

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-294 din 2021 Navitours Sàrl, dreptul de a colecta TVA pentru servicii de transport persoane efectuate pe un râu ce se află în exercitarea suveranității comune a două state membre.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

1 august 2022

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – A șasea directivă 77/388/CEE – Articolul 2 punctul 1 – Domeniu de aplicare – Operațiuni impozabile – Articolul 9 alineatul (2) litera (b) – Locul prestării serviciilor de transport – Plimbări turistice pe Mosela – Râu cu statut de condominiu”

În cauza C-294/21,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Cour de cassation (Curtea de Casație, Luxemburg), prin decizia din 6 mai 2021, primită de Curte la 10 mai 2021, în procedura

État luxembourgeois,

Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA

împotriva

Navitours Sàrl,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președinte de cameră, domnul L. Bay Larsen, vicepreședintele Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei întâi, doamna I. Ziemele și domnii P. G. Xuereb și A. Kumin (raportor), judecători,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Navitours Sàrl, de C. Kaufhold, avocat;
- pentru guvernul luxemburghez, de A. Germeaux și T. Uri, în calitate de agenți, asistați de F. Kremer, avocat;
- pentru guvernul german, de J. Möller și P.-L. Krüger, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și V. Uher, în calitate de agenți,

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

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 7 aprilie 2022,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 punctul 1 și a articolului 9 alineatul (2) litera (b) 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 91/680/CE a Consiliului din 16 decembrie 1991 (JO 1991, L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110) (denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între État luxembourgeois (statul luxemburghez) și administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Luxemburg) (denumită în continuare „administrația fiscală luxemburgheză”), pe de o parte, și Navitours SARL, pe de altă parte, în legătură cu tratamentul, din perspectiva taxei pe valoarea adăugată (TVA), aplicat serviciilor de navigație turistică prestate de această societate pe râul Mosela.

Cadrul juridic

Dreptul internațional

3 Potrivit articolului 1 alineatul (1) din Tratatul dintre Marele Ducat al Luxemburgului și Republica Federală Germania cu privire la traseul frontierei comune dintre cele două state, semnat la Luxemburg la 19 decembrie 1984 (denumit în continuare „Tratatul din 19 decembrie 1984”):

„Oriunde râurile Mosela, Sauer sau Our formează frontiera în conformitate cu Tratatul din 26 iunie 1816, acestea constituie un teritoriu comun supus suveranității comune a celor două state contractante.”

4 Articolul 5 alineatul (1) din acest tratat prevede:

„Statele contractante reglementează, prin intermediul unui acord adițional, chestiunile privind legea aplicabilă pe teritoriul comun supus suveranității comune.”

Dreptul Uniunii

5 A șasea directivă a fost abrogată și înlocuită, începând de la 1 ianuarie 2007, prin 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). Ținând seama de data faptelor din litigiul principal, acestuia continuă să i se aplice însă A șasea directivă.

6 Potrivit articolului 2 punctul 1 din această directivă, erau supuse TVA-ului „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].

7 Articolul 3 alineatele (1)-(3) din directiva menționată prevedea:

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

„(1) În sensul prezentei directive:

«teritoriul unui stat membru» înseamnă teritoriul țării, astfel cum este definit, pentru fiecare stat membru, la alineatele (2) și (3);

[...]

(2) În sensul prezentei directive, «teritoriul țării» înseamnă domeniul de aplicare al Tratatului de instituire a Comunității Economice Europene, astfel cum este definit, pentru fiecare stat membru, la articolul 227.

(3) Următoarele teritorii ale statelor membre individuale sunt excluse din teritoriul țării:

– [R]epublica Federală Germania:

Insula Heligoland,

teritoriul Büsingen,

[...]” [traducere neoficială]

8 Articolul 9 din A șasea directivă prevedea:

„(1) Locul prestării de servicii este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

(2) Cu toate acestea:

[...]

