

Cauza C-574/18

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

13 septembrie 2018

Instanța de trimitere:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data deciziei de trimitere:

13 iunie 2018

Reclamantă și recurentă:

C-eG

Pârât și intimat în recurs:

Finanzamt Z

[*omissis*]

BUNDESFINANZHOF [Curtea Federală Fiscală, Germania]

Cauza nr. XI R 5/17

ORDONANȚĂ

în litigiul

C-eG,

reclamantă și recurentă,

[*omissis*]

împotriva

Finanzamt Z [Administrația fiscală Z],

pârât și intimat în recurs,

având ca obiect taxa pe valoarea adăugată datorată pentru anii 2002 și 2003

Camera a XI-a a decis

[*omissis*]

la 13 iunie 2018:

I. Adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarele întrebări preliminare: **[OR 2]**

1) În împrejurări precum cele din procedura principală, în care o organizație de producători în sensul articolului 11 alineatul (1) și al articolului 15 din Regulamentul (CE) nr. 2200/96 al Consiliului din 28 octombrie 1996 privind organizarea comună a pieței în sectorul fructelor și legumelor (denumit în continuare „Regulamentul nr. 2200/96”) (JO 1996, L 297, p. 1, Ediție specială 03/vol. 20, p. 29) livrează bunuri producătorilor afiliați acesteia și primește drept compensație de la producători o sumă care nu acoperă prețul de achiziție,

a) trebuie să se considere că este vorba despre un schimb cu plata în numerar a diferenței, întrucât producătorii s-au obligat prin contract față de organizația de producători, ca în schimbul vânzării, să îi livreze fructe și legume pe perioada angajamentului, astfel încât baza de impozitare a vânzării este prețul de achiziție plătit de organizație furnizorilor pentru bunurile de capital?

b) suma pe care fondul operațional o plătește efectiv organizației de producători pentru vânzare constituie integral o „subvenți[e] direct legat[ă] de prețul livrării sau al prestării” în sensul articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislației statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (Directiva 77/388/CEE) (JO 1977, L 145, p. 1), astfel că baza de impozitare cuprinde, de asemenea, ajutorul financiar prevăzut la articolul 15 din Regulamentul nr. 2200/96, care a fost acordat fondului operațional de autoritățile competente pe baza unui program operațional?

2) În cazul în care, în conformitate cu răspunsul la prima întrebare, în baza de impozitare ar trebui incluse doar plățile efectuate de producători, dar nu și obligația de livrare și ajutorul financiar: în circumstanțele menționate la prima întrebare, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă 77/388/CEE se opune unei măsuri speciale naționale întemeiate pe articolul 27 alineatul (1) din Directiva 77/388/CEE, precum articolul 10 alineatul 5 punctul 1 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind TVA-ul), potrivit căruia baza de impozitare a vânzărilor către producători este prețul de achiziție plătit de organizația de producători furnizorilor anteriori pentru bunurile de capital, întrucât producătorii sunt persoane asociate cu aceasta?

3) În cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare: este acest lucru valabil și în cazul dreptului de deducere integrală a TVA-ului, întrucât bunurile de capital se supun rectificării deducerilor (articolul 20 din Directiva 77/388/CEE)? **[OR 3]**

II. Suspendă procedura de recurs până la decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene.

M o t i v e

A.

- 1 Reclamanta și recurenta (denumită în continuare „reclamanta”), o cooperativă înregistrată (eG) este succesoarea în drepturi a M-eG, ca urmare a unei fuziuni. Un număr mare de membri ai cooperativei aparțineau M-eG.
- 2 M-eG a desfășurat în anii 2002 și 2003 (anii în litigiu) activitatea de comercializare angro de fructe, legume și cartofi, prin comercializarea produselor produse și livrate acesteia de membrii săi. M-eG era, de asemenea, o organizație de producători recunoscută în sensul Regulamentului (CE) nr. 2200/96.
- 3 Conform articolului 15 din Regulamentul nr. 2200/96, astfel de organizații de producători pot înființa un așa-numit fond operațional. Acest fond este o entitate patrimonială cu destinație specifică de drept privat în sensul articolului 1 alineatul 1 punctul 5 din Legea privind impozitul pe profit (Körperschaftsteuergesetz, denumită în continuare „KStG”), fiind finanțat în proporții egale din contribuțiile producătorilor asociați în organizația de producători și din ajutorul financiar prevăzut la articolul 15 alineatul (1) din Regulamentul nr. 2200/96 (denumit în continuare „ajutor financiar”).
- 4 Cu ajutorul resurselor financiare din fondul operațional pot fi finanțate așa-numite programe operaționale, care trebuie înaintate autorităților naționale competente și aprobate de acestea [articolul 15 alineatul (2) litera (b), articolul 16 alineatul (1) din Regulamentul nr. 2200/96]. Programele operaționale pot cuprinde **[OR 4]**, între altele, investiții în exploatațile individuale ale membrilor organizației de producători [a se vedea, pentru comparație, articolul 8 alineatul (2) litera (o) din Regulamentul (CE) nr. 609/2001 al Comisiei din 28 martie 2001 privind normele de aplicare a Regulamentului (CE) nr. 2200/96 al Consiliului în ceea ce privește fondurile operaționale, programele operaționale și asistența financiară a Comunității și de abrogare a Regulamentului (CE) nr. 411/97 - Regulamentul nr. 609/2001 - precum și articolul 8 alineatul (2) coroborat cu punctul 17 din anexa I a Regulamentului (CE) nr. 1433/2003 al Comisiei din 11 august 2003 privind normele de aplicare a Regulamentului (CE) nr. 2200/96 al Consiliului în ceea ce privește fondurile operaționale, programele operaționale și asistența financiară - Regulamentul nr. 1433/2003] (JO 2003, L 203, p. 25, Ediție specială 03/vol. 48, p. 200).
- 5 Contribuțiile producătorilor la fondul operațional în cursul anilor în litigiu au fost efectuate astfel încât toți membrii M-eG au plătit 3% din veniturile lor din vânzări

