

Cauza C-207/23

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

29 martie 2023

Instanța de trimitere:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data deciziei de trimitere:

22 noiembrie 2022

Pârâtă, recurentă și intimată:

Finanzamt X

Reclamantă, intimată și recurentă:

Y KG

[omissis] **BUNDESFINANZHOF (CURTEA FEDERALĂ FISCALĂ)**

ORDONANȚĂ

În litigiul

Finanzamt X

pârât, recurent și intimat

împotriva

Y KG (societate în comandită)

reclamantă, intimată și recurentă

[omissis]

având ca obiect impozitul pe cifra de afaceri datorat în anul 2008

Camera a XI-a,

în urma dezbaterilor din 9 noiembrie 2022, în ședința din 22 noiembrie 2022, a dispus:

Dispozitiv

I. Adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene (denumită în continuare „Curtea”) următoarele întrebări privind interpretarea articolelor 16 și 74 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”) în vederea pronunțării unei decizii preliminare:

1) Cedarea gratuită de către o persoană impozabilă a energiei termice din întreprinderea sa unei alte persoane impozabile, pentru a fi folosită de aceasta din urmă în cadrul activității sale economice (în speță, transferul de energie termică generată într-o centrală de cogenerare aparținând unui furnizor de energie electrică de la acesta la o întreprindere agricolă în scopul încălzirii câmpurilor de sparanghel), înseamnă „[u]tilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice [...] sau [...] transferul lor gratuit” în sensul articolului 16 din Directiva TVA?

Răspunsul la această întrebare depinde de împrejurarea că beneficiarul impozabil utilizează energia termică pentru operațiuni pentru care are drept de deducere a TVA-ului?

2) Faptul generator al utilizării (articolul 16 din Directiva TVA) restrânge sfera prețului de cost, în sensul articolului 74 din Directiva TVA, astfel încât la calcularea acestuia se ține seama numai de costurile supuse taxei în amonte?

3) Prețul de cost cuprinde numai costurile de producție ori costurile de conversie sau și costurile care pot fi atribuite indirect, cum sunt de exemplu cheltuielile de finanțare?

II. [omissis].

Motive

I.

- 1 Reclamanta, recurenta și intimata (denumită în continuare „reclamanta”), exploatează o instalație de biogaz pentru producerea biogazului din biomasă. Biogazul produs a fost utilizat în anul 2008 (anul în litigiu) într-o centrală de cogenerare conectată la instalație în scopul producerii descentralizate de energie electrică și termică prin alimentarea unui motor cu ardere internă care antrenează un generator.
- 2 Energia electrică produsă astfel a fost introdusă în mare parte în rețeaua publică de energie electrică și remunerată de operatorul rețelei de energie electrică.

- 3 O parte din energia termică generată concomitent în timpul acestui proces a fost folosită în procesul de producție. Cea mai mare parte din energia termică a fost cedată „gratuit” de reclamantă în anul în litigiu, prin contractul din 29 noiembrie 2007, întreprinderii A, care a folosit-o pentru uscarea lemnului în containere, precum și, prin contractul din 29 iulie 2008, societății civile B (denumită în continuare „B”), care a folosit-o pentru a-și încălzi câmpurile de sparanghel. În ambele contracte s-a stipulat separat că quantumul remunerației pentru energia termică depinde de situația economică a utilizatorului și nu este stabilit în contractual.
- 4 În anul în litigiu, reclamanta a primit din partea operatorului rețelei de energie electrică pentru livrarea a 6714247 kWh de energie electrică, pe lângă așa-numita remunerație minimă de introducere în rețea în conformitate cu articolul 8 alineatul (1) din Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien (Legea privind sursele de energie regenerabile, denumită în continuare „EEG”), în versiunea din 7 noiembrie 2006 (BGBl I 2006, 2550), în quantum de 1 054 337,85 euro, și un supliment în conformitate cu articolul 8 alineatul (3) din EEG [așa-numitul bonus pentru energia de cogenerare (denumit în continuare „bonusul KWK”), deoarece energia electrică produsă de ea a fost energie de cogenerare în sensul articolului 3 alineatul (4) din Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (Legea privind întreținerea, modernizarea și extinderea centralelor de cogenerare, denumită în continuare „Legea KWK”), în versiunea din 19 martie 2002 (BGBl I 2002, 1092). Și acest bonus KWK în quantum de 85 070,66 euro a fost luat în considerare de pârâta recurentă și intimată [Finanzamt (Administrația fiscală, denumită în continuare „FA”) la stabilirea bazei de impozitare a operațiunilor impozabile în conformitate cu declarația reclamantei privind impozitul pe cifra de afaceri.
- 5 Deoarece reclamanta nu a facturat consumatorilor de energie termică prețul pentru consum, inspectorul a considerat, cu ocazia unui control efectuat la reclamantă, că este vorba despre o utilizare gratuită a energiei termice în sensul articolului 3 alineatul (1b) prima teză punctul 3 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”) de către A și B. În lipsa unui preț de cumpărare a energiei termice, inspectorul a stabilit baza de impozitare pentru această utilizare în conformitate cu articolul 10 alineatul (4) prima teză punctul 1 din UStG pe baza prețului de cost. Din costurile totale în quantum de 1 104 453,35 euro, înscrise în contul de profit și pierdere, 384 791,51 euro (echivalentul a 34,84 %) au fost generate, potrivit calculului inspectorului, de energia termică cedată, astfel încât, pornind de la această bază de impozitare, a stabilit că impozitul pe cifra de afaceri datorat a fost de 73 110,29 euro.
- 6 În decizia din 17 noiembrie 2011 privind impozitul pe cifra de afaceri, FA a ținut seama de rezultatul inspecției. Contestația formulată împotriva acestei decizii a fost respinsă ca neîntemeiată prin decizia de soluționare a contestației din 1 august 2012.