(b) locul prestării serviciilor de transport este locul unde are loc transportul, în funcție de distanțele parcurse;

[...]” [traducere neoficială]

Litigiul principal și întrebarea preliminară

9 Societatea luxemburgheză Navitours oferă servicii de navigație turistică pe porțiunea din Mosela asupra căreia Republica Federală Germania și Marele Ducat al Luxemburgului exercită o suveranitate comună în temeiul articolului 1 din Tratatul din 19 decembrie 1984 (denumit în continuare „condominiul germano-luxemburghez”). Ca urmare a acestui statut, administrația fiscală luxemburgheză a considerat, timp de mai mulți ani, că activitatea respectivă nu intră în domeniul de aplicare al TVA-ului, motiv pentru care nu a solicitat plata acestei taxe pentru vânzarea biletelor de transport de persoane de către societatea Navitours.

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

10 La 5 august 2015, această administrație fiscală a emis din oficiu decizii de impunere referitoare la cifra de afaceri a societății Navitours pentru anii 2004 și 2005, prin care serviciile de transport prestate de această societate au fost considerate supuse TVA-ului.

11 Aceste decizii de impunere din oficiu au fost emise în urma unei hotărâri a Cour d'appel (Curtea de Apel, Luxembourg) din 10 iulie 2014, pronunțată în cadrul unei proceduri judiciare între Navitours și administrația fiscală respectivă și privind tratamentul fiscal al achiziției unei nave de către această societate. Potrivit hotărârii menționate, TVA-ul aferent serviciilor de transport de persoane în condominiul germano-luxemburghez poate fi perceput fie de Marele Ducat al Luxemburgului, fie de Republica Federală Germania. În lipsa impozitării de către administrația fiscală germană, nu ar exista niciun risc de dublă impunere.

12 Întrucât reclamația formulată de Navitours împotriva deciziilor de impunere din 5 august 2015 a fost respinsă, această societate a sesizat tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Tribunalul Districtual din Luxemburg) cu o acțiune în anulare.

13 Prin hotărârea din 23 mai 2018, această instanță a admis acțiunea respectivă, statuând că, în măsura în care prestările de servicii de transport în cauză erau localizate în condominiul germano-luxemburghez, atât Republica Federală Germania, cât și Marele Ducat al Luxemburgului erau potențial susceptibile să procedeze la colectarea TVA-ului, însă localizarea specială a activităților societății Navitours impunea instituirea unui mecanism care să permită asigurarea colectării TVA-ului, evitând în același timp o dublă impunere. În lipsa unui astfel de mecanism, aspectul legăturii fiscale cu un anumit stat a activităților desfășurate de societatea Navitours nu era reglementat, astfel încât administrația fiscală luxemburgheză nu era îndreptățită să impoziteze cifra de afaceri a acestei societăți.

14 După ce État luxembourgeois și administrația fiscală luxemburgheză au declarat apel împotriva acestei hotărâri, Cour d'appel (Curtea de Apel) a confirmat-o printr-o hotărâre din 11 decembrie 2019, împotriva căreia aceste părți au formulat recurs.

15 În recursul formulat, État luxembourgeois și administrația fiscală luxemburgheză susțin că A șasea directivă, mai precis articolul 2 din aceasta, se aplică prestărilor de servicii de transport în cauză.

16 Având îndoieli cu privire la interpretarea acestei directive, Cour de cassation (Curtea de Casație, Luxemburg) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 2 punctul 1 din [A șasea directivă] [...] și/sau articolul 9 alineatul (2) litera (b) din [această directivă] [...] se aplică și fac să fie supuse TVA-ului în Luxemburg serviciile de transport de persoane prestate de un prestator stabilit în Luxemburg, atunci când aceste servicii sunt prestate în interiorul unui condominiu, astfel cum este definit acest condominiu prin [Tratatul din 19 decembrie 1984] ca fiind un teritoriu comun sub suveranitatea comună a Marelui Ducat al Luxemburgului și a Republicii Federale Germania, și cu privire la care nu există, în materia colectării TVA-ului aferent prestărilor de servicii de transport, un acord între cele două state, astfel cum prevede articolul 5 alineatul (1) din [acest tratat]?”