către fondul operațional. Această sumă a fost reținută de M-eG pentru fiecare livrare.

6 Pentru a realiza investiții în exploatațiile individuale, M-eG a încheiat cu fiecare dintre producători contracte de aprovizionare și utilizare. Acestea prevăd, în extras, următoarele:

7 **„Articolul 2 Obiect**

[M-eG] și producătorul convin achiziția în comun a obiectului contractual [...] în părți egale, pe baza Regulamentului (CE) 2200/96 [...] în cadrul proiectului [...]. Partenerii contractuali sunt coproprietari în părți egale.

8 **Articolul 3 Plata**

Suma investiției se ridică la cca [...] (fără TVA). Producătorul contribuie la suma investiției cu cota sa provizorie, de 50%, în cuantum de [...] ca plată în avans către [M-eG] [...].

Contabilitatea furnizorilor este efectuată de către [M-eG]. După efectuarea livrării și emiterea facturii către furnizor, [M-eG] refacturează producătorului jumătate din sumă. Ulterior are loc plata diferenței de către producător **[OR 5]**, cu deducerea plății efectuate în avans [...].

9 **Articolul 9 Declarația de angajament**

Producătorul se angajează ca, pe durata angajamentului, dar nu mai puțin de 10 ani de la semnarea contractului, să își comercializeze produsele în calitate de membru [al M-eG] (sau al succesoarei în drepturi a acesteia).

[*omissis*]

10 **Articolul 10 Durata angajamentului**

Durata angajamentului în ceea ce privește utilizarea obiectului este de 5 de ani pentru bunurile mobile și culturi permanente și de 12 ani pentru bunuri imobile (de exemplu, clădiri). [*omissis*]

11 **Articolul 11 Transferul proprietății**

La expirarea duratei angajamentului, [M-eG] transferă producătorului cu titlu gratuit participația deținută de ea în coproprietate.”

12 Comanda fiecărui obiect contractual s-a făcut de către M-eG; furnizorii obiectelor contractuale (furnizorii din amonte) au emis facturi către aceasta. M-eG a facturat producătorului 50% din costurile sale de achiziție nete, la care se adaugă TVA. Restul de 50 % din costurile de achiziție au fost plătite din fondul operațional.

- 13 La expirarea duratei angajamentului, M-eG a transferat producătorului, cu titlu gratuit și astfel cum a fost prevăzut prin contract, participația deținută de ea în coproprietate la obiectul contractului.
- 14 În declarația sa de TVA din 22 octombrie 2003, pentru anul 2002 și în declarația sa de TVA din 27 octombrie 2004, pentru anul 2003, M-eG a solicitat deducerea integrală a TVA-ului achitat în amonte furnizorilor pentru livrări. Aceasta nu a considerat sumele plătite de fondul operațional ca remunerație pentru livrările **[OR 6]** către producători.
- 15 După efectuarea unui audit extern la reclamantă, pârâta și intimata din recurs (Finanzamt [Administrația fiscală], în continuare „FA”) a considerat, în deciziile din 1 februarie 2013 de ajustare a TVA-ului pentru anii în litigiu, că M-eG a transferat respectivilor producători încă din faza inițială dreptul de dispoziție în raport cu întregul obiect contractual – iar nu doar în raport cu participația de 50% –, executând astfel o livrare; căci livrarea și punerea în exploatare a obiectului contractual se fac în mod direct către, respectiv de către producător. Ajutoarele financiare la fondul operațional ar reprezenta, de fapt, o subvenție neimpozabilă. Operațiunilor din aval ale reclamantei efectuate cu respectivii producători ar trebui să li se aplice totuși baza de impozitare minimală prevăzută la articolul 10 alineatul 5 punctul 1 coroborat cu alineatul 4 din Legea privind TVA-ul (Umsatzsteuergesetz, denumită în continuare „UStG”). Prețul de achiziție plătit de M-eG îl constituie sumele (nete) plătite furnizorilor din amonte. Contestația nu fost admisă (decizia din 14 mai 2013 cu privire la contestație).
- 16 Finanzgericht [Tribunalul Fiscal] (denumit în continuare „FG”) a respins acțiunea, prin hotărârea 517, publicată în „Deciziile tribunalelor fiscale 2017” (Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG). Tribunalul a apreciat că FA a considerat, în concluzie, în mod întemeiat că baza de impozitare pentru livrările efectuate de M-eG către respectivii producători în cadrul programelor operaționale ar cuprinde nu doar suma plătită de producători. Acest lucru nu rezultă însă din articolul 10 alineatul 5 punctul 1 coroborat cu alineatul 4 din UStG (baza minimală de impozitare), ci din articolul 10 alineatul 1 a treia teză din UStG. Sumele plătite din fondul operațional în cuantum de 50% din costul de achiziție al fiecărui obiect contractual ar constitui remunerații de la un terț. **[OR 7]**
- 17 Prin intermediul recursului, reclamanta invocă încălcarea dreptului material. Indemnizațiile plătite de Uniunea Europeană (UE) către M-eG ar servi, conform Regulamentelor nr. 2200/96, nr. 609/2001 și nr. 1433/2003, unor obiective de politică structurală și de mediu. De asemenea, investițiile în exploatații individuale ar face parte din „Strategia națională cu privire la programe operaționale sustenabile ale organizației de producători în sectorul fructelor și legumelor”.
- 18 Reclamanta solicită anularea deciziei preliminare și a deciziei cu privire la contestație din 14 mai 2013, precum și modificarea deciziilor de stabilire a TVA-ului pentru anii 2002 și 2003 din 1 februarie 2013, în sensul că TVA-ul

