

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-406 din 2020, Phantasialand. Noțiunea de parc de distracții din punctul de vedere al TVA. Cota de TVA pentru utilizarea instalațiilor existente în parcul de distracție.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

9 septembrie 2021

„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 anumitor livrări de bunuri și prestări de servicii – Anexa III punctul 7 – Dreptul de intrare în parcuri de distracții și la târguri – Principiul neutralității fiscale – Prestații realizate de furnizori de agrement ficși și de furnizori de agrement itineranți – Comparabilitate – Context – Punctul de vedere al consumatorului mediu – Expertiză judiciară”

În cauza C-406/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania), prin decizia din 25 august 2020, primită de Curte la 28 august 2020, în procedura

Phantasialand

împotriva

Finanzamt Brühl,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul A. Kumin (raportor), președinte de cameră, domnul T. von Danwitz și doamna I. Ziemele, judecători,

avocat general: domnul E. Tanchev,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Phantasialand, de T. Ketteler-Eising și P. Peplowski, consilieri fiscali;
- pentru guvernul german, de R. Kanitz, J. Möller și S. Costanzo, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Mantl și V. Uher, în calitate de agenți,

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

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

pronunță 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”) coroborat cu punctul 7 din anexa III la această directivă.

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între societatea Phantasialand, pe de o parte, și Finanzamt Brühl (Administrația fiscală din Brühl, Germania) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu cota taxei pe valoarea adăugată (TVA) aplicabilă drepturilor de intrare în parcul tematic exploatat de această societate.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

3 Articolul 96 din Directiva TVA enunță:

„Statele membre aplică o cotă standard a TVA, 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.”

4 Articolul 98 alineatele (1) și (2) din această directivă are următorul cuprins:

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

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

[...]”

5 Anexa III la Directiva menționată conține lista livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse de TVA prevăzute la articolul 98 din această directivă. Punctul 7 din această anexă cuprinde următoarele servicii:

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

Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011

6 Potrivit articolului 32 din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1):

„(1) Serviciile legate de acordarea accesului la evenimente culturale, artistice, sportive, științifice, educaționale, de divertisment sau evenimentele similare, menționate la articolul 53 din Directiva

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

[TVA], includ prestarea serviciilor ale căror caracteristici esențiale constau în garantarea dreptului de acces la un eveniment în schimbul unui bilet sau al unei plăți, inclusiv sub forma unui abonament sau a unei cotizații periodice.

(2) Alineatul (1) se aplică în special:

(a) dreptului de acces la spectacole, reprezentații teatrale, reprezentații de circ, târguri, parcuri de distracții, concerte, expoziții și alte evenimente culturale similare;

[...]"

Dreptul german

7 Articolul 12 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri), în versiunea aplicabilă litigiului principal (denumită în continuare „UStG”), prevede la alineatul (2):

„Impozitul se reduce la 7 % pentru următoarele operațiuni:

[...]

7. [...]

d) spectacolele de circ, prestațiile care rezultă din activitatea de furnizor de agrement, precum și cifra de afaceri legată direct de exploatarea grădinilor zoologice [...]"

8 În temeiul articolului 30 din Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Regulamentul de punere în aplicare a Legii privind impozitul pe cifra de afaceri), în ceea ce privește articolul 12 alineatul (2) punctul 7 litera d) din UStG, sunt considerate prestații furnizate de o întreprindere de agrement „vânzările la tarabe, prestațiile muzicale, spectacolele și alte tipuri de divertisment la târguri, serbări populare, festivaluri de tir sau evenimente similare.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

9 Phantasialand exploatează un parc tematic în Germania. În schimbul plății unui bilet de intrare, vizitatorii dobândesc dreptul de a utiliza instalațiile acestui parc.

10 Printr-o cerere din 9 noiembrie 2015 având ca obiect modificarea deciziei de impunere a taxei pe cifra de afaceri pentru exercițiul financiar 2014, al cărei destinatar era Phantasialand, aceasta a afirmat că drepturile de intrare în parcul său tematic nu trebuiau să fie impozitate la cota standard de TVA, ci la cota redusă de TVA, conform articolului 12 alineatul (2) punctul 7 litera d) din UStG.

