HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

8 decembrie 2016?*

„Trimitere preliminară — Taxa pe valoarea adăugată — Directiva 2006/112/CE — Cooperare integrată — Acordarea unei finanțări și livrări de active circulante necesare pentru producția agricolă — Prestație unică și complexă — Prestații distincte și independente — Prestație accesorie și prestație principală”

În cauza C-208/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Kúria (Curtea Supremă, Ungaria), prin decizia din 26 martie 2015, primită de Curte la 5 mai 2015, în procedura

Stock ‘94 Szolgáltató Zrt.

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul J. L. da Cruz Vilaça (raportor), președinte de cameră, doamna M. Berger și domnii A. Borg Barthet, E. Levits și F. Biltgen, judecători,

avocat general: M. H. Saugmandsgaard Øe,

grefier: domnul I. Illéssy, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 7 iulie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Stock ‘94 Szolgáltató Zrt., de Z. Várszegi și de A. Kis, ügyvédek;

— pentru guvernul maghiar, de M. Z. Fehér, de G. Koós și de M. Bóra, în calitate de agenți;

— pentru Comisia Europeană, de L. Havas, de R. Lyal și de C. Soulay, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

* ? Limba de procedură: maghiara.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 1 alineatul (2), a articolului 2 alineatul (1) literele (a) și (c), a articolului 14 alineatul (1), a articolului 24 alineatul (1), a articolului 73, a articolului 78 litera (b), precum și a articolului 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Stock ‘94 Szolgáltato Zrt., pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (Direcția Generală a Vămilor și Finanțelor din regiunea Transdanubia Meridională, care ține de Administrația Națională a Impozitelor și Vămilor, Ungaria, denumită în continuare „direcția generală”), pe de altă parte, în legătură cu regimul taxei pe valoarea adăugată (TVA) aplicabile unei operațiuni numite de „cooperare integrată”.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 1 alineatul (2) din Directiva TVA prevede:

„Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.

La fiecare operațiune, TVA, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului.”

4 În temeiul articolului 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din această directivă, sunt supuse TVA „[livrările] de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare” și, respectiv, „prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

5 Articolul 14 alineatul (1) din directiva menționată definește livrarea de bunuri drept „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”.

6 Potrivit articolului 24 alineatul (1) din aceeași directivă:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.”

7 Articolul 73 din Directiva TVA prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, 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.”

8 Articolul 78 litera (b) din această directivă prevede:

„Baza de impozitare include următoarele elemente:

[…]

(b) cheltuieli accesorii cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului. […]”

9 Articolul 135 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată prevede:

„(1) Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[…]

(b) acordarea și negocierea de credite și gestionarea creditelor de către persoana care le acordă.”

Dreptul maghiar

10 În temeiul articolului 2 litera a) din az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr.°CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), sunt supuse impozitelor prevăzute de aceasta „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

11 În această privință, articolul 9 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul definește livrarea de bunuri drept „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar sau orice altă operațiune care produce aceleași efecte juridice în ceea ce privește achiziția unui bun corporal”. Din articolul 13 alineatul (1) din această lege rezultă că prestarea de servicii înseamnă „orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul prezentei legi”.

12 Articolul 65 din Legea privind TVA-ul prevede:

„Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii, baza de impozitare include, dacă prezenta lege nu prevede altfel, contrapartida exprimată în bani, obținută sau care urmează să fie obținută de persoana îndreptățită de la cumpărătorul bunului, de la beneficiarul serviciului sau de la un terț, inclusiv orice tip de subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

13 Articolul 70 alineatul (1) litera b) din această lege prevede că, în cazul livrărilor de bunuri și al prestărilor de servicii, baza impozabilă include „cheltuielile accesorii pe care furnizorul bunului sau prestatorul serviciilor le transferă cumpărătorului bunului sau beneficiarului serviciului, în special comisioanele sau alte tipuri de intermediere, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare”.

14 Potrivit articolului 86 alineatul (1) litera b) din Legea privind TVA-ul, sunt scutite de TVA „acordarea și negocierea de credite, împrumuturi de bani și alte servicii care constituie un astfel de raport juridic, precum și gestionarea creditelor de către persoana care le acordă”.