Cu privire la întrebarea preliminară

17 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 punctul 1 și articolul 9 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretate

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

în sensul că un stat membru poate impozita serviciile de navigație turistică prestate de un prestator stabilit în acest stat membru pe un teritoriu care, în temeiul unui tratat internațional încheiat între statul respectiv și un alt stat membru, constituie un teritoriu comun sub suveranitatea comună a acestor state membre.

18 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, sunt supuse TVA-ului livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

19 În ceea ce privește locul prestării de servicii, articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă prevede că acesta este considerat a fi locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix de la care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de sediu al activității sale sau a unui sediu comercial fix, locul unde are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

20 Totuși, conform alineatului (2) litera (b) al acestui articol 9, locul prestărilor de servicii de transport este locul unde se efectuează transportul în funcție de distanțele parcurse.

21 În speță, este cert că serviciile în discuție în litigiul principal sunt „prestări de servicii”, în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, și că acestea sunt efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

22 Cu toate acestea, instanța de trimitere, pornind de la premisa că serviciile în discuție în litigiul principal constituie „prestări de servicii de transport”, în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă, al căror loc este condominiul germano-luxemburghez, își exprimă îndoiala cu privire la aspectul dacă serviciile de transport prestate în acest condominiu pot fi impozitate de Marele Ducat al Luxemburgului din moment ce nu este cert că pot fi considerate ca fiind prestate „pe teritoriul țării”, în sensul articolului 2 punctul 1 din directiva menționată.

23 Din dosarul aflat la dispoziția Curții reiese că prestările de servicii în discuție în litigiul principal constau printre altele în organizarea unor plimbări turistice cu vaporul care se încheie în același loc în care au început. În aceste condiții, este important să se examineze, într-o primă etapă, dacă astfel de prestări de servicii intră efectiv în domeniul de aplicare al articolului 9 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă ca prestări de servicii de transport.

24 În această privință, trebuie arătat că noțiunea de „prestări de servicii de transport”, care figurează în această dispoziție, nu este definită de cea de A șasea directivă.

25 Astfel cum rezultă dintr-o jurisprudență constantă, determinarea înțelesului și a conținutului termenilor pentru care dreptul Uniunii nu furnizează nicio definiție trebuie să fie făcută în conformitate cu sensul obișnuit al acestora în limbajul curent, ținând totodată seama de contextul în care sunt utilizați și de obiectivele urmărite de reglementarea din care fac parte (Hotărârea din 1 octombrie 2020, Entoma, C-526/19, EU:C:2020:769, punctul 29 și jurisprudența citată).

26 În ceea ce privește sensul obișnuit al expresiei „prestări de servicii de transport” în limbajul curent, trebuie arătat că aceasta se referă la prestările de servicii care constau în transportul persoanelor sau bunurilor dintr-un loc în altul. Or, această noțiune este suficient de largă pentru a include prestările de servicii al căror element esențial constă în deplasarea persoanelor pe distanțe care nu pot fi considerate neglijabile, chiar dacă aceste prestări de servicii încep și se încheie în același loc, iar obiectivul lor este de natură turistică.

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

27 O asemenea interpretare este susținută de obiectivul urmărit de articolul 9 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă.

28 Potrivit jurisprudenței Curții, obiectivul prevederilor articolului 9 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă este de a evita, pe de o parte, conflictele de competență care ar putea conduce la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpunerea veniturilor (Hotărârea din 8 mai 2019, Geelen, C-568/17, EU:C:2019:388, punctul 23 și jurisprudența citată).