- 7 Prin intermediul acțiunii de fond, reclamanta a invocat, printre altele, că bonusul KWK este prețul de la un terț. Finanzgericht (Tribunalul Fiscal, denumit în continuare „FG”) a admis în prima fază acțiunea. În urma recursului formulat de FA, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, denumită în continuare „BFH”) a anulat, prin hotărârea din 31 mai 2017 – XI R 2/14 [Culegerea de jurisprudență a Bundesfinanzhof (denumită în continuare „BFHE”) 258, 191, Bundessteuerblatt (Jurnalul Oficial al Ministerului de Finanțe, denumit în continuare „BStBl”), II 2017, 1024, hotărârea FG și a trimis cauza spre rejudecare la FG. Bundesfinanzhof a reținut că așa-numitul bonus KWK, pe care operatorul rețelei de energie electrică l-a plătit reclamantei, nu reprezintă remunerația pentru cesiunile „gratuite” de energie termică efectuate de reclamantă. Dimpotrivă, remunerația plătită de operatorul rețelei de energie electrică reprezintă prețul energiei electrice pe care i-a furnizat-o reclamanta. Cauza nu este în stare de judecată, întrucât nu se poate hotărî care este cuantumul ce trebuie impozitat al prestațiilor efectuate gratuit de reclamantă. Acest cuantum se stabilește în conformitate cu articolul 10 alineatul (4) prima teză punctul 1 din UStG pe baza principiilor consacrate în hotărârea BFH din 12 decembrie 2012 – XI R 3/10 (BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809) și în hotărârea din 16 noiembrie 2016 – V R 1/15 (BFHE 255, 354, BStBl II 2022, 777). Este necesar ca FG să procedeze la constatările necesare în acest sens.
- 8 În a doua fază, în privința bazei de impozitare pentru furnizarea energiei termice, reclamanta a criticat, printre altele, modul de calcul folosit de FA, prin care această prestație a fost determinată în conformitate cu articolul 10 alineatul (4) prima teză punctul 1 din UStG în funcție de costurile de producție. În a doua fază, FG a admis în parte acțiunea și a redus impozitul pe cifra de afaceri stabilit. A arătat că impozitul pe cifra de afaceri aferent prestațiilor gratuite se determină în conformitate cu articolul 10 alineatul (4) prima teză punctul 1 din UStG în funcție de costurile de producție, care se calculează potrivit așa-numitei metode a valorii de piață. Este necesar să se țină seama de valoarea de piață a energiei electrice și termice de la locul concret în care se află reclamanta.
- 9 Prin intermediul recursului, reclamanta și FA critică încălcarea dreptului material.

II.

10 [*omissis*]. [suspendare, trimitere preliminară]

11 **1. Cadrul juridic**

12 **a) Dreptul Uniunii**

13 **Articolul 16 din Directiva TVA prevede:**

Utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activității sale economice în interes propriu sau în interesul personalului său, transferul lor gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice sunt considerate livrări ca livrări cu

titlu oneros atunci când taxa aferentă bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial.

Cu toate acestea, utilizarea bunurilor ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mică valoare în scopul desfășurării activității nu este considerată livrare cu titlu oneros.

14 Articolul 74 din Directiva TVA prevede:

Atunci când o persoană impozabilă utilizează sau dispune de bunuri care fac parte din activele activității economice sau atunci când bunurile sunt deținute de o persoană impozabilă sau de către succesorii acesteia după ce activitatea sa economică impozabilă încetează, în conformitate cu articolele 16 și 18, baza de impozitare este prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilite la momentul la care are loc utilizarea, dispunerea sau păstrarea.

15 Articolul 289 din Directiva TVA prevede:

Persoanele impozabile scutite de TVA nu au dreptul de a deduce TVA în conformitate cu articolele 167-171 și cu articolele 173-177 și nu pot menționa TVA pe facturile lor.