aferent anului 2002 să fie redus cu 11 908,08 euro, iar TVA-ul aferent anului 2006 să fie redus cu 20 602,23 euro.

19 FA solicită respingerea recursului ca nefondat.

20 Aceasta susține decizia preliminară atacată.

B.

21 Instanța de trimitere suspendă procedura, în conformitate cu articolele 74 și 121 din Codul de procedură fiscală (Finanzgerichtsordnung, denumit în continuare „FGO”) și adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE), în temeiul articolului 267 al treilea paragraf din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE), întrebările menționate în dispozitiv, în vederea pronunțării unei decizii preliminare.

22 **I. Dispozițiile legale relevante**

23 **1. Dreptul național**

Dispozițiile relevante din legislația națională prevăd următoarele: [OR 8]

24 **„Articolul 1 din UStG: Operațiuni impozabile**

(1) Sunt supuse impozitului pe cifra de afaceri următoarele operațiuni:

1. livrările și alte prestații efectuate cu titlu oneros pe teritoriul german de către o întreprindere în cadrul activității sale;

25 **Articolul 3 din UStG: Livrările de bunuri, prestările de servicii**

(1) Livrările efectuate de o întreprindere reprezintă operațiuni prin care întreprinzătorul sau un terț desemnat de acesta conferă beneficiarului sau unui terț desemnat de acesta capacitatea de a dispune de bunuri în nume propriu (transferul dreptului de a dispune de bunuri).

[...]

(12) Există un schimb atunci când remunerația pentru o livrare constituie o livrare. O operațiune similară schimbului are loc în cazul în care remunerația pentru prestarea unui serviciu constă în livrarea unui bun sau prestarea unui alt serviciu.

26 **Articolul 10 din UStG: Baza de impozitare în cazul livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii și achizițiilor intracomunitare**

1 În cazul livrărilor și al altor prestații [articolul 1 alineatul (1) punctul 1 prima teză] [...], cifra de afaceri se calculează pe baza remunerației. Remunerația reprezintă toate cheltuielile pe care le efectuează beneficiarul prestației pentru obținerea acesteia, din care se scade însă impozitul pe cifra de afaceri. Fac parte

din remunerație și plățile efectuate antreprenorului, în schimbul prestației, de către o altă persoană decât beneficiarul prestației.

2 [...] În cazul schimbului (articolul 3 alineatul 12 prima teză), al operațiunilor similare schimbului (articolul 3 alineatul 12 a doua teză) și [omissis], valoarea fiecărei operațiuni se consideră a fi remunerație pentru cealaltă operațiune. Impozitul pe cifra de afaceri nu face parte din remunerație.

[...]

4. Cifra de afaceri se determină

1. La intrarea unui bun în sensul articolului 1a alineatul 2 și al articolului 3 alineatul 1a, precum și în cazul livrărilor în sensul articolului 3 alineatul 1b, în funcție de prețul de achiziție, la care se adaugă costurile auxiliare în legătură cu bunul sau cu un bun similar sau, în lipsa unui preț de achiziție, în funcție de costurile proprii, la data efectuării operațiunii;

2. [...]

3. [...]

Impozitul pe cifra de afaceri nu face parte din baza de impozitare.

5 Alineatul 4 se aplică *mutatis mutandis* pentru

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate de către societățile și asociațiile de persoane în sensul articolului 1 alineatul 1 punctele 1-5 din Legea privind impozitul pe profit, de către asocierile de persoane fără personalitate juridică, precum și de către comunități în cadrul întreprinderii acestora, în beneficiul acționarilor, asociaților, membrilor, persoanelor afiliate sau asociate cu acestea, precum și de către persoanele care desfășoară o activitate independentă persoanelor [OR 9] asociate cu acestea;

2. [...]

în cazul în care baza de impozitare prevăzută la alineatul 4 depășește remunerația prevăzută la alineatul 1”

27 „§ 1 KStG Obligația fiscală integrală

(1) Sunt supuse impozitului integral pe profit acele societăți, asociații de persoane și patrimonii, a căror conducere administrativă sau al căror sediu se găsește în Germania:

[...]

5. asociații, instituții, fundații fără personalitate juridică și alte entități patrimoniale cu destinație specifică de drept privat; [...]”

