

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-715/18 Segler-Vereinigung Cuxhaven. Încadrarea serviciilor de închiriere de locuri de acostare pentru ambarcațiuni într-un port de agrement din punctul de vedere al TVA

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, asistată 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,

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”), 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 prestărilor 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;

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

(b) închirierea de spații pentru parcare a vehiculelor;

[...]"

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

„cazarea în hoteluri și unități similare, inclusiv cazarea pentru vacanță și închirierea unor locuri în campinguri sau pe terenuri destinate parcării rulotelor;”

Dreptul german

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

„(1) Sunt supuse impozitului pe cifra de afaceri următoarele operațiuni:

1. livrările și alte prestații efectuate cu titlu oneros pe teritoriul german de către o întreprindere în cadrul activității sale economice. Impozitarea nu este exclusă de faptul că operațiunea este efectuată în temeiul unui act legal sau administrativ sau că aceasta este considerată ca efectuată în temeiul unei dispoziții legale;”

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

„Dintre operațiunile care fac obiectul articolului 1 alineatul 1 punctul 1 sunt scutite:

[...]

12 a) închirierea și leasingul de bunuri imobile, de titluri în privința cărora se aplică dispozițiile dreptului civil privind bunurile imobile și de proprietăți funciare și imobiliare ale statului;

[...]

Nu sunt scutite închirierea de încăperi de locuit sau de camere pe care un antreprenor le-a prevăzut ca spații de cazare de scurtă durată a unor persoane străine, închirierea de locuri de parcare a vehiculelor, închirierea de scurtă durată de locuri în campinguri și închirierea și leasingul unor mașini sau a unor instalații de orice altă natură care fac parte dintr-o suprafață de exploatare [...], chiar dacă acestea reprezintă componente esențiale ale unui imobil.”

11 Potrivit articolului 12 alineatul (1) din UStG, se aplică cota normală 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 următoarele operațiuni:

„Închirierea de locuințe sau de camere pe care un comerciant le rezervă ca spații de cazare de scurtă durată a unor persoane terțe, precum și închirierea de scurtă durată a unor locuri în campinguri. Prima teză nu se aplică prestațiilor care nu servesc în mod direct închirierii, chiar dacă aceste prestații sunt achitate prin prețul chiriei.”

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

13 Articolul 3 alineatul (1) din Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Legea fundamentală a Republicii Federale Germania) din 23 mai 1949 (BGBl. 1949, p. 1) prevede că toate ființele umane sunt egale în fața legii.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

14 Reclamanta din acțiunea principală este o asociație declarată de interes general al cărei scop îl constituie promovarea sporturilor nautice care utilizează ambarcațiuni cu pânze sau cu motor. Aceasta gestionează aproximativ 300 de locuri de acostare pentru ambarcațiuni, dintre care aproximativ jumătate au fost atribuite, în cursul anilor 2010-2012 (denumiți în continuare „anii în litigiu”), membrilor asociației. Membrii sunt obligați ca, în caz de absență, să permită utilizarea locurilor lor de acostare de către invitați. Restul locurilor de acostare sunt în întregime disponibile invitaților.

15 În cursul anilor în litigiu, reclamanta din acțiunea principală a aplicat cota redusă de TVA în cazul remunerațiilor obținute în schimbul punerii la dispoziție a locurilor de acostare pentru ambarcațiuni către invitați.

16 În urma unui control efectuat la reclamanta din acțiunea principală, administrația fiscală a decis să modifice avizele privind impozitul pe cifra de afaceri pentru anii în litigiu și a supus aceste remunerații cotei normale de TVA.

17 Niedersächsische Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Saxonia Inferioară, Germania) a respins acțiunea introdusă de reclamanta din litigiul principal împotriva acestei decizii. Potrivit acestei instanțe, cedarea temporară a folosinței locurilor de acostare pentru ambarcațiuni nu poate fi calificată drept „închiriere de scurtă durată a unor locuri în campinguri” în sensul articolului 12 alineatul (2) punctul 11 din UStG. Potrivit instanței menționate, o astfel de punere la dispoziție intră în sfera noțiunii „închirierea de locuri de parcare a vehiculelor”, menționată la articolul 4 punctul 12 teza a doua, a doua opțiune, din UStG, dispoziție ea însăși întemeiată pe articolul 135 alineatul (2) litera (b) din Directiva TVA. Principiul general al egalității stabilit la articolul 3 alineatul 1 din Legea fundamentală a Republicii Federale Germania nu s-ar opune acestei interpretări.