16 Articolul 302 din Directiva TVA prevede:

În cazul în care un producător agricol forfetar are dreptul la o compensare în cotă forfetară, acesta nu are dreptul la deducerea TVA pentru activitățile reglementate de respectivul regim forfetar.

17 b) Dreptul național

18 Articolul 3 alineatul (1b) din UStG dispune:

Este considerată livrare cu titlu oneros:

1. utilizarea de către un întreprinzător a unui bun aparținând întreprinderii sale în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice;
2. transferul cu titlu gratuit a unui bun de către un întreprinzător personalului său în folosul propriu, cu excepția cazului în care este vorba despre mici cadouri;
3. orice alt transfer cu titlu gratuit al unui bun, cu excepția cadourilor de mică valoare sau a mostrelor în scopul desfășurării activității economice. Bunul sau elementele componente ale acestuia trebuie să fi dat naștere dreptului la o deducere completă sau parțială.

19 Articolul 10 alineatul (4) din UStG prevede:

Cifra de afaceri se determină:

1. cu ocazia transferului unui bun în sensul articolului 1a alineatul (2) și al articolului 3 alineatul (1a), precum și cu ocazia livrărilor în sensul articolului 3 alineatul (1b), în funcție de prețul de cumpărare majorat cu cheltuielile accesorii efectuate cu bunul sau cu un bun de același tip ori, în lipsa unui preț de cumpărare, în funcție de costurile de producție din momentul operațiunii;

[...]

20 **Articolul 8 din EEG**

(1) Pentru energia electrică produsă în instalații cu o capacitate de 20 de megawați inclusiv, în care se folosește exclusiv biomasă în sensul regulamentului adoptat în temeiul alineatului (7), remunerația este de [...]

(3) Remunerațiile minime potrivit alineatului (1) prima teză se majorează cu 2 % per kilowatt-oră în cazul energiei electrice în sensul articolului 3 alineatul (4) din Legea privind întreținerea, modernizarea și extinderea centralelor de cogenerare, cu condiția prezentării unei dovezi corespunzătoare [...] operatorului de rețea. În locul dovezii menționate în prima teză, pentru instalațiile de cogenerare produse în serie, cu o capacitate de până la 2 megawați, se pot prezenta documente relevante din partea producătorului, în care se menționează capacitatea termică și electrică, precum și indicele de cogenerare.

21 **Articolul 3 alineatul (4) din Legea KWK**

(4) Energia electrică produsă în cogenerare este produsul aritmetic dintre energia termică utilă și indicele de cogenerare al instalației de cogenerare. În instalațiile care nu sunt prevăzute cu subsansambluri de evacuare a căldurii reziduale, întreaga cantitate netă de energie electrică generată este energie electrică cogenerată.

22 **2. Cu privire la prima întrebare preliminară**

23 **a) Obiectul întrebării preliminare determinat prin delimitarea de alte situații**

24 Prima întrebare preliminară privește interpretarea articolului 16 din Directiva TVA. Acest articol corespunde ex-articolului 5 alineatul (6) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (denumită în continuare „Directiva 7/388/CEE”), astfel încât instanța pornește de la premisa că jurisprudența Curții referitoare la articolul 5 alineatul (6) din Directiva 7/388/CEE este avută în vedere și pentru interpretarea articolului 16 din Directiva TVA.

25 Articolul 16 prima teză din Directiva TVA prevede patru cazuri în care utilizarea de către o persoană impozabilă a unui bun aparținând întreprinderii sale este asimilată unei livrări cu titlu oneros. Aceste cazuri pot fi reunite sub conceptul generic de utilizare. Este vorba despre „utilizarea [...] în interes propriu [primul caz] sau [utilizarea] în interesul personalului său [al doilea caz] ori [utilizarea în

scopul] transferul[ui] lor gratuit [al treilea caz] ori, mai general, [utilizarea lor] în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice [al patrulea caz]”.

