

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-463/16 Stadion Amsterdam CV cota de TVA aplicabilă pentru tranzacțiile ce sunt accesoarii unei tranzacții principale.

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 – Cota redusă de TVA – Anexa H categoria 7 –
Prestație unică compusă din două elemente distincte – Aplicare selectivă a unei cote reduse de TVA
unui 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,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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,

pronunță 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, Țările de Jos), cu privire la refuzul acestuia din urmă de a-i aplica reclamantei din litigiul principal o cotă redusă a taxei pe valoare adăugată (TVA) pentru activitățile de vizită turistică pe care le propune aceasta.

Cadru juridic

Dreptul Uniunii

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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, ținând 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 prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa H.” [traducere neoficială]

6 Anexa H la această directivă, intitulată „Lista livrărilor de bunuri și prestărilor 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.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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 %.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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 reprezentațiile muzicale, vizitează tribuna și terenul de fotbal, sala pentru conferințe de presă și camera de control a stadionului. La sfârșitul vizitei cu ghid, participanții au posibilitatea de a vizita liber muzeul AFC Ajax. În perioada în discuție din litigiul principal, și anume între 1 ianuarie 2001 și 30 iunie 2005, nu era posibilă vizitarea muzeului menționat fără participarea la vizita cu ghid a stadionului.

11 Apreciind că vizita turistică trebuia să fie considerată drept o prestație în domeniul cultural, intrând sub incidența punctului b.14 litera (c) din tabelul I din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, sau drept recreere sau divertisment, intrând sub incidența punctului b.14 litera (c) din același tabel, Stadion Amsterdam a aplicat cota redusă de TVA prevăzută de această lege cifrei de afaceri rezultate din respectiva prestație.

12 În urma unui control fiscal, inspectorul autorității fiscale a considerat că această prestație trebuia să fie supusă cotei normale de TVA. În consecință, el a emis o decizie de rectificare pentru perioadele cuprinse între 1 ianuarie 2001 și 30 iunie 2002 și între 1 iulie 2002 și 30 iunie 2005.

13 Stadion Amsterdam a introdus o acțiune împotriva acestei decizii la rechtbank Haarlem (Tribunalul Haarlem, Țările de Jos). Hotărârea dată de acesta din urmă a făcut obiectul unui apel la Gerechtshof te Amsterdam (Curtea de Apel din Amsterdam, Țările de Jos). Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), pronunțându-se asupra unui recurs introdus de Secretarul de stat pentru finanțe, a anulat, prin hotărârea din 10 august 2012, hotărârea dată în apel și a trimis cauza spre rejudecare la Gerechtshof te 's-Gravenhage (Curtea de Apel din Haga, Țările de Jos). În urma unui nou recurs împotriva hotărârii date în apel, Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos), prin hotărârea din 14 noiembrie 2014, a anulat hotărârea menționată și a trimis cauza spre rejudecare la Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Curtea de Apel din Hertogenbosch, Țările de Jos), care s-a pronunțat la 16 iulie 2015.

14 În hotărârea sa, Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Curtea de Apel din Hertogenbosch) s-a întemeiat pe aprecierea, care reiese și din hotărârea dată de Gerechtshof te Amsterdam (Curtea de Apel din Amsterdam), potrivit căreia o vizită turistică constituia o prestație unică ce nu putea fi fragmentată în vederea aplicării unei cote speciale de TVA uneia dintre componentele acestei prestații. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Curtea de Apel din Hertogenbosch) a apreciat astfel că veniturile obținute în schimbul vizitelor turistice trebuiau supuse, în integralitatea lor, cotei normale de TVA.

15 Sesizată cu recurs împotriva Hotărârii date de Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Curtea de Apel din Hertogenbosch), Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) precizează că reiese din procedura națională faptul că prestarea de servicii în discuție este compusă din două elemente, și anume vizita cu ghid a stadionului și vizita muzeului AFC Ajax, primul constituind elementul principal, iar al doilea elementul accesoriu, elementele respective alcătuind astfel o prestație unică. Hoge Raad der Nederlanden (Curtea Supremă a Țărilor de Jos) arată în această privință că prețul trebuie să fie achitat pentru aceste două elemente și că, în perioada avută în vedere în decizia de rectificare contestată în fața sa, vizitatorii nu aveau posibilitatea de a vizita doar muzeul AFC Ajax.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

16 Această instanță ridică problema dacă faptul că vizita cu ghid a stadionului și vizita muzeului AFC Ajax sunt atât de strâns legate încât ele trebuie să fie considerate, în scopuri de TVA, drept o prestație unică implică faptul că această prestație va trebui în mod necesar să fie supusă aceleiași cote de TVA. Potrivit instanței menționate, deși această interpretare pare să rezulte din jurisprudența Curții, în special din Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), din Hotărârea din 11 februarie 2010, Graphic Procédé (C-88/09, EU:C:2010:76), și din Hotărârea din 17 ianuarie 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), interpretarea susținută de Stadion Amsterdam potrivit căreia 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 supusă 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 reflectă 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 cărora, 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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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 dă naștere, 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 rezultă că fiecare operațiune trebuie să fie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă și că, pe de altă parte, operațiunea constituită dintr-o singură prestație pe plan economic nu trebuie să fie descompusă în mod artificial, pentru a nu altera funcționalitatea sistemului de TVA. Este necesar să se considere că există o prestație unică atunci când două sau mai multe elemente ori acte furnizate clientului 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 (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 53 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punctul 70 și jurisprudența citată).

23 În plus, este vorba despre o prestație unică în situația în care unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentând prestația principală, în timp ce, invers, alte elemente trebuie să fie privite ca una sau mai multe prestații accesorii care au același tratament fiscal precum prestația principală. În special, o prestație trebuie 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 10 martie 2011, Bog și alții, C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, EU:C:2011:135, punctul 54 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punctul 71 și jurisprudența citată).

