

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

19 decembrie 2019(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 98 – Posibilitatea statelor membre de a aplica o cotă redusă de TVA în cazul anumitor livrări de bunuri și prestări de servicii – Anexa III punctul 12 – Cota redusă de TVA aplicabilă închirierii unor locuri în campinguri sau pe terenuri destinate parcurii rulotelor – Chestiunea aplicării acestei cote reduse în cazul închirierii de locuri de acostare pentru ambarcațiuni într-un port de agrement – Comparatie cu închirierea de spații pentru parcarele vehiculelor – Egalitate de tratament – Principiul neutralității fiscale”

În cauza C-715/18,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 2 august 2018, primită de Curte la 15 noiembrie 2018, în procedura

Segler-Vereinigung Cuxhaven eV

împotriva

Finanzamt Cuxhaven,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din doamna L. S. Rossi, președintă de cameră, și domnii J. Malenovský (raportor) și F. Biltgen, judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul german, de S. Eisenberg și de J. Möller, în calitate de agenți;
- pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistat de F. Urbani Neri, avvocato dello Stato;
- pentru Comisia Europeană, de R. Pethke și de N. Gossement, 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 98 alineatul (2) 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”), coroborată cu anexa III punctul 12 din această directivă.

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între Segler-Vereinigung Cuxhaven eV, pe de o parte, și Finanzamt Cuxhaven (Administrația Fiscală Cuxhaven, Germania) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu cota taxei pe valoarea adăugată (TVA) aplicabilă închirierii de locuri de acostare pentru ambarcațiuni.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 În temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

„prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;”

4 Articolul 96 din această directivă prevede:

„Statele membre aplică o cotă standard a [TVA-ului], care este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.”

5 Articolul 98 alineatele (1) și (2) din directiva menționată prevede:

„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.

[...]”

6 Potrivit articolului 135 alineatul (1) litera (l) din directiva menționată, statele membre scutesc, între altele, „leasingul sau închirierea de bunuri imobile”.

7 Articolul 135 alineatul (2) din aceeași directivă prevede:

„Sunt excluse de la scutirea prevăzută la alineatul (1) litera (l) următoarele operațiuni:

(a) prestarea de servicii de cazare, definită de legislația statelor membre, în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, inclusiv cazări în tabere de vacanță sau în locuri amenajate pentru camping;

(b) închirierea de spații pentru parcarele vehiculelor;

[...]”

8 Anexa III la Directiva TVA cuprinde lista livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse prevăzute la articolul 98 din această directivă. Punctul 12 din această

anex? cuprinde urm?toarele servicii:

„cazarea în hoteluri ?i unit??i similare, inclusiv cazarea pentru vacan?? ?i închirierea unor locuri în campinguri sau pe terenuri destinate parc?rii rulotelor;”

Dreptul german

9 Articolul 1 alineatul (1) punctul 1 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumit? în continuare „UStG”) prevede:

„(1) Sunt supuse impozitului pe cifra de afaceri urm?toarele opera?iuni:

1. livr?rile ?i alte presta?ii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul german de c?tre o întreprindere în cadrul activit??ii sale economice. Impozitarea nu este exclus? de faptul c? opera?iunea este efectuat? în temeiul unui act legal sau administrativ sau c? aceasta este considerat? ca efectuat? în temeiul unei dispozi?ii legale;”

10 Articolul 4 punctul 12 litera a) din UStG prevede:

„Dintre opera?iunile care fac obiectul articolului 1 alineatul 1 punctul 1 sunt scutite:

[...]

12 a) închirierea ?i leasingul de bunuri imobile, de titluri în privin?a c?rora se aplic? dispozi?iile dreptului civil privind bunurile imobile ?i de propriet??i funciare ?i imobiliare ale statului;

[...]