- 26 În speță, reclamanta a construit o instalație, pentru care are drept de deducere, care produce energie electrică pe care reclamanta o livrează în mod impozabil cu titlu oneros în calitate de persoană impozabilă. Cel puțin pe baza utilizării lor complete în interesul întreprinderii, ea avea dreptul de a deduce complet TVA-ul aferent costurilor de construcție și de operare. [omissis]
- 27 Este însă îndoielnic care sunt consecințele juridice care se produc în legătură cu energia termică generată suplimentar în instalație. Această energie poate fi utilizată diferit. Or, persoana impozabilă care efectuează o furnizare impozabilă cu titlu oneros de energie electrică și care se prevalează de dreptul de deducere completă pentru instalație poate lăsa energia termică să se risipească prin neutilizare (cazul A), poate să o folosească în calitate de persoană fizică (întreprindere profesională unipersonală) pentru încălzirea propriei locuințe (cazul B), să o cedeze gratuit pentru folosința domestică privată a personalului său (cazul C), să o folosească, în calitate de organism de drept public, în interesul propriu al statului, de exemplu pentru încălzirea birourilor administrației de stat și astfel pentru activitățile oficiale de stat menționate la articolul 13 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA (cazul D), să o cedeze gratuit pentru folosința domestică privată a riveranilor (cazul E) sau să o cedeze gratuit unei alte persoane impozabile pentru activitatea economică a acesteia; în acest din urmă caz, diferențierea ar putea fi operată și după cum beneficiarul folosește bunul în cadrul activității sale comerciale în scopul unor operațiuni care dau drept de deducere în temeiul articolului 168 din Directiva TVA sau al articolului 169 din Directiva TVA (cazul F).
- 28 Aprecierea din perspectivă fiscală a celor mai multe dintre aceste cazuri nu ridică probleme. Astfel, în cazul A lipsește operațiunea de utilizare, așa încât articolul 16 prima teză din Directiva TVA nu este aplicabil. În schimb, în cazurile B și C sunt îndeplinite condițiile de la articolul 16 prima teză primul și al doilea caz din Directiva TVA, care, cel puțin în cazul utilizării exclusive în interesul întreprinderii, nu determină o limitare a dreptului de deducere. În cazul D, ținând seama de Hotărârea Curții din 12 februarie 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), nu trebuie să se prezume că există o utilizare în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității economice în sensul articolului 16 prima teză al patrulea caz din Directiva TVA, ceea ce determină bineînțeles limitarea dreptului de deducere a TVA-ului aferent costurilor de construcție și de operare. În cazul E, BFH apreciază că există faptul generator al transferului gratuit în sensul articolului 16 prima teză al treilea caz din Directiva TVA cu drept de deducere completă, întrucât altfel consumul final nu ar mai fi impozitat (hotărârea BFH din 25 noiembrie 2021 – V R 45/20, BFHE 275, 392, punctul 18).

- 29 Este însă îndoielnică aprecierea în cazul F, care se regăsește și trebuie examinat în speță. Se ridică problema dacă și în speță există o utilizare sub formă de „transfer gratuit” în sensul articolului 16 prima teză al treilea caz din Directiva TVA.
- 30 **b) Jurisprudența până în prezent a Curții de Justiție a Uniunii Europene referitoare la articolul 16 din Directiva TVA**
- 31 Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a aplecat deja în mai multe rânduri asupra unuia sau altuia dintre faptele generatoare de la articolul 16 din Directiva TVA [articolul 5 alineatul (6) din Directiva 77/388/CEE].
- 32 Există astfel o utilizare atunci când o societate cedează bunuri unui cumpărător de carburant în schimbul bonurilor valorice pe care cumpărătorul le-a obținut pentru o anumită cantitate cumpărată, plătind prețului final de vânzare a carburantului la pompă în cadrul unei acțiuni publicitare [Hotărârea din 27 mai 1999, Kuwait Petroleum C-48/97, EU:C:1999:203, al doilea răspuns la articolul 5 alineatul (6) din Directiva 77/388/CEE]. Această situație se referă la utilizarea sub formă de transfer gratuit în conformitate cu articolul 16 prima teză al treilea caz din Directiva TVA, astfel cum rezultă din punctul 24 din această hotărâre. La punctul 22 din hotărâre, Curtea a confirmat că există o utilizare, arătând că aceasta poate exista și în cazul transferului pentru nevoile întreprinderii.
- 33 În legătură cu mostrele în sensul articolului 16 a doua teză din Directiva TVA – raportat bineînțeles la articolul 16 prima teză primul și al doilea caz din Directiva TVA – Curtea a statuat că persoana impozabilă care utilizează un bun în interes propriu sau al personalului său și consumatorul final care își procură un bun de același tip trebuie să fie tratați egal și că impozitarea utilizărilor urmărește evitarea cazurilor de consum final netaxat [Hotărârea din 30 septembrie 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, punctul 17 și următorul, cu referire la articolul 5 alineatul (6) din Directiva 77/388/CEE].
- 34 În fine, Curtea a hotărât că nu există nicio utilizare atunci când persoana impozabilă, în cadrul activității sale economice, execută gratuit, în beneficiul unei municipalități, lucrări de extindere a unui drum municipal, care este utilizat atât de public, cât și de persoana impozabilă [Hotărârea din 16 septembrie 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, al treilea răspuns referitor la articolul 5 alineatul (6) din Directiva 77/388/CEE]. Prin trimitere la Hotărârile Kuwait Petroleum (EU:C:1999:203) și EMI Group (EU:C:2010:559), Curtea a statuat că nu există un transfer în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activității întreprinderii (în sensul articolului 16 prima teză primul caz din Directiva TVA), având în vedere că lucrările au fost efectuate în folosul persoanei impozabile, împrejurare care nu exclude însă o utilizare determinată de alte operațiuni (punctul 64). De asemenea, utilizarea drumului extins în scopul circulației publice nu infirmă existența unei utilizări. Lucrările de extindere a acestui drum au fost efectuate pentru a răspunde interesului persoanei impozabile de a circula pe el cu vehicule grele (punctul 65). Curtea a mai arătat că nu există consum final netaxat (punctul 66) și s-a referit în acest sens la „utilizarea finală

efectivă”, din care rezultă o utilizare prioritară de către persoana impozabilă în raport cu utilizarea „irelevantă” pentru circulația publică (punctele 67 și 37).

