

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

18 ianuarie 2018(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoare adăugată (TVA) – Directiva 77/388/CEE – Articolul 12 alineatul (3) litera (a) al treilea paragraf – Cotă redusă de TVA – Anexa H categoria 7 – Prestație unică compusă din două elemente distincte – Aplicare selectivă a unei cote reduse de TVA unuia dintre aceste elemente – Vizită turistică denumită «World of Ajax» – Vizită a muzeului AFC Ajax”

În cauza C-463/16,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), prin decizia din 12 august 2016, primită de Curte la 17 august 2016, în procedura

Stadion Amsterdam CV

împotriva

Staatssecretaris van Financiën,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul C. Vajda (raportor), președinte de cameră, domnul E. Juhász și doamna K. Jürimäe, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Stadion Amsterdam CV, de J. F. Kijftenbelt și de T. J. Kok, în calitate de belastingadviseurs;
- pentru guvernul neerlandez, de M. Bulterman și de J. Langer, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de G. Wils, în calitate de agenți,

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

pronunată prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 12 alineatul (3) litera (a) 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 (JO 1977, L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2001/4/CE a Consiliului din 19 ianuarie 2001 (JO 2001, L 22, p. 17) (denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Stadion Amsterdam CV, pe de o parte, și Staatssecretaris van Financiën (Secretarul de stat pentru finanțe, șeful de birou de Jos), cu privire la refuzul acestuia din urmă de a aplica reclamantei din litigiul principal o cotă redusă a taxei pe valoare adăugată (TVA) pentru activitățile de vizită turistică pe care le propune aceasta.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 A șasea directivă a fost abrogată și înlocuită, începând de la 1 ianuarie 2007, cu 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). Cu toate acestea, rămânând seama de data faptelor în discuție în litigiul principal, acesta din urmă rămâne guvernat de A șasea directivă.

4 Articolul 2 din A șasea directivă prevedea:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]” [traducere neoficială]

5 Potrivit articolului 12 alineatul (3) litera (a) din această directivă:

„Rata standard a [TVA-ului] se stabilește de fiecare stat membru ca procent din suma impozabilă și este aceeași pentru furnizarea de produse și pentru furnizarea de servicii. Între 1 ianuarie 2001 și 31 decembrie 2005, acest procent nu poate fi mai mic de 15 %.

[...]

De asemenea, statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse. Aceste cote reduse se fixează ca procent din baza de impozitare, care nu poate fi mai mic de 5 % și se aplică numai livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa H.” [traducere neoficială]

6 Anexa H la această directivă, intitulată „Lista livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse de TVA”, avea următorul cuprins:

„La transpunerea în legislația națională a următoarelor categorii de produse, statele membre pot utiliza Nomenclatura combinată pentru a delimita în mod precis categoria în cauză.

Categoria

Denumire

[...]

[...]

7

dreptul de intrare la spectacole, teatre, circuri, târguri, parcuri de distracții, concerte, muzee, grădini zoologice, cinematografe, expoziții și manifestări și instituții culturale similare;

[...]

[...]” [traducere neoficială]

Dreptul neerlandez

7 Articolul 9 din Wet op de omzetbelasting (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri) din 28 iunie 1968 (Stb. 1968, nr. 329), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „Legea privind impozitul pe cifra de afaceri”), prevede următoarele:

„Taxa este de 21 %.

2. Prin derogare de la alineatul 1, taxa este de:

a) 6 % pentru livrările de bunuri și pentru prestările de servicii înscrise în tabelul I anexat la prezenta lege;

[...]”

8 Tabelul I anexat la Legea privind impozitul pe cifra de afaceri enumeră livrările de bunuri și prestările de servicii supuse cotei reduse prevăzute la articolul 9 alineatul 2 litera (a) din această lege. Punctul b.14 din tabelul menționat prevede:

„Dreptul de intrare la:

[...]

c) muzee sau colecții publice, inclusiv livrările de bunuri strâns legate de activitatea acestora precum cataloage, fotografii sau fotocopii;

[...]

g) parcuri de distracții, locuri de joacă, grădini ornamentale, precum și alte instituții prevăzute în principal și în permanență pentru divertisment și recreere.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

9 Stadion Amsterdam este o societate care exploatează un complex polivalent de clădiri, denumit Arena, compus dintr-un stadion și din echipamente conexe. În acest complex se află și muzeul clubului de fotbal AFC Ajax (denumit în continuare „AFC Ajax”).