18 Reclamanta din litigiul principal a formulat recurs la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) împotriva hotărârii Niedersächsische Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Saxonia Inferioară). Potrivit reclamantei din acțiunea principală, impozitarea închirierii de locuri de acostare pentru ambarcațiuni la cota normală de TVA încalcă principiul general al egalității, în măsura în care punerea la dispoziție de locuri pentru campere și de locuri de parcare pentru rulote este supusă cotei reduse de TVA. O interpretare conformă cu principiul egalității ar determina, în opinia reclamantei din acțiunea principală, ca toate formele de cazare de scurtă durată, oricare ar fi acestea, să fie în mod uniform supuse cotei reduse de TVA. Prestațiile efectuate de reclamanta din litigiul principal s-ar limita la punerea la dispoziție a locurilor de acostare pentru ambarcațiuni în scopul cazării persoanelor care practicau sporturi nautice cu vele. Astfel, taxele portuare (*Hafengeld*) nu ar fi datorate decât în cazul rămânerii peste noapte.

19 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

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

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 privire la întrebarea preliminară

20 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 12 din anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că cota redusă de TVA, prevăzută la această dispoziție, pentru închirierea unor locuri de camping și a unor locuri pentru caravane este de asemenea aplicabilă închirierii de locuri de acostare pentru ambarcațiuni.

21 În această privință, trebuie arătat că, potrivit articolului 96 din Directiva TVA, fiecare stat membru aplică aceeași cotă standard de TVA pentru livrările de bunuri și pentru prestările 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 parcării 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 parcării 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 ambarcațiunilor 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 urmărite de regimul de cote reduse de TVA.

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

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 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 răspunzând astfel unei necesități esențiale a oricărei persoane aflate în deplasare este de natură să faciliteze accesul larg la prestațiile în cauză.

34 Or, acordarea posibilității de a aplica o cotă redusă de TVA prestațiilor de închiriere de locuri de acostare pentru ambarcațiuni nu ar fi în mod vădit justificată în raport cu un astfel de obiectiv de ordin social, din moment ce ambarcațiunile cu vele și cele cu motor precum cele în discuție în cauza principală nu servesc, cel puțin în principal, ca locuri de cazare.

35 În sfârșit, contrar îndoielilor exprimate de instanța de trimitere, interpretarea punctului 12 din anexa III la Directiva TVA, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 29 din prezenta hotărâre, nu aduce atingere principiului neutralității fiscale.

36 Astfel, acest principiu se opune ca, din punctul de vedere al TVA-ului, bunuri sau prestări de servicii asemănătoare, care se află în concurență unele cu altele, să fie tratate diferit (Hotărârea din 27 iunie 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie și alții, C-597/17, EU:C:2019:544, punctul 47, precum și jurisprudența citată).

37 Or, în această privință, este suficient să se arate că, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 34 din prezenta hotărâre, serviciile de închiriere a unor locuri în campinguri sau pe terenuri destinate parcării rulotelor, pe de o parte, și serviciile de închiriere de locuri de acostare pentru ambarcațiuni, pe de altă parte, îndeplinesc funcții diferite și, prin urmare, nu se află în concurență unele cu altele.

38 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 12 din anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că cota redusă de TVA prevăzută la această dispoziție pentru închirierea unor locuri în campinguri sau pe terenuri destinate parcării rulotelor nu se aplică închirierii de locuri de acostare pentru ambarcațiuni.

Cu privire la cheltuielile de judecată

39 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.

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

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

Articolul 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborat cu punctul 12 din anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că cota redusă de TVA prevăzută la această dispoziție pentru închirierea unor locuri în campinguri sau pe terenuri destinate parcării rulotelor nu se aplică închirierii de locuri de acostare pentru ambarcațiuni.

Semnături