Nu sunt scutite închirierea de înc?peri de locuit sau de camere pe care un antreprenor le?a prev?zut ca spa?ii de cazare de scurt? durat? a unor persoane str?ine, închirierea de locuri de parcare a vehiculelor, închirierea de scurt? durat? de locuri în campinguri ?i închirierea ?i leasingul unor ma?ini sau a unor instala?ii de orice alt? natur? care fac parte dintr?o suprafa?? de exploatare [...], chiar dac? acestea reprezint? componente esen?iale ale unui imobil.”

11 Potrivit articolului 12 alineatul (1) din UStG, se aplic? cota normal? de impozitare de 19 %.

12 În temeiul articolului 12 alineatul (2) punctul 11 din UStG, impozitul pe cifra de afaceri se reduce la 7 % din baza de impozitare pentru urm?toarele opera?iuni:

„Închirierea de locuin?e sau de camere pe care un comerciant le rezerv? ca spa?ii de cazare de scurt? durat? a unor persoane ter?e, precum ?i închirierea de scurt? durat? a unor locuri în campinguri. Prima tez? nu se aplic? presta?iilor care nu servesc în mod direct închirierii, chiar dac? aceste presta?ii sunt achitate prin pre?ul chiriei.”

13 Articolul 3 alineatul (1) din Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Legea fundamental? a Republicii Federale Germania) din 23 mai 1949 (BGBl. 1949, p. 1) prevede c? toate fiin?ele umane sunt egale în fa?a legii.

Litigiul principal ?i întrebarea preliminar?

14 Reclamanta din ac?iunea principal? este o asocia?ie declarat? de interes general al c?rei scop îl constituie promovarea sporturilor nautice care utilizeaz? ambarca?iuni cu pânze sau cu motor. Aceasta gestioneaz? aproximativ 300 de locuri de acostare pentru ambarca?iuni, dintre care aproximativ jum?tate au fost atribuite, în cursul anilor 2010-2012 (denumi?i în continuare „anii în litigiu”), membrilor asocia?iei. Membrii sunt obliga?i ca, în caz de absen??, s? permit? utilizarea

locurilor lor de acostare de c?tre invita?i. Restul locurilor de acostare sunt în întregime disponibile invita?ilor.

15 În cursul anilor în litigiu, reclamanta din ac?iunea principal? a aplicat cota redus? de TVA în cazul remunera?iilor ob?inute în schimbul punerii la dispozi?ie a locurilor de acostare pentru ambarca?iuni c?tre invita?i.

16 În urma unui control efectuat la reclamanta din ac?iunea principal?, administra?ia fiscal? a decis s? modifice avizele privind impozitul pe cifra de afaceri pentru anii în litigiu ?i a supus aceste remunera?ii cotei normale de TVA.

17 Niedersächsische Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Saxonia Inferioar?, Germania) a respins ac?iunea introdus? de reclamanta din litigiul principal împotriva acestei decizii. Potrivit acestei instan?e, cedarea temporar? a folosin?ei locurilor de acostare pentru ambarca?iuni nu poate fi calificat? drept „închiriere de scurt? durat? a unor locuri în campinguri” în sensul articolului 12 alineatul (2) punctul 11 din UStG. Potrivit instan?ei men?ionate, o astfel de punere la dispozi?ie intr? în sfera no?iunii „închirierea de locuri de parcare a vehiculelor”, men?ionat? la articolul 4 punctul 12 teza a doua, a doua op?iune, din UStG, dispozi?ie ea îns??i întemeiat? pe articolul 135 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA. Principiul general al egalit??ii stabilit la articolul 3 alineatul 1 din Legea fundamental? a Republicii Federale Germania nu s?ar opune acestei interpret?ri.