28 2. Dreptul Uniunii

Dispozițiile relevante ale dreptului Uniunii sunt, în prezentul litigiu, articolele 2, 11 și 27 alineatul (1) din Directiva 77/388/CEE (încă în vigoare în perioada în litigiu), precum și Regulamentele nr. 2200/96, nr. 609/2001 și nr. 1433/2003.

29 II. Apreciere în temeiul dreptului național

Dintr-un punct de vedere izolat, întemeiat pe dreptul național, acțiunea ar trebui respinsă, din mai multe motive (independente unul de altul).

- 30 1. Părțile și FG consideră de comun acord, în mod întemeiat, că M-eG a livrat respectivele obiecte contractuale încă din anii în litigiu către producătorii în cauză (și nu doar a transferat acestora o cotă de participație la coproprietate în quantum de 50%) (a se vedea în acest sens [*omissis*] Hotărârea Curții din 4 octombrie 2017 în cauza Mercedes-Benz Financial Services UK, C-164/16, EU:C:2017:734, [*omissis*] punctele 33 și 34). Aceste livrări au fost efectuate în schimbul unei remunerații - fapt care nu este contestat de niciuna din părți ([*omissis*]). **[OR 10]**
- 31 2. Cu toate acestea, părțile și FG au ignorat faptul că, în vederea livrării, producătorii, în plus față de obligația de a plăti contribuția care le revine, și-au asumat la articolul 9 din contract, obligația de a furniza M-eG fructe și legume pe perioada investiției, dar nu mai puțin de 10 de ani.
- 32 a) Fiecare dintre operațiuni ar putea constitui un schimb cu plata în numerar a diferenței (articolul 3 alineatul 12 UStG), în cadrul căruia plata în numerar este asociată unei livrări, ca remunerație pentru prestarea unui serviciu. ([*omissis*]). Părțile s-au obligat, printr-un contract sinalagmatic, să își presteze reciproc servicii (a se vedea în acest sens, pentru comparație, cerința formulată în Hotărârea Curții din 3 septembrie 2009 în cauza RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, DStR 2009, 2003, punctul 33; Hotărârea Curții din 26 septembrie 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, [*omissis*] punctul 41). Faptul că o obligație de livrare există oricum, în temeiul actului constitutiv (pe perioada deținerii calității de membru) în temeiul articolului 11 alineatul (1) litera (c) punctul 3 din Regulamentul nr. 2200/96, nu se opune acestei aprecieri, întrucât producătorii și-au asumat obligația de livrare pe o perioadă mai lungă (perioada angajamentului, cel puțin 10 ani) (articolul 9 din contract).
- 33 Respectiva livrare nu ar fi nici o așa-numită punere la dispoziție ([*omissis*]), **[OR 11]** întrucât respectivul obiect contractual nu este o materie pusă la dispoziție.
- 34 b) Conform dreptului național, valoarea fiecărei operațiuni ar fi, în acest caz, remunerația celeilalte operațiuni (articolul 10 alineatul 2 a doua teză din UStG); baza de calcul reprezintă (după scăderea plății în numerar, [*omissis*]) 50% din prețul de achiziție plătit de M-eG furnizorilor anteriori ([*omissis*]).

- 35 3. În cazul în care, însă, nu există un schimb cu plata în numerar a diferenței, FG a considerat în mod întemeiat că, în conformitate cu articolul 10 alineatul 1 a treia teză din UStG ([*omissis*]), din remunerația pentru aceste livrări fac parte nu doar sumele facturate de producători, ci și sumele plătite din fondul operațional ([*omissis*]).
- 36 Sumele plătite din fondul operațional către M-eG reprezentau sume plătite de un terț și nu realocarea propriilor resurse financiare, întrucât, conform dreptului național (articolul 1 alineatul 1 punctul 5 din KStG, articolul 2 din UStG), fondul operațional [OR 12] reprezintă o entitate patrimonială cu destinație specifică, care este supus impozitului pe profit și care poate, de asemenea, să aibă personalitate juridică ([*omissis*]). Este vorba despre active cu destinație specifică, de care M-eG nu a putut dispune liber, aceste active putând fi utilizate doar în scopurile menționate la articolul 15 alineatul (2) din Regulamentul nr. 2200/96, articolul 3 din Regulamentul nr. 609/2001 și la articolul 5 din Regulamentul nr. 1433/2003. Faptul că sumele plătite de UE către fondul operațional (conform opiniei comune a părților și a FG) servesc promovării intereselor generale nu schimbă cu nimic, conform dreptului național, legătura directă a plății efectuate din fondul operațional, pe care FG a dedus-o din contractul M-eG cu respectivii producători, într-un mod care nu poate fi criticat din perspectiva recursului.
- 37 4. În cazul în care nu s-ar confirma nici schimbul cu plata în numerar a diferenței, nici opinia FG, conform căreia fiecare plată din fondul operațional este o remunerație de la un terț, FA a considerat în mod corect că, în conformitate cu dreptul național, în speță, prețurile de achiziție plătite de M-eG furnizorilor anteriori constituie baza de impozitare a livrărilor efectuate de M-eG către producători. Acest lucru ar rezulta din articolul 10 alineatul 5 punctul 1 coroborat cu alineatul 4 prima teză punctul 1 din UStG.
- 38 Remunerația plătită de producători în calitate de persoane asociate nu este conformă cu aceea practică pe piață, iar operațiunea nu a fost impozitată de M-eG într-un quantum conform cu cel practicat pe piață ([*omissis*]). [OR 13]
- 39 În conformitate cu jurisprudența anterioară a Bundesfinanzhof [Curtea Federală Fiscală], faptul că unii producători ar putea avea dreptul la deducerea integrală nu se opune aplicării în speță a bazei minime de impozitare ([*omissis*]); aceasta deoarece bunurile contractuale, pe care reclamanta le-a livrat producătorilor, ca bunuri de capital în sensul articolului 15a alineatul 1 din UStG, se supun ajustării deducerii la producători.