35 **c) Răspuns posibil la prima întrebare preliminară**

36 **aa) Confirmarea utilizării prin interpretarea literală a dispoziției**

37 Pornind de la modul de redactare a articolului 16 prima teză al treilea caz din Directiva TVA, în speță există un transfer gratuit. Cu energia termică, reclamanta a utilizat din activele întreprinderii sale un bun în sensul articolului 15 alineatul (1) din Directiva TVA, pe care l-a produs în întreprindere. Întrucât pentru instalația cu care s-a generat energia termică reclamanta avea drept de deducere pentru livrările taxabile de energie electrică efectuate cu titlu oneros, reclamanta a generat și energia termică cu drept de deducere.

38 Sunt îndeplinite în continuare condițiile pentru faptul de transfer generator. Se consideră transfer transmiterea bunului transferat către o altă persoană în condițiile în care altfel s-ar efectua o livrare [articolul 14 alineatul (1) din Directiva TVA]. Acesta este cazul punerii la dispoziție a energiei termice în scopul de a fi utilizată de către beneficiar.

39 Acest transfer a fost de asemenea gratuit, întrucât transmiterea energiei termice la A și B s-a efectuat, contrar stipulației contractuale, fără plată [*omissis*].

40 **bb) Semnificația consumului final**

41 Este îndoielnic dacă faptul generator al utilizării ca transfer gratuit poate fi limitat de o condiție suplimentară mai mult decât rezultă din modul de redactare a articolului 16 prima teză al treilea caz din Directiva TVA, deoarece și acest fapt generator al utilizării ar putea servi la evitarea unui consum final netaxat (a se vedea II.2.b de mai sus). Faptul generator al utilizării ca transfer gratuit ar presupune în acest caz un consum final netaxat. O atare limitare ar putea fi dedusă din Hotărârea Curții în cauza *Mitteldeutsche HartsteinIndustrie* (EU:C:2020:712). O asemenea limitare ar putea fi susținută și de egalitatea de tratament între primul și al doilea caz prevăzute la articolul 16 prima teză din Directiva TVA.

42 Cu toate acestea, în cazul unei interpretări atât de restrictive ar trebui să se răspundă și la întrebarea dacă consumul final netaxat nu există nici atunci când beneficiarul transferului, care este o persoană impozabilă, utilizează bunul transferat în cadrul activității sale comerciale sau dacă este de asemenea necesar să folosească bunul transferat în cadrul activității sale comerciale pentru care are drept de deducere în conformitate cu articolul 168 din Directiva TVA sau cu articolul 169 din Directiva TVA. Ultima posibilitate ar putea fi justificată prin aceea că în caz contrar bunul transferat, care a dat drept de deducere celui care a făcut transferul (în speță, reclamanta), poate fi utilizat de beneficiarul transferului (în speță, A și B) în cadrul unor activități care nu dau drept de deducere.