11 Administrația fiscală a respins cererea menționată prin decizia din 6 ianuarie 2016 și, ulterior, contestația formulată împotriva acestei decizii, prin decizia din 4 aprilie 2017.

12 Prin urmare, Phantasialand a introdus o acțiune la Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln, Germania), instanța de trimitere.

13 Potrivit Phantasialand, este contrar principiului neutralității fiscale faptul că, în temeiul reglementării naționale, operațiunilor realizate de furnizorii de agrement itineranți cu ocazia târgurilor

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

cu caracter sezonier și temporar li se aplică o cotă redusă de TVA, în timp ce operațiunilor realizate de furnizorii de agrement ficși, precum cele în discuție în litigiul principal, li se aplică o cotă standard de TVA.

14 Administrația fiscală contestă respectiva poziție și se întemeiază în această privință pe o hotărâre a Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) din 2 august 2018, în care a statuat că tratamentul diferit rezervat, din punctul de vedere al TVA-ului, prestațiilor unor furnizori de agrement itineranți în raport cu prestațiile unui parc de distracții, comparabil cu cel în discuție în litigiul principal, nu încalca principiul neutralității fiscale.

15 Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la această interpretare.

16 Mai întâi, în măsura în care Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) ar fi invocat în această privință în special enumerarea expresiilor „târguri” și „parcuri de distracții”, care figurează la punctul 7 din anexa III la Directiva TVA, instanța de trimitere arată că, spre deosebire de alte versiuni lingvistice, enumerarea respectivă nu are echivalent în versiunea germană a articolului 32 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, care menționează numai termenul „Freizeitparks” („parcuri tematice”). În condițiile în care acest din urmă termen ar desemna, în sensul său obișnuit, parcurile de distracții stabilite în mod permanent, ea consideră că sunt necesare clarificări referitoare la definirea și la diferențierea noțiunilor de „târguri” și de „parcuri de distracții”.

17 În continuare, instanța de trimitere precizează că, în Hotărârea din 2 august 2018, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a considerat că prestațiile unei întreprinderi de agrement fixe sub forma unui parc tematic nu sunt asemănătoare prestațiilor furnizorilor de agrement care își exercită activitatea lor ambulantă în cadrul unor târguri, ținând seama de contextele diferite în care sunt realizate respectivele prestații.

18 În această privință, instanța de trimitere deduce din jurisprudența Curții că, în ceea ce privește contextul prestațiilor care trebuie comparate, este necesar doar să se țină seama de diferențele de cadru legislativ și de regim juridic care reglementează prestațiile în cauză.

19 Or, în speță, contextul celor două tipuri de prestații de agrement nu s-ar caracteriza prin cadre legislative diferite. Astfel, legislația nu ar impune nici întreprinderilor de agrement precum Phantasialand, nici furnizorilor de agrement care își desfășoară activitatea în cadrul târgurilor obligația de a solicita plata unui bilet general pentru utilizarea tuturor atracțiilor sau, dimpotrivă, a unui preț separat pentru fiecare prestație propusă. În plus, atracțiile mecanice din parcurile tematice, la fel ca și cele din târguri, ar fi supuse aceluiași standard de siguranță, astfel încât nici furnizorilor de agrement ficși, nici furnizorilor de agrement itineranți nu le-ar fi impus prin lege momentul din cursul anului în care ar trebui să își ofere prestațiile. Prin urmare, ar trebui să se stabilească dacă, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, este aplicabilă jurisprudența Curții potrivit căreia diferențele de context al prestațiilor pot justifica o impozitare diferențiată.

20 În sfârșit, instanța de trimitere consideră că, presupunând că contextul prestațiilor realizate de furnizorii de agrement itineranți în cadrul târgurilor nu diferă de cel al prestațiilor realizate de întreprinderi de agrement fixe, criteriul relevant este de a ști ce nevoi sunt satisfăcute, din punctul de vedere al consumatorului mediu actual, pe de o parte într-un târg și, pe de altă parte, într-un parc tematic. După stabilirea acestor nevoi, ar trebui să se aprecieze dacă cele două prestații răspund aceluiași nevoi și dacă eventualele diferențe influențează alegerea consumatorului mediu.