29 În ceea ce privește, mai precis, articolul 9 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă, Curtea a statuat că norma enunțată de dispoziția menționată se impune ca urmare a faptului că natura însăși a executării acestei prestări de servicii specifice pe care o reprezintă transportul, susceptibilă să aibă loc pe teritoriul mai multor state membre, necesită un criteriu diferit care trebuie să permită în esență delimitarea competențelor fiecăruia dintre diferitele state membre în vederea impozitării. Astfel, această regulă specifică de legătură pentru prestările deservicii de transport urmărește să asigure că fiecare stat membru impozitează prestările de servicii respective pentru porțiunile din călătorie efectuate pe teritoriul său (Hotărârea din 6 noiembrie 1997, Reisebüro Binder, C-116/96, EU:C:1997:520, punctele 13 și 14).

30 Or, aceste considerații sunt valabile și atunci când o prestare de servicii al cărei element esențial constă în deplasarea persoanelor începe și se încheie în același loc, iar scopul serviciului respectiv este turistic.

31 De altfel, interpretarea expusă la punctul 26 din prezenta hotărâre nu este repusă în discuție de faptul că în Hotărârea din 1 octombrie 2015, Trijber și Harmsen (C-340/14 și C-341/14, EU:C:2015:641), Curtea a statuat că o activitate care constă în a presta, cu titlu oneros, un serviciu de preluare a unor pasageri pe o ambarcațiune pentru a le asigura vizitarea unui oraș pe căi navigabile în scopul organizării unor evenimente nu constituie un serviciu în „domeniul transportului”, în sensul articolului 2 alineatul (2) litera (d) din Directiva 2006/123/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 12 decembrie 2006 privind serviciile în cadrul pieței interne (JO 2006, L 376, p. 36, 13/vol. 58, p. 50), exclus din domeniul de aplicare al acesteia.

32 Este suficient să se observe în această privință că, după cum a arătat în esență domnul avocat general la punctele 21-23 din concluzii, ținând seama de obiectivele diferite ale articolului 9 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă, pe de o parte, și articolului 2 alineatul (2) litera (d) din Directiva 2006/123, pe de altă parte, noțiunile de „prestări de servicii de transport”, în sensul primei dispoziții, și de „servicii în domeniul transportului”, în sensul celei de a doua dintre dispozițiile menționate, nu se confundă. Astfel, nu se poate considera că serviciile care nu intră sub incidența celei de a doua dintre aceste noțiuni sunt în mod necesar excluse din domeniul de aplicare al celei dintâi dintre aceleași noțiuni.

33 Prin urmare, prestările de servicii precum cele în discuție în litigiul principal, care constau printre altele în organizarea unor plimbări turistice cu vaporul care se încheie în același loc în care au început, intră în sfera articolului 9 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă ca prestări de servicii de transport.

34 În consecință, întrucât, astfel cum s-a amintit la punctul 20 din prezenta hotărâre, locul prestării serviciilor de transport este, în temeiul articolului 9 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă, locul unde are loc transportul, în funcție de distanțele parcurse, trebuie să se considere că locul de prestare a serviciilor în discuție în litigiul principal este condominiul germano-luxemburghez.

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 Trebuie să se stabilească, în continuare, dacă prestările de servicii de transport efectuate în acest condominiu, cu titlu oneros și de către o persoană impozabilă care acționează ca atare, sunt supuse TVA-ului întrucât sunt efectuate „pe teritoriul țării”, în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă.

36 Expresia „teritoriul țării” este definită la articolul 3 alineatul (2) din A șasea directivă și înseamnă „domeniul de aplicare al Tratatului [CEE], astfel cum este definit, pentru fiecare stat membru, la articolul 227”. În plus, alineatul (3) al acestui articol 3 enumeră teritoriile naționale care sunt excluse din teritoriul țării.