10 Stadion Amsterdam închiriază stadionul unor terți pentru organizarea de întreceri sportive și, ocazional, pentru reprezentații ale unor artiști. În plus, Stadion Amsterdam oferă posibilitatea de a vizita Arena în perioadele în care nu au loc evenimente sportive sau muzicale, în cadrul unor vizite turistice cu plată, denumite „World of Ajax”, care se compun dintr-o vizită cu ghid a stadionului și o vizită fără ghid a muzeului AFC Ajax. Cu această ocazie, participanții, însoțiți de un ghid care le transmite diverse informații despre AFC Ajax, despre stadion și despre

reprezentan?iile muzicale, viziteaz? tribuna ?i terenul de fotbal, sala pentru conferin?e de pres? ?i camera de control a stadionului. La sfâr?itul vizitei cu ghid, participan?ii au posibilitatea de a vizita liber muzeul AFC Ajax. În perioada în discu?ie din litigiul principal, ?i anume între 1 ianuarie 2001 ?i 30 iunie 2005, nu era posibil? vizitarea muzeului men?ionat f?r? participarea la vizita cu ghid a stadionului.

11 Apreciind c? vizita turistic? trebuia s? fie considerat? drept o presta?ie în domeniul cultural, intrând sub inciden?a punctului b.14 litera (c) din tabelul I din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, sau drept recreere sau divertisment, intrând sub inciden?a punctului b.14 litera (c) din acela?i tabel, Stadion Amsterdam a aplicat cota redus? de TVA prev?zut? de aceast? lege cifrei de afaceri rezultate din respectiva presta?ie.

12 În urma unui control fiscal, inspectorul autorit??ii fiscale a considerat c? aceast? presta?ie trebuia s? fie supus? cotei normale de TVA. În consecin??, el a emis o decizie de rectificare pentru perioadele cuprinse între 1 ianuarie 2001 ?i 30 iunie 2002 ?i între 1 iulie 2002 ?i 30 iunie 2005.

13 Stadion Amsterdam a introdus o ac?iune împotriva acestei decizii la rechtbank Haarlem (Tribunalul Haarlem, ??rile de Jos). Hot?rârea dat? de acesta din urm? a f?cut obiectul unui apel la Gerechtshof te Amsterdam (Curtea de Apel din Amsterdam, ??rile de Jos). Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Suprem? a ??rilor de Jos), pronun?ându?se asupra unui recurs introdus de Secretarul de stat pentru finan?e, a anulat, prin hot?rârea din 10 august 2012, hot?rârea dat? în apel ?i a trimis cauza spre rejudecare la Gerechtshof te 's?Gravenhage (Curtea de Apel din Haga, ??rile de Jos). În urma unui nou recurs împotriva hot?rârii date în apel, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Suprem? a ??rilor de Jos), prin hot?rârea din 14 noiembrie 2014, a anulat hot?rârea men?ionat? ?i a trimis cauza spre rejudecare la Gerechtshof te 's?Hertogenbosch (Curtea de Apel din Hertogenbosch, ??rile de Jos), care s?a pronun?at la 16 iulie 2015.

14 În hot?rârea sa, Gerechtshof te 's?Hertogenbosch (Curtea de Apel din Hertogenbosch) s?a întemeiat pe aprecierea, care reiese ?i din hot?rârea dat? de Gerechtshof te Amsterdam (Curtea de Apel din Amsterdam), potrivit c?reia o vizit? turistic? constituia o presta?ie unic? ce nu putea fi fragmentat? în vederea aplic?rii unei cote speciale de TVA uneia dintre componentele acestei presta?ii. Gerechtshof te 's?Hertogenbosch (Curtea de Apel din Hertogenbosch) a apreciat astfel c? veniturile ob?inute în schimbul vizitelor turistice trebuiau supuse, în integralitatea lor, cotei normale de TVA.

15 Sesizat? cu recurs împotriva Hot?rârii date de Gerechtshof te 's?Hertogenbosch (Curtea de Apel din Hertogenbosch), Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Suprem? a ??rilor de Jos) precizeaz? c? reiese din procedura na?ional? faptul c? prestarea de servicii în discu?ie este compus? din dou? elemente, ?i anume vizita cu ghid a stadionului ?i vizita muzeului AFC Ajax, primul constituind elementul principal, iar al doilea elementul accesoriu, elementele respective alc?tuind astfel o presta?ie unic?. Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Suprem? a ??rilor de Jos) arat? în aceast? privin?? c? pre?ul trebuie s? fie achitat pentru aceste dou? elemente ?i c?, în perioada avut? în vedere în decizia de rectificare contestat? în fa?a sa, vizitatorii nu aveau posibilitatea de a vizita doar muzeul AFC Ajax.