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

21 În această privință, instanța de trimitere se consideră în măsură să efectueze această apreciere numai dacă recurge la o expertiză judiciară empirică. Or, potrivit jurisprudenței Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală), nu este necesară strângerea, prin intermediul unor expertize empirice, de probe cu privire la punctul de vedere al consumatorului mediu referitor la două prestații în contextul principiului neutralității fiscale, acest punct de vedere nefiind decât o „perspectivă mentală”. Astfel, instanța de trimitere consideră că, pentru soluționarea litigiului cu care este sesizată, este decisivă problema dacă are dreptul să strângă probe cu privire la punctul de vedere al consumatorului mediu sau dacă un astfel de punct de vedere nu constituie decât o perspectivă mentală, imposibil de înțeles prin strângerea de probe.

22 În aceste condiții, Finanzgericht Köln (Tribunalul Fiscal din Köln) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Menționarea târgurilor și a parcurilor de distracții în cuprinsul punctului 7 din anexa III la Directiva [TVA] coroborată cu articolul 98 alineatul (2) din această directivă poate fi utilizată în sensul unei diferențieri în vederea unei impozitări la cota standard a unui parc tematic, deși denumirea «parc de distracții» include atât întreprinderile de agrement fixe, cât și pe cele itinerante?

2) Jurisprudența Curții de Justiție, potrivit căreia contextul diferitor prestații poate avea ca efect faptul că aceste prestații nu sunt similare, este aplicabilă prestațiilor efectuate de furnizorii de agrement itineranți și de furnizorii de agrement fixe, sub formă de parcuri tematice?

3) În cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare:

«Punctul de vedere al consumatorului mediu», care, potrivit jurisprudenței Curții de Justiție, constituie un element esențial al principiului neutralității TVA-ului, constituie o «perspectivă mentală» imposibil de înțeles prin strângerea de probe pe baza unei expertize judiciare?»

Cu privire la întrebările preliminare

23 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 98 din Directiva TVA coroborat cu punctul 7 din anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că se opune unei legislații naționale în temeiul căreia, pe de o parte, prestațiile realizate de furnizori de agrement itineranți și, pe de altă parte, cele realizate de furnizori de agrement fixe sub forma unor parcuri tematice sunt supuse unor cote de TVA diferite, una redusă, cealaltă standard.

24 Potrivit articolului 96 din Directiva TVA, aceeași cotă de TVA, și anume cota standard stabilită de fiecare stat membru, este aplicabilă livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii. Prin derogare de la acest principiu, este prevăzută posibilitatea de a aplica cote reduse de TVA în temeiul articolului 98 din această directivă. Anexa III la directiva menționată enumeră categoriile de livrări de bunuri și de prestări de servicii care pot face obiectul cotelor reduse prevăzute la respectivul articol 98 (Hotărârea din 9 noiembrie 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punctul 22 și jurisprudența citată).

25 Referitor la aplicarea unor cote reduse de TVA, sub rezerva respectării principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun de TVA, în ceea ce privește livrările de bunuri și prestările de servicii incluse în categoriile menționate în anexa III la Directiva TVA, statele membre au obligația de a le determina în special pe cele cărora li se aplică o cotă redusă (Hotărârea din 9 noiembrie 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punctul 23 și jurisprudența citată).

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 Mai precis, punctul 7 din anexa III la Directiva TVA permite statelor membre să aplice o cotă redusă de TVA „dreptului de intrare la spectacole, teatre, circuri, târguri, parcuri de distracții, concerte, muzee, grădini zoologice, cinematografe, expoziții și manifestări și instituții culturale similare”.

27 Instanța de trimitere ridică, în această privință, problema dacă menționarea atât a „târgurilor”, cât și a „parcurilor de distracții”, la punctul 7 din anexa III menționată, poate fi invocată pentru aplicarea unor cote de TVA diferite, pe de o parte, prestațiilor realizate de întreprinderi de agrement fixe, precum Phantasialand, și, pe de altă parte, prestațiilor realizate de întreprinderi de agrement itinerante, deși, potrivit acestei instanțe, noțiunea de „parcuri de distracții” acoperă cele două categorii de întreprinderi de agrement.