Litigiul principal și întrebările preliminare

15 Stock ‘94 este o societate comercială cu sediul în Ungaria. Ea operează ca „integrator” în cadrul unei instituții proprii sistemului agricol maghiar numite de „cooperare integrată”. Această instituție este guvernată de principiul potrivit căruia integratorul încheie un contract cu un agricultor, și anume

„subiectul integrat”, prin care îi acordă un împrumut, utilizat de acesta din urmă pentru a cumpăra de la integrator mijloace necesare activității sale de producător, precum semințele, denumite „active circulante”. Subiectul integrat vinde apoi bunurile agricole produse fie integratorului, fie pe piață, prin intermediul acestuia din urmă.

16 În speță, Stock ‘94 a încheiat cu diferiți producători agricoli contracte de integrare în temeiul cărora, pe de o parte, se angaja să susțină, în special din punct de vedere tehnologic, producția agricultorilor, precum și să finanțeze cumpărarea activelor circulante necesare în acest scop. Pe de altă parte, acești agricultori se angajau să cultive produsele vizate pe anumite suprafețe și să utilizeze împrumuturile acordate de integrator exclusiv pentru cumpărarea activelor circulante de la acesta.

17 Stock ‘94 a facturat vânzarea activelor circulante către agricultori aplicând livrărilor o cotă de TVA de 25 %. În schimb, această societate a exonerat de TVA dobânzile, facturate trimestrial, percepute pentru împrumuturile acordate agricultorilor în vederea cumpărării activelor circulante. În luna iunie 2011, cuantumul dobânzilor percepute în temeiul contractelor de finanțare a activelor circulante se ridica la 149 846 000 de forinți maghiari (HUF) (aproximativ 483 500 de euro).

18 În cadrul unui control fiscal al declarațiilor de TVA din această perioadă, efectuat *a posteriori* de autoritatea fiscală maghiară de prim grad, aceasta a constatat, referitor la dobânzile percepute pentru împrumuturi, existența unei diferențe de TVA în cuantum de 37 462 000 HUF (aproximativ 121 000 de euro). În consecință, autoritatea fiscală a obligat societatea Stock ‘94 să achite această sumă, majorată cu dobânzi de întârziere, aplicându-i de asemenea o amendă fiscală.

19 Direcția generală a confirmat pe fond decizia autorității de prim grad, constatând că împrumuturile destinate cumpărării activelor circulante erau elemente intrinseci ale serviciului de cooperare integrată furnizat de Stock ‘94. În consecință, ea a apreciat că aceeași cotă de TVA trebuia să fie aplicată atât livrărilor de active circulante, cât și împrumuturilor. Aceasta a redus însă la 17 588 000 HUF suma care trebuia achitată (aproximativ 56 500 de euro).

20 Instanța de prim grad a confirmat poziția direcției generale. În această privință, ea a constatat că împrumuturile care au fost acordate nu puteau fi utilizate decât pentru cumpărarea activelor circulante de la Stock ‘94, astfel încât creditele și livrarea activelor circulante de care beneficiau agricultorii constituiau două elemente intrinseci ale serviciului complex de cooperare integrată furnizat de societatea respectivă. Această instanță a statuat de asemenea că aceste prestații aveau același obiectiv și că dobânzile creditelor utilizate pentru cumpărarea activelor circulante erau simple cheltuieli accesorii ale livrării acestor active, aceasta fiind prestația principală în cadrul operațiunii complexe în discuție. În consecință, contraprestația facturată cu titlu de prestație accesorie trebuia să beneficieze de același regim fiscal cu cel al livrării activelor circulante.

21 Sesizată cu un recurs formulat de Stock ‘94 împotriva hotărârii pronunțate în primă instanță, Kúria (Curtea Supremă, Ungaria) solicită să se stabilească dacă, în scopuri de TVA, trebuie să considere că livrarea activelor circulante și acordarea unui împrumut constituie două operațiuni distincte și independente una de cealaltă sau o operațiune unică. În ipoteza în care aceste două prestații ar trebui să fie considerate o operațiune unică, instanța de trimitere solicită să se stabilească în ce condiții cooperarea integrată constituie o excepție de la principiul universalității TVA-ului.

22 În aceste împrejurări, Kúria (Curtea Supremă) a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 1 alineatul (2), articolul 2 alineatul (1) literele (a) și (c), articolul 14 alineatul (1), articolul 24 alineatul (1), articolul 73, articolul 78 litera (b) și articolul 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că livrarea de bunuri și acordarea unui împrumut, efectuate în temeiul unui contract încheiat între integrator și subiectul integrat, constituie

operațiuni distincte și independente («distinct and independent») în scopuri de TVA sau în sensul că are loc o operațiune unică («single») a cărei bază de impozitare include, în plus față de contravaloarea bunului, dobânzile aferente împrumutului acordat?