16 Aceast? instan?? ridic? problema dac? faptul c? vizita cu ghid a stadionului ?i vizita muzeului AFC Ajax sunt atât de strâns legate încât ele trebuie s? fie considerate, în scopuri de TVA, drept o presta?ie unic? implic? faptul c? aceast? presta?ie va trebui în mod necesar s? fie supus? aceleia?i cote de TVA. Potrivit instan?ei men?ionate, de?i aceast? interpretare pare s? rezulte din jurispruden?a Cur?ii, în special din Hot?rârea din 25 februarie 1999, CPP (C?349/96, EU:C:1999:93), din Hot?rârea din 11 februarie 2010, Graphis Procédé (C?88/09, EU:C:2010:76), ?i din Hot?rârea din 17 ianuarie 2013, BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15), interpretarea

susținut de Stadion Amsterdam potrivit creia diferitele componente ale unei prestații unice pot, în anumite împrejurări, să fie supuse unor cote de TVA diferite ar putea să își găsească o justificare în alte hotărâri ale Curții, în special în Hotărârea din 6 iulie 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451), și în Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța (C-94/09, EU:C:2010:253).

17 Astfel, instanța de trimitere nu exclude că Hotărârea din 6 iulie 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451), și Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța (C-94/09, EU:C:2010:253), pot fi interpretate în sensul că, atunci când este posibil să se distingă un element concret și specific în cadrul unei prestații unice, care ar fi supus unei cote reduse de TVA dacă ar fi furnizat separat, această cotă redusă de TVA s-ar aplica atunci respectivului aspect concret și specific determinat al prestației, cu excluderea celorlalte aspecte ale acesteia. O aplicare selectivă a cotei reduse de TVA la o singură componentă a unei prestații unice ar fi totuși supus condiției să nu fie astfel introdusă nicio denaturare a concurenței între prestatorii de servicii și să nu fie alterată funcționalitatea sistemului de TVA. În mod concret, ar trebui să se asigure că prețul elementului concret și specific al prestației unice poate fi determinat și reflecta valoarea reală a acestui element, astfel încât să se excludă o majorare artificială a prețului atribuit elementului respectiv.

18 Instanța de trimitere precizează în această privință că, în ipoteza în care ar trebui să se separe cele două elemente care compun prestarea serviciului în cauză, prețul total al acesteia este de 10 euro de persoană, din care 3,50 euro corespund prețului vizitei muzeului AFC Ajax.

19 În aceste condiții, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 12 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că, în cazul în care o prestație care constituie, în scopuri de TVA, o prestație unică este compusă din două sau mai multe elemente concrete și specifice cîrora, dacă ar fi prestate separat, li s-ar aplica cote diferite de TVA, perceperea TVA-ului aferent acestei prestații complexe trebuie să se realizeze în funcție de cotele diferite de TVA aplicabile elementelor, în măsura în care remunerația pentru serviciul respectiv poate fi fracționată în funcție de un raport corect între elementele menționate?”

Cu privire la întrebarea preliminară

20 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă A șasea directivă trebuie interpretată în sensul că o prestație unică, precum cea în discuție în litigiul principal, compusă din două elemente distincte, unul fiind principal, iar celălalt accesoriu, care, dacă ar fi furnizate separat, ar fi supuse unor cote de TVA diferite, trebuie să fie impozitată potrivit cotelor de TVA aplicabile acestor elemente atunci când prețul fiecărui element care compune prețul total plătit de un consumator pentru a putea beneficia de această prestație poate fi identificat.

21 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că reiese din jurisprudența Curții că, atunci când o operațiune este constituită dintr-un fascicul de elemente și de acte, trebuie luate în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea respectivă pentru a determina dacă această operațiune de natură, în scopuri de TVA, la două sau mai multe prestații distincte sau la o prestație unică (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții, C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, EU:C:2011:135, punctul 52 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 21 februarie 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punctul 27 și jurisprudența citată).

