea cauzei, ținând cont că TVA este o taxă derivată din reglementările europene, sistemul comun al TVA fiind construit pe o serie de principii general obligatorii în Uniunea Europeană.

Având în vedere incidența și relevanța în cauză a acestor dispoziții de drept UE, soluționarea prezentului litigiu depinde în mod hotărâtor de interpretarea corectă a acestora de către CJUE, instanța de judecată urmând a stabili pe baza acestei interpretări dacă abordarea organelor fiscale din prezenta speță este în spiritul reglementărilor europene sau, dimpotrivă, dacă este una eronată.

În acest context, Tribunalul apreciază că, în speță, nu este strict vorba despre o chestiune de interpretare a dreptului intern, fiind necesar a se clarifica interpretarea Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, din perspectivele arătate.

Așa fiind, Tribunalul apreciază că în cauză sunt îndeplinite condițiile de admisibilitate prevăzute de dispozițiile mai sus citate deoarece întrebările formulate pot lămuri instanța și părțile asupra aspectelor cu relevanță în ceea ce privește soluția de pronunțat în acest dosar.

Astfel, în cauza de față, pentru motivele prezentate, Tribunalul consideră că sunt întrunite condițiile art. 267 TFUE și se impune sesizarea CJUE pentru a se evita riscul unei interpretări eronate a dreptului Uniunii, în vederea aplicării în cauza dedusă spre soluționare.

Mai mult decât atât, sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene în prezenta cauză este necesară și utilă și din perspectiva faptului că este invocată o chestiune nouă de interpretare care prezintă un interes general pentru aplicarea uniformă a dreptului Uniunii, jurisprudența existentă nefurnizând clarificarea necesară pentru abordarea acestei situații juridice.

Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene, aceasta are competența de a oferi instanței naționale un răspuns util care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizată (a se vedea Hotărârea din 23 aprilie 2015, *Subdelegacion del Gobierno en Gipuzkoa Extranjeria*, C-38/14, par.25) și să furnizeze elementele de interpretare a dreptului Uniunii necesare pentru soluționarea litigiului (a se vedea Hotărârea din 27 februarie 2014, *Pohotovost*, C-470/12, par.30).

Având în vedere toate considerentele expuse, instanța va admite cererea de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene, formulată de reclamantă și, în temeiul art. 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE), va sesiza Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu următoarele întrebări preliminare:

1. Art. 168 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, 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 taxa pe valoarea adăugată achitată aferentă 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 art. 2 și art. 168 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, 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 art. 2 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, 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?

Totodată, în temeiul art. 412 alin. 1 pct. 7 din Codul de procedură civilă, instanța va suspenda de drept judecata cauzei.

PENTRU ACESTE MOTIVE
ÎN NUMELE LEGII
DISPUNE

Conform cu originalul

Admite cererea de sesizare a Curții de Justiție a Uniunii Europene, formulată de reclamantă.

În temeiul art. 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, sesizează Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu următoarele întrebări preliminare:

1. Art. 168 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, 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 taxa pe valoarea adăugată achitată aferentă 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 art. 2 și art. 168 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în circumstanțe precum cele din litigiul principal, serviciile de management și administrare (i.e. servicii de asistentă 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 art. 2 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, 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?

În temeiul art. 412 alin. 1 pct. 7 din Codul de procedură civilă, suspendă de drept judecata cauzei având ca obiect „anulare act administrativ - decizia nr. 93/22.04.2020”, formulată de reclamanta WEATHERFORD ATLAS GIP SA, cu sediul în Ploiești, str. Clopoței, nr. 2A, județ Prahova, cu sediul ales la D&B David și Baias SCA – București, Bd. Poligrafiei, nr. 1A, clădirea Ana Tower, et. 24, sector 1, în contradictoriu cu pârâtele AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ - DIRECȚIA GENERALĂ DE SOLUȚIONARE A CONTESTAȚIILOR, cu sediul în București, str. Apolodor, nr. 17, sector 5 și AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ - DIRECȚIA GENERALĂ DE ADMINISTRARE A MARILOR CONTRIBUABILI, cu sediul în București, str. Lucrețiu Pătrășcanu, nr. 10, sector 3.

Cu drept de recurs cât timp durează suspendarea cursului judecării procesului, la Tribunalul Prahova.

Pronunțată prin punerea soluției la dispoziția părților prin mijlocirea grefei instanței azi, 30.12.2022.

PREȘEDINTE,
Iorga Dragoș Adrian

GREFIER,
Antonescu Cristina

Conform cu originalul

Operator de date cu caracter personal 5595
Red. IDA /tehnored. CA
5 ex/29.07.2023