

Cauzele conexate C-409 din 2024 J-GmbH și C-411 din 2024 D. Fraționarea unui pachet de servicii când unele părți au o componentă independentă cu aplicarea unor cote reduse de TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

5 martie 2026

„ Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei 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 – Cazare pe termen scurt în hoteluri și în unități similare – Anexa III punctul 12 – Cotă redusă de TVA aplicabilă cazării în hoteluri și unități similare – Prestații accesorii cazării – Reglementare națională care prevede un mecanism de fracționare a operațiunilor impozabile – Neaplicarea cotei reduse de TVA prestațiilor care nu servesc în mod direct cazării – Principiul neutralității fiscale ”

În cauzele conexate C-409/24-C-411/24,

având ca obiect trei cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin deciziile din 10 ianuarie 2024, primite de Curte la 12 iunie 2024, în procedurile

J-GmbH

împotriva

Finanzamt K (C-409/24),

și

D

împotriva

Finanzamt F (C-410/24),

și

D GmbH & Co. KG

împotriva

Finanzamt A (C-411/24),

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul I. Jarukaitis, președinte de cameră, domnii M. Condinanzi și N. Jääskinen, doamna R. Frendo și domnul A. Kornezov (raportor), judecători,

avocat general: doamna T. Čápetá,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul german, de J. Möller și R. Kanitz, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de F. Behre și M. Herold, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 25 septembrie 2025, pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea articolului 24 alineatul (1) și a articolului 98 alineatele (1) și (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. 12, denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a punctului 12 din anexa III la această directivă.
- 2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a trei litigii între, în cauza C-409/24, J-GmbH, pe de o parte, și Finanzamt K (Administrația Fiscală din K, Germania), pe de altă parte, în cauza C-410/24, D, pe de o parte, și Finanzamt F (Administrația Fiscală din F, Germania), pe de altă parte, și, în cauza C-411/24, D GmbH & Co. KG, pe de o parte, și Finanzamt A (Administrația Fiscală din A, Germania), pe de altă parte, în legătură cu stabilirea cotei, standard sau reduse, a taxei pe valoarea adăugată (TVA) aplicabile diferitor prestări de servicii furnizate de hoteluri și de unități similare cu ocazia unor servicii de cazare pe termen scurt.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

4 Articolul 24 alineatul (1) din această directivă prevede:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.”

5 Articolul 96 din directiva menționată prevede:

„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.”

6 Articolul 98 alineatul (1) și alineatul (2) primul paragraf din aceeași directivă prevede:

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

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

7 Anexa III la Directiva TVA, care cuprinde lista livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse de TVA prevăzute la articolul 98 din aceasta, prevede la punctul 12:

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

Dreptul german

8 Articolul 1 alineatul (1) punctul 1 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri) din 21 februarie 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), în versiunea aplicabilă litigiilor principale (denumită în continuare „UStG”), prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

1. livrările și alte prestații efectuate cu titlu oneros pe teritoriul național de un operator în cadrul activității sale economice. [...]”

9 Articolul 12 din UStG prevede:

„(1) Cota taxei se ridică la 19 % din baza de impozitare pentru toate operațiunile impozabile [...]

(2) Cota taxei se reduce la 7 % pentru următoarele operațiuni:

[...]

11. închirierea de locuințe sau de camere pe care un operator le pune la dispoziție în vederea cazării pe termen scurt a unor terți, precum și închirierea pe termen scurt de locuri în campinguri. Prima teză nu se aplică prestărilor de servicii care nu servesc în mod direct închirierii, chiar dacă acestea sunt incluse în prețul chiriei”.

10 Secțiunea 12.16 alineatul 4 din Umsatzsteuer-Anwendungserlass (Instrucțiuni privind aplicarea TVA) din 1 octombrie 2010 (BStBl. 2010 I, p. 846, denumite în continuare „UStAE”), prevede că sunt supuse, împreună cu prestația de cazare, cotei reduse de TVA, următoarele prestații: punerea la dispoziție de spații mobilate și echipate cu alte obiecte de mobilier (de exemplu televizor, radio, telefon, seif); accesul la rețeaua de energie electrică; punerea la dispoziție a cearșafurilor, a prosoapelor și a halatelor de baie; curățarea spațiilor închiriate; punerea la dispoziție de ustensile de igienă corporală, de curățare a încălțămintei și de cusut; trezirea telefonică; punerea la dispoziție a unui aparat automat de curățare a încălțămintei; adăpostirea animalelor în locuințele și în camerele închiriate.

11 Secțiunea 12.16 alineatul 5 din UStAE stabilește o listă neexhaustivă a prestațiilor care nu beneficiază de cota redusă de TVA, chiar și atunci când este vorba despre prestații accesorii cazării pe termen scurt în sensul articolului 12 alineatul (2) punctul 11 din UStG. Această listă de prestații cuprinde punerea la dispoziție a sălilor de conferință; punerea la dispoziție a spațiilor pentru exercitarea unei activități profesionale sau comerciale; punerea la dispoziție, printr-un acord separat, a locurilor de parcare pentru vehicule; punerea la dispoziție a rulotelor, caravelor, remorcilor de locuit, barjelor și iahturilor care nu sunt instalate în mod permanent; transportul în vagoane-dormitor; punerea la dispoziție de cabine pe nave de transport; intermedierea de servicii de cazare; operațiunile efectuate de pensiuni pentru animale; avantajele acordate cu titlu gratuit (de exemplu, utilizarea personală a apartamentelor de vacanță).