22 Curtea a apreciat de asemenea că, pe de o parte, din articolul 2 din A șasea directivă

rezult? c? fiecare opera?iune trebuie s? fie considerat? în mod normal ca fiind distinct? ?i independent? ?i c?, pe de alt? parte, opera?iunea constituit? dintr?o singur? presta?ie pe plan economic nu trebuie s? fie descompus? în mod artificial, pentru a nu altera func?ionalitatea sistemului de TVA. Este necesar s? se considere c? exist? o presta?ie unic? atunci când dou? sau mai multe elemente ori acte furnizate clientului de persoana impozabil? sunt atât de strâns legate între ele încât formeaz?, în mod obiectiv, o singur? presta?ie economic? indivizibil?, a c?rei descompunere ar avea un caracter artificial (Hot?rârea din 10 martie 2011, Bog ?i al?ii, C?497/09, C?499/09, C?501/09 ?i C?502/09, EU:C:2011:135, punctul 53 ?i jurispruden?a citat?, precum ?i Hot?rârea din 10 noiembrie 2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, punctul 70 ?i jurispruden?a citat?).

23 În plus, este vorba despre o presta?ie unic? în situa?ia în care unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentând presta?ia principal?, în timp ce, invers, alte elemente trebuie s? fie privite ca una sau mai multe presta?ii accesorii care au acela?i tratament fiscal precum presta?ia principal?. În special, o presta?ie trebuie s? fie considerat? ca fiind accesorie unei presta?ii principale atunci când nu constituie pentru clientel? un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condi?ii de serviciul principal al prestatorului (Hot?rârea din 10 martie 2011, Bog ?i al?ii, C?497/09, C?499/09, C?501/09 ?i C?502/09, EU:C:2011:135, punctul 54 ?i jurispruden?a citat?, precum ?i Hot?rârea din 10 noiembrie 2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, punctul 71 ?i jurispruden?a citat?).

24 În această privin??, în ceea ce prive?te problema dac? accesul la un parc acvatic care propune vizitatorilor nu numai instala?ii care permit practicarea unor activit??i sportive, ci ?i alte tipuri de activit??i de destindere sau de relaxare constituia o presta?ie unic?, intrând sub inciden?a articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112, Curtea a apreciat c? faptul c? parcul acvatic nu propune decât un bilet unic de intrare care confer? dreptul de acces la întregul complex, f?r? nicio distinc?ie în func?ie de tipul de instala?ie utilizat? efectiv, de modul ?i de durata utiliz?rii sale pe perioada valabilit??ii biletului de intrare, constituie un indiciu important al existen?ei unei presta?ii unice (Hot?rârea din 21 februarie 2013, Žamberk, C?18/12, EU:C:2013:95, punctul 32).

25 În cauza principal?, instan?a de trimitere a calificat într?un mod conform jurispruden?ei amintite la punctele 21-23 din prezenta hot?râre vizita turistic? alcătuit? din cele dou? elemente men?ionate la punctul 15 din prezenta hot?râre drept presta?ie unic? ?i a considerat c? vizita muzeului AFC Ajax constituia un element accesoriu vizitei cu ghid a stadionului în cauz?.

26 În ceea ce prive?te problema dac? cele dou? elemente care compun presta?ia unic? men?ionat?, dintre care unul este principal, iar cel?lalt accesoriu, pot fi supuse unor cote de TVA distincte, care ar fi cele aplicabile elementelor respective dac? ar fi furnizate separat, a interpreta A ?asea directiv? în sensul c? ar permite o astfel de impozitare ar fi contrar jurispruden?ei citate la punctele 21-23 din prezenta hot?râre. Astfel, dup? cum au admis Stadion Amsterdam, guvernul neerlandez ?i Comisia în observa?iile lor scrise, reiese din îns??i calificarea drept presta?ie unic? a unei opera?iuni care con?ine mai multe elemente c? această opera?iune va fi supus? unei singure cote de TVA (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 17 ianuarie 2013, BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, punctul 30 ?i jurispruden?a citat?, precum ?i Hot?rârea din 10 noiembrie 2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, punctul 71 ?i jurispruden?a citat?). Posibilitatea l?sat? statelor membre de a supune diferitele elemente care compun o presta?ie unic? diferitor cote de TVA aplicabile elementelor men?ionate ar descompune artificial această presta?ie ?i ar risca s? altereze func?ionalitatea sistemului de TVA, cu înc?lcarea jurispruden?ei men?ionate la punctul 22 din prezenta hot?râre.

27 Aceea?i concluzie este valabil? chiar ?i în ipoteza avut? în vedere de instan?a de trimitere,

în care este posibil să se identifice prețul care corespunde fiecărui element distinct care compune prestația unică. Astfel, faptul că o asemenea identificare este posibilă sau că părțile sunt de acord cu privire la aceste prețuri nu este de natură să justifice o excepție de la principiile care rezultă din jurisprudența citată la punctele 22 și 23 din prezenta hotărâre.