18 Reclamanta din litigiul principal a formulat recurs la Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?, Germania) împotriva hot?rârii Niedersächsische Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Saxonia Inferioar?). Potrivit reclamantei din ac?iunea principal?, impozitarea închirierii de locuri de acostare pentru ambarca?iuni la cota normal? de TVA încalc? principiul general al egalit??ii, în m?sura în care punerea la dispozi?ie de locuri pentru campere ?i de locuri de parcare pentru rulote este supus? cotei reduse de TVA. O interpretare conform? cu principiul egalit??ii ar determina, în opinia reclamantei din ac?iunea principal?, ca toate formele de cazare de scurt? durat?, oricare ar fi acestea, s? fie în mod uniform supuse cotei reduse de TVA. Presta?iile efectuate de reclamanta din litigiul principal s?ar limita la punerea la dispozi?ie a locurilor de acostare pentru ambarca?iuni în scopul caz?rii persoanelor care practicau sporturi nautice cu vele. Astfel, taxele portuare (*Hafengeld*) nu ar fi datorate decât în cazul r?mânerii peste noapte.

19 În aceste condi?ii, Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?) a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Reducerea cotei de impozitare pentru închirierea unor locuri în campinguri sau pe terenuri destinate parc?rii rulotelor, în temeiul articolului 98 alineatul (2) din Directiva [TVA], coroborat cu anexa III punctul 12 din directiva men?ionat?, include de asemenea închirierea locurilor de acostare pentru ambarca?iuni?”

Cu privire la întrebarea preliminar?

20 Prin intermediul întreb?rii formulate, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 12 din anexa III la aceast? directiv? trebuie interpretat în sensul c? cota redus? de TVA, prev?zut? la aceast? dispozi?ie, pentru închirierea unor locuri de camping ?i a unor locuri pentru caravane este de asemenea aplicabil? închirierii de locuri de acostare pentru ambarca?iuni.

21 În aceast? privin??, trebuie ar?tat c?, potrivit articolului 96 din Directiva TVA, fiecare stat membru aplic? aceea?i cot? standard de TVA pentru livr?rile de bunuri ?i pentru presta?iile de servicii.

- 22 Prin derogare, articolul 98 din această directivă prevede posibilitatea aplicării unor cote reduse de TVA. În acest scop, anexa III la directiva menționată enumeră în mod exhaustiv categoriile de livrări de bunuri și de prestări de servicii care pot face obiectul cotelor reduse (Hotărârea din 9 martie 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punctul 21).
- 23 În special, punctul 12 din anexa III la Directiva TVA permite statelor membre să aplice o cotă redusă de TVA „cazării în hoteluri și unități similare, inclusiv cazarea pentru vacanță și închirierea unor locuri în campinguri sau pe terenuri destinate parcurii rulotelor”.
- 24 În speță, se pune problema dacă închirierea de locuri de acostare pentru ambarcațiuni poate fi asimilată, în raport cu punctul 12 din anexa III la Directiva TVA, cu închirierea unor locuri în campinguri sau pe terenuri destinate parcurii rulotelor.
- 25 Din această perspectivă, trebuie amintit cu titlu introductiv, pe de o parte, că dispozițiile care au caracter de derogare de la un principiu sunt de strictă interpretare. Pe de altă parte, noțiunile folosite în anexa III la Directiva TVA trebuie interpretate în conformitate cu sensul obișnuit al termenilor respectivi (a se vedea Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punctele 59 și 60, precum și jurisprudența citată).
- 26 Punctul 12 din anexa III la Directiva TVA precizează diferitele prestații de „cazare” care pot fi supuse unei cote de TVA reduse.
- 27 Astfel cum rezultă din jurisprudența citată la punctul 25 din prezenta hotărâre, este necesar să se interpreteze în mod strict noțiunea „cazare” în sensul punctului 12 din anexa III la Directiva TVA și să nu se extindă domeniul de aplicare al acestei dispoziții la prestații care nici nu figurează în textul dispoziției menționate, nici nu sunt intrinsec legate de această noțiune.
- 28 Or, închirierea de locuri de acostare pentru ambarcațiuni, pe de o parte, nu figurează în textul punctului 12 din anexa III la Directiva TVA și, pe de altă parte, nu este intrinsec legată de noțiunea „cazare”, dar are ca scop principal să permită imobilizarea și securizarea ambarcaunilor la chei.
- 29 Astfel, rezultă că punctul 12 din anexa III la Directiva TVA nu trebuie interpretat în sensul că permite unui stat membru să aplice o cotă redusă de TVA închirierii de amplasamente pentru ambarcațiuni.
- 30 O astfel de interpretare este de altfel confirmată de obiectivele următoare de regimul de cote reduse de TVA.
- 31 În această privință, este necesar să se amintească faptul că trebuie să se recunoască legiuitorului Uniunii o largă putere de apreciere, dat fiind faptul că este chemat, atunci când adoptă o măsură de natură fiscală, să facă alegeri de natură politică, economică, precum și socială și să ierarhizeze interese contrare sau să efectueze aprecieri complexe (Hotărârea din 7 martie 2017, RPO, C-390/15, EU:2017:174, punctul 54).
- 32 În acest context general, este important de precizat că, prin introducerea anexei III la Directiva TVA, legiuitorul Uniunii a dorit ca bunurilor esențiale, precum și bunurilor și serviciilor care corespund unor obiective sociale și culturale, în măsura în care acestea nu prezintă sau prezintă puține riscuri de denaturare a concurenței, să li se poată aplica o cotă redusă de TVA (Hotărârea din 4 iunie 2015, Comisia/Regatul Unit, C-161/14, EU:C:2015:355, punctul 25).
- 33 Mai precis, acordarea în favoarea statelor membre, la punctul 12 din această anexă, a posibilității de a aplica o cotă redusă de TVA unor forme de cazare, în special de vacanță, și