28 Directiva TVA nu conține o definiție a noțiunii de „târguri”, nici a celei de „parcuri de distracții” în sensul punctului 7 din anexa III menționată, iar Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 nu prevede, la rândul său, nicio definiție a acestor noțiuni. În plus, nici Directiva TVA, nici Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 nu conțin o trimitere la dreptul statelor membre în această privință, astfel încât noțiunile respective constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii care trebuie interpretate uniform pe teritoriul acesteia din urmă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 ianuarie 2021, Finanzamt Saarbrücken, C-288/19, EU:C:2021:32, punctul 39 și jurisprudența citată).

29 Prin urmare, pe de o parte, aceste noțiuni trebuie interpretate în conformitate cu sensul lor obișnuit în limbajul curent și, pe de altă parte, se impune o interpretare strictă, întrucât posibilitatea de a aplica o cotă redusă de TVA constituie o derogare de la principiul aplicării cotei standard (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, punctul 25 și jurisprudența citată).

30 În ceea ce privește sensul obișnuit în limbajul curent al expresiilor „parc de distracții” și „târg”, astfel cum a arătat în esență Comisia în observațiile sale scrise, expresia „parc de distracții” desemnează un teren amenajat care cuprinde diverse instalații destinate destinderii și distracției, în timp ce un „târg”, deși este în general dotat și cu astfel de instalații, se caracterizează prin faptul că se organizează, deși cu o anumită regularitate, pe o perioadă temporară.

31 De asemenea, trebuie arătat că punctul 7 din anexa III la Directiva TVA enumeră în mod expres atât „târgurile”, cât și „parcurile de distracții”, așa încât trebuie să se facă distincție între aceste două noțiuni.

32 Astfel, intră sub incidența noțiunii de „târguri” prestațiile furnizorilor de agrement care își desfășoară temporar activitatea prin intermediul unor instalații mobile, în timp ce noțiunea de „parcuri de distracții” acoperă activitățile desfășurate de furnizorii de agrement ficși, care au un caracter durabil.

33 În schimb, noțiunea de „parcuri de distracții” nu poate fi interpretată ca incluzând prestațiile furnizorilor de agrement itineranți, întrucât noțiunea de „târguri” nu ar mai avea, în această ipoteză, un domeniu de aplicare propriu.

34 În această privință, este lipsită de relevanță referirea făcută de instanța de trimitere la articolul 32 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, în care expresiile „târguri” și „parcuri de distracții” au, în versiunea germană a acestei dispoziții, ca unic echivalent termenul „Freizeitparks” („parcuri tematice”). Astfel, pe lângă faptul că această dispoziție se înscrie într-un alt context decât cel al aplicării unor cote reduse de TVA, prestările de servicii prevăzute la acest articol 32 sunt supuse în mod obligatoriu aceluiași reguli, astfel încât împrejurarea că în versiunea germană nu este stabilită nicio distincție între târguri și parcuri de distracții este nerelevantă.

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

35 Rezultă că, în conformitate cu articolul 98 din Directiva TVA coroborat cu punctul 7 din anexa III la aceasta, un stat membru poate, în principiu, să aplice o cotă redusă de TVA prestațiilor efectuate de furnizori de agrement itineranți, aplicând totodată cota standard celor efectuate de furnizori de agrement ficși sub forma parcurilor tematice.

36 În aceste condiții și astfel cum s-a amintit la punctul 25 din prezenta hotărâre, în cazul în care un stat membru alege să aplice în mod selectiv cota redusă de TVA anumitor prestări de servicii specifice prevăzute în anexa III la Directiva TVA, acestuia îi revine obligația de a respecta principiul neutralității fiscale (Hotărârea din 27 iunie 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie și alții, C-597/17, EU:C:2019:544, punctul 46, precum și jurisprudența citată).

37 Acest principiu se opune posibilității ca bunurile sau prestările de servicii asemănătoare, care sunt în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (Hotărârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz, C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctul 52, precum și Hotărârea din 27 iunie 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie și alții, C-597/17, EU:C:2019:544, punctul 47, precum și jurisprudența citată).