40 **III. Apreciere în temeiul dreptului Uniunii**

Cu toate acestea, compatibilitatea aprecierii în temeiul dreptului național, prezentată la secțiunea B.II., cu dreptul Uniunii, este îndoielnică în mai multe privințe, în sensul articolului 267 alineatul (3) TFUE.

- 41 1. În cazul în care Curtea, pe baza obligației asumate la articolul 9 din contract, care depășește cadrul temporal al obligației cuprinse la articolul 11 alineatul (1)

litera (c) punctul 3 din Regulamentul nr. 2200/96, va ajunge la concluzia că, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, există, în temeiul dreptului Uniunii, un schimb cu plata în numerar a diferenței, dat fiind că dreptul Uniunii nu cuprinde o normă specială privind baza de impozitare în cazul schimbului comparabilă cu articolul 10 alineatul 2 a doua teză din UStG, baza de impozitare ar trebui stabilită conform articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din Directiva 77/388/CEE (a se vedea, pentru comparație, Hotărârea Curții din 3 iulie 2001, Bertelsmann, C-380/99, EU:C:2001:372, [omissis], punctul 17, Hotărârea Curții Serebryannay vek, EU:C:2013:599, [omissis], punctul 38). **[OR 14]** Conform acestei dispoziții, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.

- 42 a) Astfel, ar trebui avută în vedere obligația de livrare asumată de producători, întrucât producătorii și-au asumat această obligație doar ca urmare a livrării, iar baza de impozitare a livrării unor bunuri include tot ceea ce obține furnizorul drept contrapartidă în legătură directă cu livrarea, dacă poate fi exprimat în bani și reprezintă o valoare subiectivă (a se vedea, pentru comparație Hotărârea Curții Naturally Yours Cosmetics din 23 noiembrie 1988 în cauza C-230/87, EU:C:1988:508, [omissis] punctele 12 și 16).
- 43 b) Aceasta este situația în speță în ceea ce privește livrarea la preț redus de către M-eG și obligația producătorilor de a livra M-eG fructele și legumele produse. În speță, M-eG a primit de la fiecare producător, pentru livrarea bunurilor, plata în numerar a diferenței și o obligație de livrare; baza de impozitare a acestor operațiuni ar reprezenta diferența față de prețul de achiziție plătit de M-eG (a se vedea, în acest sens, Hotărârea Curții din 2 iunie 1994 în cauza Empire Stores, C-33/93, EU:C:1994:225, [omissis] punctul 19); căci producătorii s-au obligat, în contractul menționat să efectueze, în viitor, livrările (a se vedea, în acest sens, Hotărârea Curții RCI Europe, EU:C:2009:507, [omissis] punctele 31 și 33, Hotărârea Curții Serebryannay vek, EU:C:2013:599, [omissis] punctul 41).
- 44 c) Cu toate acestea, conform dreptului Uniunii, însăși existența unui **[OR 15]** schimb cu plata în numerar a diferenței este discutabilă, întrucât există, în orice caz, o obligație de livrare a producătorilor (pe o perioadă mai scurtă) în temeiul actului constitutiv, care are la bază dreptul Uniunii [a se vedea, pentru comparație, articolul 11 alineatul (1) litera (c) punctul 3 din Regulamentul (CE) nr. 2200/96].
- 45 d) Mai mult, acestei evaluări i s-ar putea opune faptul că, pentru ca TVA-ul să fie exigibil, este necesar ca toate elementele pertinente privind faptul generator, mai precis livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor viitoare, să fie cunoscute și, prin urmare, în special, ca bunurile sau serviciile să fie determinate cu precizie (a se vedea, în acest sens, Hotărârea Curții din 21 februarie 2006 în cauza BUPA Hospitals și Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, [omissis] punctul 48, Hotărârea Curții din 23 decembrie 2015, Air France-KLM și alții, C-250/14 și C-289/14, EU:C:2015:841, [omissis] punctul 39). Astfel, avansurile

plătite pentru livrări de bunuri sau pentru prestări de servicii care nu au fost încă identificate în mod clar nu pot face obiectul plății TVA-ului (a se vedea, în acest sens, Hotărârea Curții din 16 decembrie 2010, *Mac Donald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, punctul 31, Hotărârea Curții din 19 decembrie 2012, *Orfey Bulgaria*, C-549/11, EU:C:2012:832, punctul 28).