2) Dacă cea de a doua interpretare este conformă cu Directiva TVA, această directivă poate fi interpretată, în ceea ce privește o operațiune unică (single) ce cuprinde atât o livrare de bunuri supusă TVA-ului, cât și o prestare de servicii scutită de TVA, în sensul că operațiunea respectivă reprezintă o excepție de la principiul universalității TVA-ului? În cazul unui răspuns afirmativ, ce condiții trebuie îndeplinite?

3) Faptul că integratorul poate efectua, conform contractului, noi prestări de servicii în favoarea subiectului integrat și la cererea acestuia sau că poate cumpăra bunurile agricole produse de subiectul integrat influențează răspunsul la întrebările anterioare și, în cazul unui răspuns afirmativ, în ce măsură?”

Cu privire la întrebările preliminare

23 Prin întrebările adresate, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că acordarea unui împrumut destinat cumpărării de bunuri agricole și livrarea acestor bunuri în cadrul unei operațiuni de cooperare agricolă integrată trebuie considerate o operațiune complexă unică sau operațiuni distincte și independente, în sensul acestei directive, având în vedere și posibilitatea de care dispune integratorul de a furniza servicii suplimentare și de a cumpăra producția agricolă a subiecților integrați.

24 În cazul în care cele două prestații ar trebui considerate o operațiune complexă unică, instanța de trimitere întreabă, în continuare, care sunt criteriile ce permit să se stabilească dacă operațiunea de cooperare integrată poate fi considerată o excepție de la principiul universalității TVA-ului.

25 Or, după cum a arătat Comisia în observațiile sale scrise, această din urmă întrebare trebuie interpretată în sensul că urmărește să identifice care dintre prestații, împrumutul sau livrarea de bunuri, determină regimul aplicabil operațiunii de cooperare integrată. Astfel, întrucât prestațiile accesorii beneficiază de același tratament precum cea principală în materie de TVA (Hotărârea din 2 decembrie 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punctul 24), în ipoteza în care acordarea unui împrumut ar constitui prestația principală, întreaga operațiune ar trebui să fie scutită de TVA în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA.

26 În această privință, trebuie amintit că, în scopuri de TVA, fiecare prestație trebuie să fie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă, astfel cum reiese din articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA (Hotărârea din 16 aprilie 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punctul 30 și jurisprudența citată).

27 Cu toate acestea, în anumite împrejurări, mai multe operațiuni formal distincte care ar putea fi furnizate separat și care ar da naștere astfel în mod individual la impozitare sau la scutire trebuie să fie considerate o operațiune unică dacă acestea nu sunt independente. Este vorba despre o operațiune unică în special atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial. Aceasta este situația și în cazul în care una sau mai multe prestații constituie o prestație principală, iar cealaltă sau celelalte prestații constituie una sau mai multe prestații accesorii, care beneficiază de același tratament fiscal precum prestația principală. O prestație trebuie printre altele să fie considerată ca fiind accesorie unei prestații principale atunci când nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului (Hotărârea din 16 aprilie 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punctul 31 și jurisprudența citată).

28 Pentru a determina dacă, în scopuri de TVA, prestațiile furnizate constituie mai multe prestații independente sau o prestație unică, trebuie identificate elementele caracteristice ale operațiunii în cauză (a se vedea Hotărârea din 17 ianuarie 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 32, și Hotărârea din 16 aprilie 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punctul 32).

29 În această privință, trebuie arătat, pe de o parte, că, pentru a stabili dacă o operațiune care cuprinde mai multe prestații constituie o operațiune unică în scopuri de TVA, Curtea ține cont de obiectivul economic al acestei operațiuni (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 noiembrie 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, punctul 39, Hotărârea din 28 octombrie 2010, Axa UK, C-175/09, EU:C:2010:646, punctul 23, și Hotărârea din 27 septembrie 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punctul 23). În analiza sa, Curtea ia de asemenea în considerare interesul destinatarilor prestațiilor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 aprilie 2015, Invitel, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, C-42/14, EU:C:2015:229, punctul 35).

30 Pe de altă parte, trebuie amintit că, în cadrul cooperării instituite în temeiul articolului 267 TFUE, instanțelor naționale le revine sarcina de a determina dacă persoana impozabilă furnizează o prestație unică într-o anumită speță și de a efectua toate aprecierile de fapt definitive în această privință. Revine însă Curții sarcina de a furniza instanțelor menționate toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care sunt sesizate (Hotărârea din 17 ianuarie 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 33 și jurisprudența citată).