37 În această privință, trebuie arătat, pe de o parte, că articolul 299 CE, care a succedat articolului 227 din Tratatul CEE, prevede la alineatul (1) că tratatul se aplică printre altele Republicii Federale Germania și Marelui Ducat al Luxemburgului. Alineatele (2)-(6) ale acestui articol 299 prevăd anumite particularități și derogări, care nu privesc însă aceste două state membre. Pe de altă parte, articolul 3 alineatul (3) din A șasea directivă nu menționează condominiul germano-luxemburghez printre teritoriile naționale excluse din teritoriul țării.

38 În plus, în măsura în care Curtea a statuat, în acest context, că regimul celei de A șasea directive se aplică în mod obligatoriu și imperativ integralității teritoriului național al statelor membre și că determinarea extinderii și a limitelor acestui teritoriu revine fiecăruia dintre statele membre, în conformitate cu normele de drept internațional public (Hotărârea din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, punctele 54 și 55, precum și jurisprudența citată), trebuie arătat și că, în observațiile lor, guvernele german și luxemburghez au arătat amândouă că, atât pentru Republica Federală Germania, cât și pentru Marele Ducat al Luxemburgului, teritoriul condominiului germano-luxemburghez se situează într-adevăr pe „teritoriul țării”, în sensul articolului 2 punctul 1 și al articolului 3 alineatul (2) din A șasea directivă.

39 În aceste condiții, prestarea de servicii de transport în condominiul germano-luxemburghez, cu titlu oneros și de către o persoană impozabilă care acționează ca atare, este efectuată „pe teritoriul țării”, în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, și, prin urmare, este supusă TVA-ului.

40 Pe de altă parte, ținând seama de statutul unui condominiu precum cel în discuție în litigiul principal ca teritoriu comun sub suveranitatea comună a două state membre și în lipsa oricărei indicații specifice în cea de A șasea directivă cu privire la modalitățile de impozitare a prestărilor de servicii al căror loc este un astfel de condominiu, prestările de servicii respective sunt, în principiu, susceptibile să fie impozitate de fiecare dintre aceste două state membre.

41 Cu toate acestea, după cum a arătat domnul avocat general în esență la punctele 68 și 69 din concluzii și după cum Curtea a statuat deja, dubla impozitare a acelorași operațiuni este contrară principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 septembrie 2003, Cookies World, C-155/01, EU:C:2003:449, punctul 60, precum și Hotărârea din 23 noiembrie 2017, CHEZ Elektro Bulgaria și FrontEx International, C-427/16 și C-428/16, EU:C:2017:890, punctul 66, precum și jurisprudența citată). Astfel, impozitarea serviciilor prestate într-un asemenea condominiu de către unul dintre statele membre care își împart suveranitatea asupra acestui teritoriu are drept consecință împiedicarea celui alt stat membru de a impozita la rândul său aceleași servicii. Acest lucru nu aduce atingere posibilității ca statele membre respective să reglementeze în alt mod impozitarea serviciilor prestate în acest condominiu prin intermediul unui acord, astfel cum se prevede în speță la articolul 5 alineatul (1) din Tratatul din 19 decembrie 1984, cu condiția să fie evitate neimpozitarea veniturilor și dubla impunere.

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

42 Cu toate acestea, guvernul german susține că principiile generale ale dreptului internațional, care, în opinia sa, limitează exercitarea unilaterală a suveranității în cadrul unui condominiu precum condominiul germano-luxemburghez și o condiționează de acordul celuilalt stat implicat, trebuie să fie respectate pentru aplicarea și interpretarea celei de A șasea directive. Astfel, exercitarea de către Marele Ducat al Luxemburgului și Republica Federală Germania a competențelor lor în materie de TVA pe teritoriul aflat sub suveranitatea lor comună ar fi imposibilă fără un acord încheiat în temeiul articolului 5 din Tratatul din 19 decembrie 1984. În plus, potrivit guvernului german, directiva menționată nu se opune ca statele membre în cauză să renunțe provizoriu la impozitare, în conformitate cu principiile respective.