- 43 La aprecierea primei întrebări preliminare, instanța consideră că din Hotărârea *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712) nu se poate desprinde cu certitudine posibilitatea unei interpretări care restrânge modul de redactare (printr-o condiție suplimentară). Aceasta pentru că neaplicarea articolului 16 prima teză a treia situație din Directiva TVA care rezultă din această hotărâre ar putea fi de asemenea susținută de faptul că lucrările de extindere a drumului municipal în scopul circulației vehiculelor grele ale persoanei impozabile ar trebui considerate un transfer efectuat de persoana impozabilă către sine, lipsind astfel faptul generator al transferului către altă persoană.
- 44 Împotriva unei interpretări care restrânge modul de redactare ar putea sta și faptul că în Hotărârea *Kuwait Petroleum* (EU:C:1999:203) Curtea a afirmat că există un transfer gratuit, deși transferul a fost în beneficiul activității economice a celui care a realizat transferul (Hotărârea *Curții în cauza Kuwait Petroleum*, EU:C:1999:203, punctul 22). Această situație privită simetric cu cea a beneficiarului transferului ar însemna că există un transfer gratuit și atunci când el folosește bunul transferat în cadrul activității sale economice. În plus, Curtea a statuat că „nu se face distincție în funcție de regimul fiscal al destinatarului mostrelor” (Hotărârea *EMI Group*, EU:C:2010:559, punctul 52).
- 45 În fine, trebuie să se țină cont că, potrivit voinței legiuitorului Uniunii, utilizarea ca transfer gratuit potrivit articolului 16 prima teză al treilea caz din Directiva TVA ar trebui să îndeplinească o funcție proprie în raport cu utilizarea în scopuri private în sensul articolului 16 prima teză primul și al doilea caz din Directiva TVA. În aceste condiții, pare îndoielnic dacă transferul gratuit ar trebui supus aceluiași restricții ca celor aplicate utilizării private, deoarece la aplicarea criteriului unui consum final netaxat este posibil ca articolul 16 prima teză al treilea caz din Directiva TVA să nu mai aibă un domeniu de aplicare propriu.
- 46 **cc) Considerarea consecințelor juridice**
- 47 Este de asemenea necesar să se ia în considerare consecințele juridice care rezultă din confirmarea sau infirmarea unei interpretări ce restrânge modul de redactare.
- 48 **(1) Interpretarea restrictivă**
- 49 Dacă pe baza criteriului unui consum final netaxat trebuie infirmat faptul generator al transferului gratuit în sensul articolului 16 prima teză al treilea caz din Directiva TVA, este necesar ca cel care face transferul să aprecieze dacă la beneficiar există un astfel de consum final. În acest caz, cel care face transferul suportă riscul unei aprecieri eronate. Speța revelă acest lucru. Astfel, pe de o parte, reclamanta ar trebui să primească un preț în schimbul punerii la dispoziție a energiei termice, în timp ce, pe de altă parte, energia termică ar trebui folosită de beneficiarii A și B în anumite scopuri ale activităților economice pe care le desfășoară. Prima parte a acestui contract nu fusese executată, deoarece transferul energiei termice nu a fost plătit în niciunul dintre cele două cazuri. Totodată se poate considera – cel puțin în abstract – posibilitatea ca beneficiarii (în speță, A și

B) să utilizeze, contrar stipulației contractuale, prestația gratuită (în speță, energia termică) în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității lor economice. Prin urmare, reclamanta suportă în principiu riscul ca întreprinderea profesională unipersonală A și asociații lui B să folosească energia termică contrar contractului, de exemplu în scopuri domestice private. Dacă pentru aplicarea articolului 16 prima teză al treilea caz din Directiva TVA este relevant modul de utilizare a bunului de către beneficiar (care are, după caz, drept de deducere), cel care face transferul trebuie să suporte riscul unei aprecieri eronate în această privință.

50 Aceasta ar putea fi o justificare pentru a lua în considerare, în scopul confirmării faptului generator al transferului gratuit, în conformitate cu modul de redactare a articolului 16 prima teză al treilea caz din Directiva TVA, numai transferul și caracterul oneros al acestuia, fără a limita acest fapt generator prin cerința unui consum final netaxat.

51 (2) Aplicarea literală

52 Este necesar să se aibă în vedere și consecințele juridice ce rezultă din aplicarea literală. Or, ținând cont de principiul neutralității fiscale (a se vedea de exemplu Hotărârea din 13 martie 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punctul 41), confirmarea utilizării ca transfer gratuit ar putea fi considerată necorespunzătoare, dacă beneficiarul impozabil al transferului folosește bunul transferat în cadrul unei activități comerciale care îi dă drept de deducere. Cedarea energiei electrice este supusă totuși impozitului pe cifra de afaceri, fără ca beneficiarul prestației să îl poată deduce ca TVA achitat în amonte. În această privință, ar putea exista o încălcare a principiului neutralității fiscale atunci când impozitarea utilizării la cel care face transferul nu se corelează cu dreptul de deducere al beneficiarului transferului.

53 Cu toate acestea, o asemenea înfirmare a dreptului de deducere pare îndoielnică, deoarece articolul 16 prima teză din Directiva TVA asimilează utilizarea cu o livrare cu titlu oneros. Dacă beneficiarul impozabil al transferului folosește bunul transferat în conformitate cu articolul 16 prima teză al treilea caz din Directiva TVA și se consideră că i-a fost livrat în unul dintre scopurile prevăzute la articolul 168 sau la articolul 169 din Directiva TVA, sunt îndeplinite condițiile materiale ale dreptului de deducere. În ceea ce privește cerința suplimentară a unei facturi potrivit articolului 178 litera (a) din Directiva TVA, s-ar putea considera în temeiul articolului 226 din Directiva TVA că cel ce face transferul este autorizat să emită o factură pentru utilizare. Această factură ar menționa ca bază de impozitare (articolul 226 punctul 8 din Directiva TVA) în special valoarea transferului potrivit articolului 74 din directivă și cuantumul impozitului aferent (articolul 226 punctul 10 din Directiva TVA). Cererea de plată nu figurează printre mențiunile de pe factură. Prin urmare, în cazul unei utilizări ca transfer gratuit se poate considera că există o deducere fără ca pentru aceasta să fie necesar ca beneficiarul transferului să îl plătească pe cel care face transferul, deoarece, atunci când caracterul gratuit există de la început, lipsește condiția prealabilă a „neplății [...] după livrare” de la articolul 90 din Directiva TVA. În schimb, dacă beneficiarul

transferului plătește taxa datorată pentru utilizare, situația rămâne neschimbată, căci o atare plată a taxei nu se consideră contrapartidă.