- 46 e) Instanța de trimitere tinde să considere, în temeiul Hotărârii Curții RCI Europe (EU:C:2009:507, [omissis]) și al Hotărârii Curții *Serebryannay vek* (EU:C:2013:599 [omissis]), că este totuși suficientă obligația de a livra fructe și legume care nu au fost încă „determinate cu precizie”; această apreciere nu este, însă, în afara oricăror îndoieli. De aici rezultă punctul (a) al primei întrebări preliminare.
- 47 2. Independent de acest aspect, este necesar să se clarifice punctul (b) al primei întrebări preliminare, și anume, dacă în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, un ajutor financiar plătit organizației de producători dintr-un fond operațional, în sensul prevăzut la articolul 15 din [OR 16] Regulamentul nr. 2200/96, reprezintă o „subvenți[e] direct legat[ă] de prețul livrării sau al prestării” „de la un terț”.
- 48 a) Faptul că, în temeiul articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din Directiva 77/388/CEE, în cazurile menționate acolo, trebuie incluse în baza de impozitare, de asemenea, subvențiile plătite persoanelor impozabile în legătură cu prețul livrării, are drept scop să supună TVA-ului întreaga valoare a bunurilor și serviciilor și, astfel, de a evita ca plata unei subvenții să determine reducerea venitului fiscal (a se vedea, în acest sens, Hotărârea Curții în cauza *Comisia/Germania*, din 15 iulie 2004, C-144/02, EU:C:2004:444, [omissis] punctul 26). Dispoziția privește acele situații în care sunt implicate trei părți: persoana (instituție publică) care acordă subvenția, operatorul economic, care primește subvenția și cumpărătorul bunului livrat de agenții economici subvenționați (a se vedea, în acest sens, Hotărârea Curții din 13 iunie 2002, *Keeping Newcastle Warm*, C-353/00, EU:C:2002:369, [omissis] punctul 23). Sunt incluse doar acele subvenții care reprezintă, integral sau parțial, contrapartida pentru livrarea bunurilor sau serviciilor și care au fost plătite vânzătorului sau furnizorului de servicii de un terț (Hotărârea Curții *Office des produits wallons* din 22 noiembrie 2001, C-184/00, EU:C:2001:629, [omissis]). Toate celelalte subvenții nu sunt incluse și „prin urmare, conform articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a), nu sunt supuse TVA-ului” (a se vedea, în acest sens, concluziile avocatului general Geelhoed din 27 noiembrie 2003, C-381/01, C-495/01, C-144/02 și C-463/02, EU:C:2003:642, punctul 46).
- 49 b) Sub aspectul dreptului Uniunii nu este clar, în opinia instanței de trimitere, cine este „terț” în sensul articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din Directiva 77/388/CEE [OR 17] în împrejurări precum cele din litigiul principal.
- 50 aa) Din punctul de vedere al dreptului național, terț este, după cum s-a arătat (B.II.3.), fondul operațional, care este subiect de drept fiscal.

- 51 bb) Cu toate acestea, pe baza Regulamentelor nr. 2200/96, nr. 609/2001 și nr. 1433/2003, nu poate fi oferit un răspuns clar cu privire la aspectul dacă acest lucru este valabil și din punctul de vedere al dreptului Uniunii. Cofinanțarea din fondul operațional se face pentru a le atribui organizațiilor de producători o mai mare responsabilitate privind în special deciziile lor financiare, și pentru a direcționa resursele publice ce le-au fost acordate către viitoarele solicitări (al zecelea considerent al Regulamentului nr. 2200/96). Fondul operațional garantează, între altele, utilizarea corectă a fondurilor comunitare (a se vedea al patrulea considerent al Regulamentului nr. 609/2001, precum și al cincilea considerent al Regulamentului nr. 1433/2003). Prin urmare, în examinarea chestiunii privind existența unei „subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării”, ar putea fi „terți” autoritățile competente (sau chiar UE), care acordă prin decizie ajutoarele financiare.
- 52 c) Astfel, din punctul de vedere al dreptului Uniunii, nu este pe deplin clar dacă ajutoarele financiare sunt „subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării”.
- 53 aa) Curtea impune, în acest scop, existența unei legături directe între livrare și subvenție:
- este necesar ca subvenția să fie plătită tocmai pentru livrarea unui anumit bun de la un terț (a se vedea, în acest sens, Hotărârea Curții în cauza Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [omissis], punctele 10, 12 și 18; Hotărârea Curții în cauza Comisia/Germania, [OR 18] EU:C:2004:444, [omissis], punctele 28 și 31);
 - este necesar ca subvenția să aducă beneficii cumpărătorului bunului. Prețul plătit de către cumpărător trebuie să fie stabilit în așa fel încât să reducă în mod corespunzător subvenția acordată vânzătorului bunului. Plata subvenției către vânzător trebuie să îi faciliteze acestuia, în mod obiectiv, vânzarea bunului, respectiv prestarea serviciului la un preț mai redus decât acela pe care ar fi trebuit să îl ceară în lipsa subvenției (a se vedea, în acest sens, Hotărârea Curții Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [omissis] punctul 14, Hotărârea Curții în cauza Comisia/Germania, EU:C:2004:444, [omissis] punctul 29);
 - este necesar ca prețul bunului trebuie să fie stabilit, în elementele sale esențiale, cel târziu la data apariției faptului generator (Hotărârea Curții Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [omissis], punctul 17, Hotărârea Curții în cauza Comisia/Germania, EU:C:2004:444, [omissis], punctul 30);
 - este necesar ca, pe lângă obligația autorității competente pentru acordarea subvenției de a plăti subvenția, să existe un drept al beneficiarului la plata subvenției, în cazul în care a efectuat o operațiune impozabilă (Hotărârea Curții Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [omissis] punctul 13, Hotărârea Curții în cauza Comisia/Germania, EU:C:2004:444, [omissis], punctul 28).