28 În plus, principiul neutralității fiscale ar risca să fie compromis întrucât două prestații unice, compuse din două sau mai multe elemente distincte, care sunt, în toate privințele, similare, ar trebui să fie supuse, în conformitate cu ipoteza menționată, unor cote de TVA distincte aplicabile elementelor menționate, după cum este sau nu este posibil să se identifice prețul care corespunde acestor elemente diferite.

29 Trebuie să se mai examineze dacă, în ipoteza vizată de întrebarea preliminară, o excepție de la principiile amintite la punctele 21-23 din prezenta hotărâre poate fi dedusă din Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), din Hotărârea din 8 mai 2003, Comisia/Franța (C-384/01, EU:C:2003:264), din Hotărârea din 6 iulie 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451), și din Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța (C-94/09, EU:C:2010:253), evocate de instanța de trimitere în decizia sa de trimitere sau de Stadion Amsterdam în observațiile sale prezentate Curții.

30 În ceea ce privește, în primul rând, Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), Curtea a apreciat, la punctul 29 din hotărârea menționată, că trebuie cutate elementele caracteristice ale operațiunii în discuție pentru a determina dacă persoana impozabilă livrează consumatorului, avut în vedere drept consumator mediu, mai multe prestații principale distincte sau o prestație unică. Potrivit Curții, o astfel de metodă ține seama de dubla împrejurare, de altfel amintită la punctul 22 din prezenta hotărâre, potrivit căreia, pe de o parte, decurge din articolul 2 alineatul (1) din Așasea directivă că fiecare prestare de servicii trebuie să fie considerată în mod normal ca distinctă și independentă și, pe de altă parte, prestația constituită dintr-un singur serviciu pe plan economic nu trebuie să fie descompusă artificial pentru a nu altera funcționalitatea sistemului de TVA. Prin urmare, punctul 29 din acea hotărâre nu poate fi interpretat în sensul că permite aplicarea unei cote distincte de TVA unui element specific și concret al unei prestații unice. Dimpotrivă, reiese din cuprinsul punctului menționat că o astfel de aplicare ar echivala cu a descompune în mod artificial o prestație unică.

31 În ceea ce privește, în al doilea rând, Hotărârea din 8 mai 2003, Comisia/Franța (C-384/01, EU:C:2003:264), trebuie precizat că, pe de o parte, această hotărâre privește conformitatea cu articolul 12 alineatul (3) literele (a) și (b) din Așasea directivă a legislației unui stat membru care limita cota redusă de TVA la o anumită categorie de livrări de gaze naturale și de electricitate enunțate în directiva menționată, și anume partea fixă din prețurile unor astfel de livrări efectuate în rețelele publice. Pe de altă parte, trebuie să se observe că, în cadrul acestei proceduri de constatare a neîndeplinirii obligațiilor, Curtea a constatat că Comisia nu a probat că aplicarea acestei cote reduse la un singur aspect al livrării de gaze naturale și de electricitate ar încălca principiul neutralității fiscale inerent celei de Așasea directive, fără să abordeze în niciun caz problema dacă există o prestație unică. Prin urmare, nu poate fi dedusă din acea hotărâre nicio concluzie cu privire la o eventuală posibilitate de a aplica o cotă distinctă de TVA la elemente distincte ale unei prestații unice.

32 În ceea ce privește, în al treilea rând, Hotărârea din 6 iulie 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:451), aceasta privește, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 14 din respectiva hotărâre, problema dacă faptul că anumite bunuri fac obiectul unei livrări unice, care conține, pe de o parte, un bun principal supus de legislația acestui stat membru unei scutiri cu rambursarea taxei plătite, în sensul articolului 28 alineatul (2) litera (a) din Așasea directivă, și, pe de altă parte, bunuri excluse de respectiva legislație din domeniul de aplicare al acestei scutiri,

împiedic? statul membru în cauz? s? perceap? TVA?ul la cota normal? asupra furniz?rii acestor bunuri excluse.