43 În această privință, trebuie amintit că TVA-ul este, în principiu, perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă, derogările de la acest principiu fiind de strictă interpretare (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 octombrie 2021, Dubrovin & Tröger – Aquatics, C-373/19, EU:C:2021:873, punctul 22, precum și jurisprudența citată). Fiecare stat membru are obligația să adopte toate măsurile cu caracter legislativ și administrativ corespunzătoare pentru a asigura colectarea în integralitate a TVA-ului datorat pe teritoriul său (Hotărârea din 21 noiembrie 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punctul 33 și jurisprudența citată).

44 Or, a accepta argumentația guvernului german expusă la punctul 42 din prezenta hotărâre ar presupune să se permită statelor membre să creeze un teritoriu în care serviciile prestate acolo nu ar fi supuse niciunei impozitări în scopuri de TVA, deși statele membre în cauză consideră acest teritoriu ca aflându-se pe „teritoriul țării”, în sensul dreptului Uniunii în materie de TVA, iar teritoriul menționat nu este supus niciunei derogări.

45 A accepta această argumentație ar determina de asemenea încălcarea principiului neutralității fiscale, potrivit căruia operatorii economici care efectuează aceleași operațiuni nu trebuie să fie supuși unui tratament diferit în materie de percepere a TVA-ului (Hotărârea din 16 martie 2017, Identi, C-493/15, EU:C:2017:219, punctul 18 și jurisprudența citată), din moment ce TVA-ul nu ar fi perceput cu privire la servicii precum cele în discuție în litigiul principal, deși aceleași servicii, prestate în alt loc de alți operatori, sunt efectiv supuse TVA-ului.

46 În consecință, absența în speță a unui acord în materie de percepere a TVA-ului între Republica Federală Germania și Marele Ducat al Luxemburgului în ceea ce privește condominiul germano-luxemburghez nu poate împiedica impozitarea prestărilor de servicii efectuate în cadrul acestui condominiu.

47 Având în vedere toate considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară că articolul 2 punctul 1 și articolul 9 alineatul (2) litera (b) din A șasea directivă trebuie interpretate în sensul că trebuie să fie impozitate de un stat membru serviciile de navigație turistică prestate de un prestator stabilit în acest stat membru, pe un teritoriu care, în temeiul unui tratat internațional încheiat între statul membru respectiv și un alt stat membru, constituie un teritoriu comun aflat sub suveranitatea comună a celor două state membre și care nu este supus niciunei derogări prevăzute de dreptul Uniunii, cu condiția ca serviciile respective să nu fi fost deja impozitate de acest alt stat membru. Impozitarea de către unul dintre statele membre a prestărilor de servicii respective împiedică celălalt stat membru să le impoziteze, la rândul său, fără a aduce atingere posibilității acestor două state membre de a reglementa în alt mod impozitarea serviciilor prestate pe acest teritoriu, printre altele printr-un acord, cu condiția să fie evitate neimpozitarea veniturilor și dubla impunere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

48 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 întâi) declară:

Articolul 2 punctul 1 și articolul 9 alineatul (2) litera (b) 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, astfel cum a fost modificată prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului din 16 decembrie 1991,

trebuie interpretate în sensul că:

trebuie să fie impozitate de un stat membru serviciile de navigație turistică prestate de un prestator stabilit în acest stat membru, pe un teritoriu care, în temeiul unui tratat internațional încheiat între statul membru respectiv și un alt stat membru, constituie un teritoriu comun aflat sub suveranitatea comună a celor două state membre și care nu este supus niciunei derogări prevăzute de dreptul Uniunii, cu condiția ca serviciile respective să nu fi fost deja impozitate de acest alt stat membru. Impozitarea de către unul dintre statele membre a prestărilor de servicii respective împiedică celălalt stat membru să le impoziteze, la rândul său, fără a aduce atingere posibilității acestor două state membre de a reglementa în alt mod impozitarea serviciilor prestate pe acest teritoriu, printre altele printr-un acord, cu condiția să fie evitate neimpozitarea veniturilor și dubla impunere.