- 54 bb) Instanța de rang inferior a considerat aceste condiții ca fiind îndeplinite și a apreciat speța, din acest punct de vedere, în sensul că obiectivul de finanțare urmărit prin resursele fondului operațional nu se opune includerii în baza de impozitare.
- 55 cc) Instanța de trimitere tinde să considere evaluarea FG, pentru care sunt de asemenea competente instanțele naționale (a se vedea Hotărârea Curții Office des produits wallons, EU:C:2001:629, [omissis], punctele 14 și 18), ca fiind compatibilă cu articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din **[OR 19]** Directiva 77/388/CEE:
- subvenția este plătită tocmai pentru livrarea unui anumit bun ca investiție într-o exploatare individuală [articolul 8 alineatul (2) litera (o) din Regulamentul nr. 609/2001, articolul 8 alineatul (2) coroborat cu punctul 17 din anexa I la Regulamentul nr. 1433/2003] (articolul 3 din contract), motiv pentru care, în vederea acordării ajutorului financiar prevăzut la articolul 9 și următoarele, la articolul 11 din Regulamentul nr. 609/2001, la articolul 17 și următoarele, la articolul 18 alineatul (2) din Regulamentul nr. 1433/2003, trebuie prezentate, între altele, documente justificative privind cheltuielile efectuate în cadrul programului operațional și contribuțiile financiare ale membrilor [articolul 15 alineatul (1) al doilea paragraf din Regulamentul nr. 2200/96, articolul 3 din Regulamentul nr. 609/2001, articolul 6 din Regulamentul nr. 1433/2003];
 - de subvenție au beneficiat cumpărătorii bunului, întrucât plata subvenției către M-eG a permis acesteia, în mod obiectiv, să vândă bunul la un preț mai redus decât acela pe care ar fi trebuit să îl ceară în lipsa subvenției;
 - prețul bunului trebuie era stabilit, în elementele sale esențiale, cel târziu la data apariției faptului generator (articolul 3 din contract, articolul 9 și următoarele din Regulamentul nr. 609/2001, articolul 17 și următoarele din Regulamentul nr. 1433/2003);
 - pe lângă obligația autorității competente pentru acordarea subvenției de a plăti subvenția, a existat și un drept al M-eG la plata subvenției, în cazul în care aceasta efectuează livrarea (articolul 3 din contract, articolul 9 și următoarele din Regulamentul nr. 609/2001, articolul 17 și următoarele din Regulamentul nr. 1433/2003).
- 56 dd) Totuși, din punctul de vedere al dreptului Uniunii, această apreciere nu este, însă, în afara oricăror îndoieli; ceea ce conduce la punctul (b) al primei întrebări preliminare.
- 57 Din punctul de vedere al instanței de trimitere, există motive de îndoială întemeiate pe dreptul Uniunii, dat fiind faptul că Curtea a statuat în Hotărârile pronunțate la 15 iulie 2004, Comisia/Italia, C-381/01 (EU:C:2004:441, [omissis]), **[OR 20]** Comisia/Finlanda, C-495/01 (EU:C:2004:442), Comisia/Germania, (EU:C:2004:444, UR 2004, 625) și Comisia/Suedia, C-463/02 (EU:C:2004:455) că ajutoarele pentru furaje uscate, care au fost plătite în temeiul Regulamentului

(CE) nr. 603/95 al Consiliului din 21 februarie 1995 privind organizarea comună a piețelor în sectorul furajelor uscate nu constituie „subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării”. Aceasta și-a motivat opinia, printre altele, prin faptul că:

– schema de ajutoare nu reprezintă o cerință cu privire la consum, care ar urma să determine terțe părți să cumpere furaje uscate, al căror preț este, ca urmare a ajutorului, sub nivelul de preț de pe piața globală. Dimpotrivă, schema ar trebui să permită terților să își procure bunurile în cadrul Comunității la un preț care corespunde prețului de pe piața globală, la care aceștia și-ar putea procura bunurile pe piața din afara Comunității, în cazul în care, în lipsa ajutorului financiar acordat în cadrul Comunității, bunul nu ar fi disponibil la vânzare în cantitate suficientă sau nu ar fi disponibil deloc (Hotărârea Curții Comisia/Germania, EU:C:2004:444, [omissis] punctul 38);

– întreprinderea procesatoare nu ar putea dispune de ajutorul pe care l-a primit. Aceasta ar avea doar un rol de intermediere între organul competent pentru acordarea ajutorului și producătorul de furaje (Hotărârea Curții Comisia/Germania, EU:C:2004:444, [omissis] punctul 45).

58 ee) Deși aceste explicații se referă la o situație diferită, ele pot, totuși, prezenta relevanță în speță; căci asistența financiară prevăzută la articolul 15 alineatul (1) din Regulamentul nr. 2200/96, în cadrul programelor operaționale, nu are ca scop promovarea către producători a consumului de bunuri de capital, ci servește scopurilor menționate la articolul 11 alineatul (1) litera (b), articolul 15 alineatul (4) din Regulamentul nr. 2200/96. Acestea reduc, în special, costurile de producție ale producătorilor [OR 21] din sectorul fructelor și legumelor. Fondul operațional joacă doar rolul de intermediere, care servește, printre altele, controlului utilizării resurselor de către autoritățile competente. Din acest motiv, se impune ca, în temeiul articolului 267 al treilea paragraf TFUE, să fie transferată Curții decizia privind interpretarea Directivei 77/388/CEE, precum și a Regulamentelor nr. 2200/96, nr. 69/2001 și nr. 1433/2003.