31 În speță, în primul rând, din decizia de trimitere reiese că operațiunea de cooperare integrată în discuție în litigiul principal este reglementată de principiul potrivit căruia integratorul acordă un împrumut unui subiect integrat, pe care acesta nu îl poate utiliza decât pentru a cumpăra active circulante de la integrator.

32 În aceste condiții, acordarea unor asemenea împrumuturi nu constituie o prestație care să aibă un interes autonom din perspectiva subiecților integrați (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 decembrie 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, punctul 27), în măsura în care aceste resurse financiare nu pot fi utilizate liber.

33 În al doilea rând, astfel cum Stock ‘94 însăși admite în observațiile sale, întrucât nu dispunea de o autorizație pentru a acționa în calitate de instituție de credit, aceasta nu putea acorda împrumuturi subiecților integrați fără ca aceste împrumuturi să fie destinate cumpărării activelor sale circulante.

34 În al treilea rând, din decizia de trimitere reiese că livrarea activelor circulante și împrumutul urmăresc același obiectiv economic, și anume, în esență, instituirea unui ajutor financiar și logistic pentru agricultori, permițându-le să desfășoare o activitate de producție agricolă. În această privință, trebuie amintit că, potrivit condițiilor generale care guvernează cooperarea integrată în discuție în litigiul principal, astfel cum sunt rezumate în decizia de trimitere, Stock ‘94 s-a angajat să susțină activitatea de producție a subiecților integrați și să finanțeze achizițiile de active circulante necesare în acest scop.

35 În aceste condiții, livrarea acestor active circulante constituie pentru subiecții integrați prestația principală care ține de cooperarea integrată, în condițiile în care agricultorii vor fi în măsură să își continue activitatea agricolă datorită acestor active. Astfel, obținerea unui împrumut pentru achiziția acestor active nu constituie pentru acești agricultori un scop în sine, ci doar un mijloc care le permite să dobândească activele circulante necesare pentru producția lor agricolă.

36 Revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă operațiunea de cooperare integrată în discuție în litigiul principal prezintă efectiv obiectivul economic menționat la punctul 34 din prezenta hotărâre, precum și de a stabili dacă livrarea activelor circulante prezintă o asemenea importanță fundamentală pentru subiecții integrați.

37 Dacă aceasta ar fi situația, trebuie să se considere că livrarea activelor circulante și acordarea unui împrumut destinat cumpărării acestor active constituie o operațiune complexă în scopuri de TVA, prestația principală fiind livrarea acestor active.

38 În sfârșit, în al patrulea rând, având în vedere cele expuse la punctele 31-37 din prezenta hotărâre, împrejurarea că Stock ‘94 poate oferi, în mod facultativ, servicii suplimentare subiecților integrați și poate cumpăra producția agricolă a acestora este lipsită de relevanță pentru soluția expusă la punctul 37 din această hotărâre.

39 Având în vedere ansamblul acestor considerații, este necesar să se răspundă la întrebările preliminare că Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că:

— o operațiune de cooperare agricolă integrată care prevede că un operator economic livrează bunuri unui agricultor și îi acordă un împrumut destinat cumpărării acestor bunuri constituie, în sensul acestei directive, o operațiune unică, în care livrarea bunurilor este prestația principală. Baza de impozitare a operațiunii unice respective este constituită atât din prețul bunurilor menționate, cât și din dobânzile plătite pentru împrumuturile acordate agricultorilor;

— faptul că un integrator poate furniza agricultorilor servicii suplimentare sau poate cumpăra producția agricolă a acestora este lipsit de relevanță în ceea ce privește calificarea operațiunii în discuție drept operațiune unică în sensul Directivei TVA.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că:

— o operațiune de cooperare agricolă integrată care prevede că un operator economic livrează bunuri unui agricultor și îi acordă un împrumut destinat cumpărării acestor bunuri constituie, în sensul acestei directive, o operațiune unică, în care livrarea bunurilor este prestația principală. Baza de impozitare a operațiunii unice respective este constituită atât din prețul bunurilor menționate, cât și din dobânzile plătite pentru împrumuturile acordate agricultorilor;

— faptul că un integrator poate furniza agricultorilor servicii suplimentare sau poate cumpăra producția agricolă a acestora este lipsit de relevanță în ceea ce privește calificarea operațiunii în discuție drept operațiune unică în sensul Directivei 2006/112.

Semnături