38 Potrivit unei jurisprudențe constante, pentru a stabili dacă bunuri sau prestări de servicii sunt asemănătoare, trebuie să fie luat în considerare în principal punctul de vedere al consumatorului mediu. Bunurile sau prestările de servicii sunt asemănătoare atunci când prezintă proprietăți analoge și răspund aceluiași nevoi ale consumatorului, în funcție de un criteriu de comparabilitate în utilizare, și atunci când diferențele existente nu influențează în mod considerabil decizia consumatorului mediu de a recurge la unul sau la altul dintre bunurile sau prestările de servicii menționate (Hotărârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz, C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctele 53 și 54, precum și Hotărârea din 27 iunie 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie și alții, C-597/17, EU:C:2019:544, punctul 48 și jurisprudența citată).

39 Cu alte cuvinte, trebuie să se examineze dacă bunurile sau prestările de servicii în cauză se află, din punctul de vedere al consumatorului mediu, într-un raport de substituție. Astfel, în această ipoteză, aplicarea unor cote de TVA diferite poate afecta alegerea consumatorului, ceea ce ar indica, în consecință, o încălcare a principiului neutralității fiscale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 noiembrie 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punctele 33 și 34).

40 În speță, este îndeplinită prima condiție care rezultă din jurisprudența prezentată la punctul 38 din prezenta hotărâre, potrivit căreia, pentru a fi considerate asemănătoare, bunurile sau prestările de servicii trebuie să prezinte proprietăți analoge și să răspundă aceluiași nevoi ale consumatorului, în funcție de un criteriu de comparabilitate în utilizare. Astfel, instanța de trimitere arată că prestațiile efectuate, pe de o parte, în cadrul unui târg și, pe de altă parte, în cadrul unui parc tematic prezintă proprietăți analoge, întrucât, în fiecare dintre cele două situații, consumatorul recurge la prestații de agrement. În plus, în ceea ce privește nevoile satisfăcute, se poate presupune un înalt grad de convergență în măsura în care această instanță evocă, printre altele, sub rezerva unor informații mai ample, divertismentul și activitățile de agrement, precum și fericirea individuală, căutarea de aventură și oportunitățile de contact.

41 Referitor la examinarea celei de a doua condiții potrivit căreia diferențele existente nu influențează în mod considerabil decizia consumatorului mediu de a recurge la unul sau la altul dintre bunurile menționate sau prestările de servicii menționate, trebuie să se țină seama, pe de o parte, de diferențele care privesc proprietățile bunurilor sau ale prestărilor de servicii în cauză, precum și utilizarea lor și care sunt, prin urmare, inerente acestor bunuri sau acestor prestări de servicii. Or, întrucât Curtea a statuat că nu trebuie să ne limităm la analiza unor prestații izolate, trebuie să se ia în

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

considerare, pe de altă parte, și diferențele privind contextul în care sunt efectuate prestațiile respective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz, C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctul 55, precum și jurisprudența citată).

42 În această privință, din jurisprudența Curții reiese că pot fi relevante, drept context al prestațiilor care trebuie comparate, diferențele de cadru legislativ și de regim juridic care reglementează prestațiile în cauză (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 aprilie 2009, TNT Post UK, C-357/07, EU:C:2009:248, punctele 39 și 45, precum și Hotărârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz, C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctele 57-59). Totuși, din această jurisprudență nu se poate deduce că alte diferențe decât cele în legătură cu contextul juridic nu prezintă importanță. Dimpotrivă, luarea în considerare a altor diferențe contextuale se impune în măsura în care acestea pot crea o distincție pentru consumatorul mediu în privința răspunsului la propriile nevoi (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz, C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctul 56, precum și jurisprudența citată) și, prin urmare, pot influența alegerea acestui consumator.

43 Întrucât aprecierea caracterului asemănător sau nu al prestațiilor de agrement oferite, pe de o parte, în cadrul unui parc tematic și, pe de altă parte, în cadrul unui târg revine, în cele din urmă, instanței naționale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 noiembrie 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punctul 31), trebuie să se considere că poate fi relevant pentru această apreciere faptul că, în speță, una dintre prestații este, în principiu, disponibilă în permanență, în timp ce cealaltă este disponibilă numai timp de câteva zile sau săptămâni pe an. Astfel, pentru un consumator care poate alege între vizitarea unui parc tematic sau a unui târg, împrejurarea că ultimul nu se ține decât pentru o perioadă limitată se poate dovedi importantă, chiar decisivă.