59 3. În cazul în care, în opinia Curții, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, în cazul acordării de ajutoare financiare, baza de impozitare ar trebui să includă doar sumele plătite de producători, se pune în continuare întrebarea dacă dreptul Uniunii se opune aplicării bazei minimale de impozitare prevăzută la articolul 10 alineatul 5 din UStG.

60 Această dispoziție este o măsură derogatorie națională în sensul articolului 27 alineatul (1) din Directiva 77/388/CEE ([omissis]) și poate fi aplicată numai în măsura în care acest lucru este absolut necesar în vederea prevenirii abuzurilor și evaziunii fiscale (Hotărârea Skripalle din 29 mai 1997, C-63/95, EU:C:1997:263, [omissis] punctul 22, 23, 25 și 26; [omissis]).

61 b) În principiu, în cazul actelor juridice încheiate între persoane asociate, există un anumit risc de evaziune sau de fraudă fiscală, fapt care permite aplicarea bazei minimale de impozitare. În cazul de față, taxa care trebuie achitată de producători

nu este în conformitate cu condițiile pieței, astfel încât veniturile din TVA (și, astfel, reducerea resurselor proprii ale Uniunii provenind din TVA) s-ar diminua, în cazul în care din baza de impozitare nu ar face parte subvenția, ci numai prețul de vânzare diminuat cu valoarea subvenției. [OR 22]

- 62 c) Cu toate acestea, riscul privind abuzul de drept sau evaziunea fiscală nu există în măsura în care, din împrejurări obiective, rezultă că persoana impozabilă a acționat în mod corect (a se vedea, pentru comparație, Hotărârea Curții în cauza Skripalle, EU:C:1997:263, [omissis], punctul 26).
- 63 d) Astfel, aplicarea bazei de impozitare minimale prevăzute la articolul 10 alineatul 5 punctul 1 din UStG ar putea fi nejustificată în cazul în care împrejurarea conform căreia livrarea se face la preț redus este bazată pe faptul că furnizorul a primit în acest scop un ajutor financiar. Acest lucru conduce la cea de a doua întrebare.
- 64 4. Prin cea de a treia întrebare preliminară, este necesar să se clarifice dacă este admisibilă aplicarea bazei de impozitare minimale, deși beneficiarul prestației are dreptul la deducerea integrală, în cazul livrării la preț redus a unor bunuri de capital supuse ajustării deducerii (articolul 20 din Directiva 77/388/CEE).
- 65 a) Astfel, BFH [Curtea Federală Fiscală] transferă jurisprudența adoptată în temeiul articolului 80 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, conform căreia în cazul prestațiilor efectuate în beneficiul unui întreprinzător având drept de deducere integrală nu este aplicabilă baza minimală de impozitare (a se vedea, pentru comparație, Hotărârea Curții în cauza Balkan and Sea Properties și Provdinvest pronunțată la 26 aprilie 2012, C-621/10 și C-129/11, EU:C:2012:248, [omissis]), în principiu și asupra măsurii speciale naționale prevăzute la articolul 10 alineatul 5 din UStG - inclusiv în privința operațiunilor efectuate după 13 august 2006, în temeiul articolului 27 alineatul (1) din Directiva 77/388/CEE ([omissis]).
- 66 b) Cu toate acestea, BFH [Curtea Federală Fiscală] a considerat până în prezent că articolul 10 alineatul 5 [OR 23] din UStG poate fi, de asemenea, aplicat și în cazul livrărilor efectuate către un beneficiar având drept de deducere integrală, dacă deducerea fiscală solicitată de beneficiarul prestației este supusă rectificării deducerii în sensul articolului 15a din UStG ([omissis]). Această instanță consideră că ar putea exista riscul unor abuzuri și al unor fraude fiscale ([omissis]). Dacă, de exemplu, un producător cu profil fiscal regulat, după achiziția bunului de capital, ar trece de la impozitarea regulată la o impozitare pe baza unei cote medii (articolul 24 din UStG, articolul 25 din Directiva 77/388/CEE), acest fapt ar determina, conform articolului 15a alineatul 7 din UStG, o rectificare a deducerii ([omissis]), care ar fi efectuată pe baza unui quantum TVA deductibil, care se întemeiază pe o bază de impozitare redusă. Din acest fapt, BFH [Curtea Federală Fiscală] a dedus riscul unor fraude fiscale.

- 67 c) Este îndoielnic, din punctul de vedere al dreptului Uniunii, dacă această abordare corespunde Hotărârii Curții în cauza Balkan and Sea Properties și Provadinvest (EU:C:2012:248, [*omissis*]), care nu cuprinde o astfel de limitare.
- 68 5. Toate întrebările adresate sunt relevante pentru soluționarea cauzei, ca urmare a raționamentelor autonome ale argumentelor.
- 69 6. Temeiul juridic pentru sesizarea Curții este articolul 267 al treilea paragraf TFUE. **[OR 24]**

[*omissis*]

DOCUMENT DE LUCRU