33 Curtea, care a r?spuns negativ la aceast? întrebare, a subliniat c?, în situa?ia în discu?ie în cauza care a determinat pronun?area hot?rârii men?ionate, scutirea livr?rii bunurilor furnizate împreun? cu bunul principal, excluse expres de la o scutire în legisla?ia na?ional?, ar contraveni cuprinsului ?i obiectivului articolului 28 alineatul (2) litera (a) din A ?asea directiv?, potrivit c?ruia sfera derog?rii prev?zute de aceast? din urm? dispozi?ie este limitat? la ceea ce era expres prev?zut de legisla?ia na?ional? la 1 ianuarie 1991 (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 6 iulie 2006, Talacre Beach Caravan Sales, C?251/05, EU:C:2006:451, punctele 20-22). În acea hot?râre, Curtea a constatat în mod expres c? jurispruden?a privind impozitarea opera?iunilor unice nu se aplica scutirilor cu rambursarea taxei pl?tite prev?zute la articolul 28 din A ?asea directiv? (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 6 iulie 2006, Talacre Beach Caravan Sales, C?251/05, EU:C:2006:451, punctul 24).

34 În ceea ce prive?te, în al patrulea rând, Hot?rârea din 6 mai 2010, Comisia/Fran?a (C?94/09, EU:C:2010:253), aceasta prive?te compatibilitatea cu Directiva 2006/112 a unei reglement?ri na?ionale care prevede o aplicare selectiv? a cotei reduse de TVA de c?tre un stat membru la transportul corpurilor cu vehicule ale întreprinderilor de pompe funebre, cu excluderea celorlalte prest?ri de servicii furnizate de acestea ?i a furniz?rii de bunuri conexe. Pentru a determina dac? aplicarea selectiv? a unei cote reduse de TVA era conform? cu articolele 96-99 alineatul (1) din Directiva 2006/112, Curtea a apreciat c? problema dac? o opera?iune care cuprinde mai multe elemente trebuie s? fie considerat? drept o presta?ie unic? nu este determinant? pentru exercitarea de c?tre statele membre a marjei de apreciere pe care le?o confer? Directiva 2006/112 în ceea ce prive?te aplicarea cotei reduse de TVA (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 6 mai 2010, Comisia/Fran?a, C?94/09, EU:C:2010:253, punctul 33). În aceste condi?ii, Curtea a considerat c? nu era necesar s? se cerceteze dac? prest?rile de servicii furnizate de întreprinderile de pompe funebre trebuiau sau nu trebuiau s? fie considerate drept o opera?iune unic?, ci era necesar în schimb s? se verifice dac? transportul de corpuri cu vehicule constituia un aspect concret ?i specific al categoriei de presta?ii, astfel cum este ea prev?zut? la punctul 16 din anexa III la Directiva 2006/112, ?i, dac? era cazul, s? se examineze dac? aplicarea acestei cote aduce sau nu aduce atingere principiului neutralit??ii fiscale (Hot?rârea din 6 mai 2010, Comisia/Fran?a, C?94/09, EU:C:2010:253, punctul 34).

35 Prin urmare, în acea hot?râre, Curtea s?a pronun?at printre altele, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 33 din aceasta, asupra întinderii marjei de apreciere conferite statelor membre de Directiva 2006/112 în ceea ce prive?te aplicarea selectiv? a unei cote reduse. În schimb, cauza principal? prive?te o problem? de natur? diferit?.

36 Având în vedere tot ceea ce preced?, trebuie s? se r?spund? la întrebarea adresat? c? A ?asea directiv? trebuie interpretat? în sensul c? o presta?ie unic?, precum cea în discu?ie în litigiul principal, compus? din dou? elemente distincte, unul fiind principal, iar cel?lalt accesoriu, care, dac? ar fi furnizate separat, ar fi supuse unor cote de TVA diferite, trebuie s? fie impozitat? doar la cota de TVA aplicabil? acestei presta?ii unice, cot? determinat? în func?ie de elementul principal, chiar dac? pre?ul fiec?rui element care compune pre?ul total pl?tit de un consumator pentru a putea beneficia de aceast? presta?ie poate fi identificat.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

37 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 noua) declară:

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, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2001/4/CE a Consiliului din 19 ianuarie 2001, trebuie interpretată în sensul că o prestație unică, precum cea în discuție în litigiul principal, compusă din două elemente distincte, unul fiind principal, iar celălalt accesoriu, care, dacă ar fi furnizate separat, ar fi supuse unor cote de taxă pe valoare adăugată diferite, trebuie să fie impozitată doar la cota de taxă pe valoare adăugată aplicabilă acestei prestații unice, cota determinată în funcție de elementul principal, chiar dacă prețul fiecărui element care compune prețul total plătit de un consumator pentru a putea beneficia de această prestație poate fi identificat.

Semnături

* Limba de procedură: neerlandeza.