r?spunzând astfel unei necesit??i esen?iale a oric?rei persoane aflate în deplasare este de natur? s? faciliteze accesul larg la presta?iile în cauz?.

34 Or, acordarea posibilit??ii de a aplica o cot? redus? de TVA presta?iilor de închiriere de locuri de acostare pentru ambarca?iuni nu ar fi în mod v?dit justificat? în raport cu un astfel de obiectiv de ordin social, din moment ce ambarca?iunile cu vele ?i cele cu motor precum cele în discu?ie în cauza principal? nu servesc, cel pu?in în principal, ca locuri de cazare.

35 În sfâr?it, contrar îndoielilor exprimate de instan?a de trimitere, interpretarea punctului 12 din anexa III la Directiva TVA, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 29 din prezenta hot?râre, nu aduce atingere principiului neutralit??ii fiscale.

36 Astfel, acest principiu se opune ca, din punctul de vedere al TVA?ului, bunuri sau prest?ri de servicii asem?n?toare, care se afl? în concuren?? unele cu altele, s? fie tratate diferit (Hot?rârea din 27 iunie 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ?i al?ii, C?597/17, EU:C:2019:544, punctul 47, precum ?i jurispruden?a citat?).

37 Or, în aceast? privin??, este suficient s? se arate c?, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 34 din prezenta hot?râre, serviciile de închiriere a unor locuri în campinguri sau pe terenuri destinate parc?rii rulotelor, pe de o parte, ?i serviciile de închiriere de locuri de acostare pentru ambarca?iuni, pe de alt? parte, îndeplinesc func?ii diferite ?i, prin urmare, nu se afl? în concuren?? unele cu altele.

38 Având în vedere considera?iile care preced?, trebuie s? se r?spund? la întrebarea adresat? c? articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 12 din anexa III la aceast? directiv? trebuie interpretat în sensul c? cota redus? de TVA prev?zut? la aceast? dispozi?ie pentru închirierea unor locuri în campinguri sau pe terenuri destinate parc?rii rulotelor nu se aplic? închirierii de locuri de acostare pentru ambarca?iuni.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

39 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declar?:

Articolul 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? coroborat cu punctul 12 din anexa III la aceast? directiv? trebuie interpretat în sensul c? cota redus? de TVA prev?zut? la aceast? dispozi?ie pentru închirierea unor locuri în campinguri sau pe terenuri destinate parc?rii rulotelor nu se aplic? închirierii de locuri de acostare pentru ambarca?iuni.

Semn?turi

* Limba de procedur?: germana.