44 Pe de altă parte, după cum arată guvernul german, târgurile se bazează adesea pe o cutumă înrădăcinată din regiune, gama prestațiilor propuse în general fiind foarte variată și de ordin cultural. Ca element al patrimoniului cultural, acestea ar putea avea o valoare importantă în viața socială. Astfel de factori ar putea influența de asemenea alegerea consumatorului mediu, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.

45 În plus, deși instanța de trimitere arată că în Germania contextul prestațiilor furnizate, pe de o parte, în cadrul unui parc tematic și, pe de altă parte, în cadrul unui târg nu se caracterizează prin cadre legislative diferite, din observațiile scrise ale guvernului german reiese că întreprinderile de agrement itinerante și întreprinderile de agrement fixe nu sunt supuse aceluiași cadru juridic național, în măsura în care autorizarea de a organiza un târg implică diverse „privilegii de piață”, care conduc, pentru durata stabilită, la o exonerare de la anumite cerințe legale aplicabile în mod normal, precum, printre altele, normele privind programul de funcționare. Tot în această privință, revine instanței de trimitere sarcina de a stabili dacă astfel de diferențe, în măsura în care sunt dovedite, au un impact asupra alegerii consumatorului mediu.

46 De altfel, în ceea ce privește problema dacă, în acest context, instanța națională are dreptul să recurgă la o expertiză judiciară empirică privind punctul de vedere al consumatorului mediu sau dacă acest punct de vedere nu constituie decât o „perspectivă mentală”, imposibil de înțeles prin strângerea de probe, trebuie arătat că instanța este, în general, în măsură să înțeleagă prin propriile cunoștințe punctul de vedere al consumatorului mediu (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iulie 1998, Gut Springenheide și Tusky, C-210/96, EU:C:1998:369, punctele 31 și 32, precum și Hotărârea din 28 ianuarie 1999, Sektkellerei Kessler, C-303/97, EU:C:1999:35, punctul 36).

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

47 Totuși, dreptul Uniunii nu se opune ca o instanță națională, care întâmpină dificultăți deosebite cu ocazia acestei aprecieri, să solicite, în condițiile prevăzute de dreptul național, o expertiză destinată să îi clarifice evaluarea (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 iulie 1998, Gut Springenheide și Tusky, C-210/96, EU:C:1998:369, punctele 35 și 36, precum și Hotărârea din 28 ianuarie 1999, Sektkellerei Kessler, C-303/97, EU:C:1999:35, punctul 37).

48 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că articolul 98 din Directiva TVA coroborat cu punctul 7 din anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei legislații naționale în temeiul căreia, pe de o parte, prestațiile realizate de furnizori de agrement itineranți și, pe de altă parte, cele realizate de furnizori de agrement ficși și sub forma unor parcuri tematice sunt supuse unor cote de TVA diferite, una redusă, cealaltă standard, cu condiția respectării principiului neutralității fiscale. Dreptul Uniunii nu se opune ca instanța de trimitere, în cazul în care întâmpină dificultăți deosebite atunci când verifică respectarea principiului neutralității fiscale, să solicite, în condițiile prevăzute de dreptul național, o expertiză destinată să îi clarifice evaluarea.

Cu privire la cheltuielile de judecată

49 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 șaptea) declară:

Articolul 98 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu punctul 7 din anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei legislații naționale în temeiul căreia, pe de o parte, prestațiile realizate de furnizori de agrement itineranți și, pe de altă parte, cele realizate de furnizori de agrement ficși și sub forma unor parcuri tematice sunt supuse unor cote de TVA diferite, una redusă, cealaltă standard, cu condiția respectării principiului neutralității fiscale. Dreptul Uniunii nu se opune ca instanța de trimitere, în cazul în care întâmpină dificultăți deosebite atunci când verifică respectarea principiului neutralității fiscale, să solicite, în condițiile prevăzute de dreptul național, o expertiză destinată să îi clarifice evaluarea.