24 În această privință, în ceea ce privește problema dacă accesul la un parc acvatic care propune vizitatorilor nu numai instalații care permit practicarea unor activități sportive, ci și alte tipuri de activități de destindere sau de relaxare constituia o prestație unică, intrând sub incidența articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112, Curtea a apreciat că faptul că parcul acvatic nu propune decât un bilet unic de intrare care conferă dreptul de acces la întregul complex, fără nicio distincție în funcție de tipul de instalație utilizată efectiv, de modul și de durata utilizării sale pe perioada valabilității biletului de intrare, constituie un indiciu important al existenței unei prestații unice (Hotărârea din 21 februarie 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, punctul 32).

25 În cauza principală, instanța de trimitere a calificat într-un mod conform jurisprudenței amintite la punctele 21-23 din prezenta hotărâre vizita turistică alcătuită din cele două elemente menționate la punctul 15 din prezenta hotărâre drept prestație unică și a considerat că vizita muzeului AFC Ajax constituia un element accesoriu vizitei cu ghid a stadionului în cauză.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

26 În ceea ce privește problema dacă cele două elemente care compun prestația unică menționată, dintre care unul este principal, iar celălalt accesoriu, pot fi supuse unor cote de TVA distincte, care ar fi cele aplicabile elementelor respective dacă ar fi furnizate separat, a interpreta A șasea directivă în sensul că ar permite o astfel de impozitare ar fi contrar jurisprudenței citate la punctele 21-23 din prezenta hotărâre. Astfel, după cum au admis Stadion Amsterdam, guvernul neerlandez și Comisia în observațiile lor scrise, reiese din însăși calificarea drept prestație unică a unei operațiuni care conține mai multe elemente că această operațiune va fi supusă unei singure cote de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 ianuarie 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 30 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punctul 71 și jurisprudența citată). Posibilitatea lăsată statelor membre de a supune diferitele elemente care compun o prestație unică diferitor cote de TVA aplicabile elementelor menționate ar descompune artificial această prestație și ar risca să altereze funcționalitatea sistemului de TVA, cu încălcarea jurisprudenței menționate la punctul 22 din prezenta hotărâre.

27 Aceeași concluzie este valabilă chiar și în ipoteza avută în vedere de instanța 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 căutate 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 A șasea 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

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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 A șasea 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 reduce la un singur aspect al livrării de gaze naturale și de electricitate ar încălca principiul neutralității fiscale inerent celei de A șasea directive, fără să abordeze în niciun caz problema dacă exista 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 A șasea directivă, și, pe de altă parte, bunuri excluse de respectiva legislație din domeniul de aplicare al acestei scutiri, împiedică statul membru în cauză să perceapă TVA-ul la cota normală asupra furnizării acestor bunuri excluse.

33 Curtea, care a răspuns negativ la această întrebare, a subliniat că, în situația în discuție în cauza care a determinat pronunțarea hotărârii menționate, scutirea livrării bunurilor furnizate împreună cu bunul principal, excluse expres de la o scutire în legislația națională, ar contraveni cuprinsului și obiectivului articolului 28 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, potrivit căruia sfera derogării prevăzute de această din urmă dispoziție este limitată la ceea ce era expres prevăzut de legislația națională la 1 ianuarie 1991 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iulie 2006, Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, EU:C:2006:451, punctele 20-22). În acea hotărâre, Curtea a constatat în mod expres că jurisprudența privind impozitarea operațiunilor unice nu se aplica scutirilor cu rambursarea taxei plătite prevăzute la articolul 28 din A șasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 iulie 2006, Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, EU:C:2006:451, punctul 24).

34 În ceea ce privește, în al patrulea rând, Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța (C-94/09, EU:C:2010:253), aceasta privește compatibilitatea cu Directiva 2006/112 a unei reglementări naționale care prevede o aplicare selectivă a cotei reduce de TVA de către un stat membru la transportul corpurilor cu vehicule ale întreprinderilor de pompe funebre, cu excluderea celorlalte prestări de servicii furnizate de acestea și a furnizării de bunuri conexe. Pentru a determina dacă aplicarea selectivă a unei cote reduce de TVA era conformă cu articolele 96-99 alineatul (1) din Directiva 2006/112, Curtea a apreciat că problema dacă o operațiune care cuprinde mai multe elemente trebuie să fie considerată drept o prestație unică nu este determinantă pentru exercitarea de către statele membre a marjei de apreciere pe care le-o conferă Directiva 2006/112 în ceea ce privește aplicarea cotei reduce de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța, C-94/09, EU:C:2010:253, punctul 33). În aceste condiții, Curtea a considerat că nu era necesar să se cerceteze dacă prestările de servicii furnizate de întreprinderile de pompe funebre trebuiau sau nu trebuiau să fie considerate drept o operațiune unică, ci era necesar în schimb să se

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

verifice dacă transportul de corpuri cu vehicule constituia un aspect concret și specific al categoriei de prestații, astfel cum este ea prevăzută la punctul 16 din anexa III la Directiva 2006/112, și, dacă era cazul, să se examineze dacă aplicarea acestei cote aduce sau nu aduce atingere principiului neutralității fiscale (Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța, C-94/09, EU:C:2010:253, punctul 34).

35 Prin urmare, în acea hotărâre, Curtea s-a pronunțat 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 privește aplicarea selectivă a unei cote reduse. În schimb, cauza principală privește o problemă de natură diferită.

36 Având în vedere tot ceea ce precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că 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 doar la cota de TVA aplicabilă acestei prestații unice, cotă 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.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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, cotă 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