54 Pentru confirmarea dreptului de deducere ar fi în fine necesar să se considere că taxa datorată pentru utilizare este o taxă datorată sau achitată în sensul articolului 168 litera (a) din Directiva TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 ianuarie 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, punctul 37).

55 **d) Pertinența primei întrebări preliminare**

56 Articolul 3 alineatul (1b) din UStG are ca fundament articolul 16 din Directiva TVA și corespunde acestei prevederi (a se vedea hotărârile BFH din 16 octombrie 2013 – XI R 39/12, BFHE 243, 77, BStBl II 2014, 1024, punctul 27, și din 21 mai 2014 – V R 20/13, BFHE 246, 226, BStBl II 2014, 1029). Potrivit ambelor articole, transferul gratuit se consideră livrare cu titlu oneros atunci când taxa aferentă bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial [articolul 3 alineatul (1b) prima teză punctul 3 și a doua teză din UStG; articolul 16 prima teză din Directiva TVA]. În speță, livrările de energie termică efectuate către A și B sunt transferuri gratuite în sensul acestor dispoziții, deoarece operarea centralei de cogenerare cu instalație de biogaz dă reclamantei dreptul de deducere completă a taxei.

57 FG nu a reținut elemente de fapt din care rezultă dacă A și B sunt sau nu sunt îndreptățiți să deducă complet TVA-ul. Nu se poate exclude că A și B sunt întreprinderi mici sau că nu beneficiază de regimul forfetar aplicabil producătorilor agricoli și silvici.

58 **3. Cu privire la a doua întrebare preliminară**

59 a) Semnificația faptului generator pentru baza de impozitare

60 Scopul articolului 74 din Directiva TVA este realizarea faptului generator al utilizării de la articolul 16 prima teză din Directiva TVA, întrucât din articolul 74 din Directiva TVA rezultă baza de impozitare pentru această utilizare. Aceasta justifică în opinia instanței luarea în considerare a obiectivelor urmărite prin articolul 16 din Directiva TVA și la interpretarea articolului 74 din directivă.

61 **b) Obiectivele privind impozitarea utilizării**

62 Referitor la faptul generator al utilizării, Curtea a statuat deja că „persoana impozabilă care folosește un bun din întreprinderea sa și consumatorul obișnuit care cumpără un bun de același fel trebuie să beneficieze de același tratament. Având în vedere realizarea acestui obiectiv, [articolul 5 alineatul (6) din Directiva 77/388/CEE] împiedică persoana impozabilă care a putut deduce TVA-ul la cumpărarea unui bun afectat întreprinderii sale să se sustragă de la plata TVA-ului atunci când folosește bunul întreprinderii în scopuri private și care obține astfel un avantaj necuvenit în raport cu consumatorul obișnuit care plătește TVA-ul la cumpărarea bunului” (Hotărârea din 17 mai 2001, Fischer și Brandenstein, C-

322/99 și C-323/99, EU:C:2001:280, punctul 56). Or, interpretarea faptului generator al transferului în sensul că „în cazul utilizării unui bun în interesul privat al persoanei impozabile, bunul și elementele încorporate în acesta trebuie impozitate global, deși acest bun a fost inițial achiziționat fără posibilitatea de deducere în amonte a TVA-ului și că numai «elementele sale componente» achiziționate ulterior dau dreptul la deducerea în amonte a TVA-ului este contrară obiectivului egalității de tratament urmărit prin această dispoziție” (Hotărârea Fischer și Brandenstein, EU:C:2001:280, punctul 75).

63 c) Semnificația faptului generator pentru baza de impozitare

64 Dacă scopul urmărit prin prevederea faptului generator al transferului, și anume „ca persoana impozabilă să nu obțină un avantaj necuvenit în raport cu consumatorul obișnuit” (Hotărârea Fischer și Brandenstein, EU:C:2001:280, punctul 76; a se vedea și Hotărârea din 16 iunie 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, punctul 39), trebuie transpus la articolul 74 din Directiva TVA, această transpunere ar putea duce la luarea în considerare la determinarea prețului de cost numai a acelor costuri de producție pentru care se datorează TVA, deoarece și consumatorii obișnuți care produc un bun datorează TVA-ul numai în limita acestor costuri. Rezultatul acestei interpretări este că persoana impozabilă care produce bunul nu obține un avantaj necuvenit în raport cu consumatorul obișnuit care produce un bun, dacă în cazul acestuia din urmă la determinarea prețului de cost nu se iau în considerare cheltuielile supuse taxei în amonte (cum sunt de exemplu cele efectuate cu un credit scutit în conformitate cu articolul 135 din Directiva TVA).

65 Este necesar însă să se ia în considerare și prețul de cumpărare care trebuie aplicat prioritar în conformitate cu articolul 74 din Directiva TVA. În acest caz, ar putea să fie necesar să nu fie permisă împărțirea acestui preț într-un element impozabil și un element scutit. În plus, instanța subliniază că administrația fiscală consideră că costurile supuse taxei în amonte trebuie incluse în calculul prețurilor de cost [în acest sens, secțiunea 10.6 punctul 1 a cincea teză din Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (Instrucțiuni privind aplicarea impozitului de cifra de afaceri)]. Această practică este criticată în doctrină ([*omissis*]). BFH nu a tranșat până acum această chestiune (a se vedea de exemplu hotărârea BFH din BFHE 275, 392, punctul 34 și următorul, și hotărârea din 15 martie 2022 – V R 34/20, BFHE 276, 369, punctul 26).

66 d) Pertinența celei de a doua întrebări preliminare

67 Și a doua întrebare este pertinentă pentru soluția în cauză. Într-adevăr, baza de impozitare în conformitate cu articolul 74 din Directiva TVA este constituită din „prețul de cost” numai în lipsa unui preț de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare (a se vedea Hotărârea din 23 aprilie 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, punctul 37; Hotărârea din 28 aprilie 2016, Het Oudeland Beheer, C-128/14, EU:C:2016:306, punctul 48). Potrivit jurisprudenței BFH, aceasta este situația din speță, deoarece A și B nu sunt

racordate la o rețea de energie termică care să fi permis cumpărarea cu titlu oneros a energiei termice de la un terț (a se vedea BFH, hotărârea din BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809, punctul 39; și hotărârea din BFHE 276, 369, punctul 16). Așadar, prețul de cost de la articolul 74 din Directiva TVA este relevant pentru soluționarea litigiului. Dacă în prețul de cost trebuie să se calculeze numai cheltuielile supuse taxei în amonte, se diminuează baza de impozitare și determină astfel admiterea în parte a acțiunii.

68 **4. Cu privire la a treia întrebare preliminară**

69 **a) Obiectul celei de a treia întrebări preliminare**

70 Prin intermediul celei de a treia întrebări preliminare, instanța solicită să se clarifice dacă prețul de cost cuprinde numai costurile de producție ori costurile de conversie directe sau și costurile care pot fi atribuite indirect (cum sunt de exemplu cheltuielile de finanțare).

71 Îndoielile care există în această privință rezultă din considerațiile Curții referitoare la dobânzile aferente creditelor din Hotărârea Property Development Company (EU:C:2015:265, punctul 40). Potrivit Curții, nu are importanță aspectul dacă prețul de cumpărare (care se ia în considerare înaintea prețului de cost) al unor imobile similare cuprinde sau nu cuprinde dobânzi aferente creditelor care au fost plătite eventual cu ocazia construirii acestor imobile. Astfel, spre deosebire de criteriul prețului de cost, criteriul prețului de cumpărare al unor bunuri similare permite autorității fiscale să se întemeieze pe prețurile de piață ale acestui tip de bunuri la momentul utilizării imobilului în cauză, fără a trebui să se examineze în detaliu ce elemente de valoare au condus la acest preț.

72 Rezultă deci că în cazul prețului de cost este necesar să se examineze elementele de valoare care au condus la acest preț. Spre deosebire de determinarea costului de cumpărare, pentru determinarea prețului de cost ar putea fi, prin urmare, important de exemplu dacă există dobânzi aferente creditelor, ce ar trebui astfel avute în vedere. Această ipoteză ar putea fi însă infirmată de dificultățile ce rezultă atunci când doar costurile care se atribuie direct (cum sunt de exemplu cheltuielile de regie) fac parte din categoria prețului de cost. Scopul care trebuie urmărit în opinia instanței, de a calcula în mod simplu valoarea utilizărilor, se opune astfel luării în considerare a unor asemenea costuri, cum sunt de exemplu cheltuielile de finanțare.

73 **b) Pertinența celei de a treia întrebări preliminare**

74 A treia întrebare preliminară este la fel de pertinentă pentru soluția în cauză ca și a doua întrebare. Dacă cheltuielile de finanțare nu fac parte din prețul de cost, se reduce baza de impozitare a utilizării energiei termice și determină o sarcină fiscală redusă a reclamantei, precum și la admiterea în parte a acțiunii.

75 [omissis] [aspecte de procedură]

76 [omissis]

DOCUMENT DELUCRU