Litigiile principale și întrebările preliminare

Cauza C-409/24

- 12 J, o societate de drept german, exploata un hotel și un restaurant care dispuneau de o parcare care putea fi utilizată de clienții săi fără ca aceasta să primească o remunerație care să se adauge celei primite pentru cazare.
- 13 Pe lângă înnoptare, serviciul de cazare includea și mic-dejunul. Cu toate acestea, clienții aveau posibilitatea de a renunța la acesta, iar costul mic-dejunului era atunci dedus din suma totală facturată.
- 14 J considera că înnoptarea, mic-dejunul și punerea la dispoziție de locuri de parcare constituiau o prestație unică și, în consecință, aplica acestei întregi prestații cota redusă de TVA de 7 %.
- 15 În urma a două controale fiscale efectuate de Administrația Fiscală din K cu privire în special la perioada cuprinsă între luna iunie 2018 și luna mai 2019, aceasta din urmă a emis două decizii de impunere prin care a considerat în esență că, în temeiul articolului 12 alineatul (2) punctul 11 a doua teză din UStG, mic-dejunul și punerea la dispoziție de locuri de parcare trebuiau dissociate de prestația de cazare și impozitate la cota normală de TVA de 19 %.
- 16 J a formulat contestații împotriva acestor decizii, care au fost respinse de Administrația Fiscală din K prin decizia din 26 februarie 2020.
- 17 Această societate a introdus o acțiune împotriva acestei decizii la Sächsisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Saxonia, Germania), care, printr-o hotărâre din 23 septembrie 2020, a respins-o în esență pentru motivul că mic-dejunul și punerea la dispoziție de locuri de parcare nu erau prestații accesorii cazării, ci prestații autonome. În orice caz, potrivit acestei instanțe, chiar presupunând că prestațiile respective pot fi calificate drept accesorii prestației de cazare, Administrația Fiscală din K avusese dreptate să le disocieze de aceasta, astfel cum ar impune dreptul național aplicabil.
- 18 Prin urmare, J a formulat un recurs împotriva acestei hotărâri la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), care este instanța de trimitere.
- 19 Această instanță apreciază că Sächsisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Saxonia) a considerat în mod întemeiat că mic-dejunul, la care clienții erau liberi să renunțe și al cărui preț era, în consecință, dedus din prețul cazării, constituia o prestație autonomă, care trebuia, așadar, să fie supusă cotei standard de TVA.
- 20 În schimb, instanța menționată precizează că, în speță, punerea la dispoziție de locuri de parcare constituia o prestație accesorie prestației de cazare pe termen scurt, dat fiind că prețul total plătit de clienți nu varia în funcție de utilizarea sau de neutilizarea parcării hotelului. Cu toate acestea, întrucât nu servea în mod direct

cazării pe termen scurt, punerea la dispoziție a locurilor de parcare trebuia, în temeiul articolului 12 alineatul (2) punctul 11 a doua teză din UStG, să fie separată de prestația principală constând într-o astfel de cazare și, în consecință, să fie exclusă de la aplicarea cotei reduse de TVA.

- 21 În această privință, instanța de trimitere consideră că Directiva TVA nu se opune cerinței, impusă la articolul 12 alineatul (2) punctul 11 a doua teză din UStG, de a disocia de prestațiile de cazare pe termen scurt prestațiile care nu servesc în mod direct unei astfel de cazări, întrucât această directivă, astfel cum a fost interpretată de Curte, permite, în principiu, statelor membre să procedeze la o aplicare selectivă a cotei reduse de TVA în cadrul categoriilor de livrări de bunuri și de prestări de servicii enumerate în anexa III la directiva menționată, cu condiția respectării principiului neutralității fiscale.
- 22 Astfel, potrivit acestei instanțe, rezultă în esență din Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța (C-94/09, EU:C:2010:253), din Hotărârea din 22 septembrie 2022, The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719), și din Hotărârea din 8 februarie 2024, Valentina Heights (C-733/22, EU:C:2024:126), că articolul 98 din Directiva TVA permite statelor membre să izoleze aspectele concrete și specifice ale categoriilor de prestații care figurează în această anexă III și să nu aplice, cu respectarea principiului neutralității fiscale, cota redusă de TVA decât acestor aspecte concrete și specifice.
- 23 Cu toate acestea, instanța menționată are îndoieli cu privire la compatibilitatea mecanismului de disociere a operațiunilor taxabile prevăzut la articolul 12 alineatul (2) punctul 11 a doua teză din UStG cu cerințele care decurg din Directiva TVA, în lumina Hotărârii din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), și a Hotărârii din 4 mai 2023, Finanzamt X (Echipamente și instalații fixate definitiv) (C-516/21, EU:C:2023:372). În acest context, aceeași instanță precizează că o parte a doctrinei germane consideră că prestațiile accesorii trebuie să aibă același tratament fiscal rezervat prestației principale în materie de TVA, astfel încât primele nu pot fi disociate de cea de a doua.
- 24 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:
- „Articolul 24 alineatul (1) și articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva [TVA] coroborate cu categoria 12 din anexa III la această directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum articolul 12 alineatul (2) punctul 11 a doua teză din [UStG] în temeiul căreia un stat membru poate, prin intermediul unei cerințe naționale de fracționare a unei operațiuni, să excludă de la cota redusă de TVA prevăzută de acest stat pentru închirierea de locuințe sau de camere pe care un operator le-a prevăzut ca spații de cazare temporară a unor

persoane terțe acele prestații care nu servesc în mod direct închirierii și care sunt achitate prin prețul chiriei, inclusiv atunci când acestea sunt prestații neautonome, accesorii cazării temporare a unor persoane terțe – cum ar fi în speță (doar) punerea la dispoziție a unor locuri de parcare?”

Cauza C-410/24

- 25 În cursul anului 2013, D exploata o pensiune și oferea clienților săi cazare și un mic-dejun care era inclus în prețul global forfetar, independent de alegerea clienților de a-l lua sau nu. Facturile indicau acest preț, inclusiv taxele.
- 26 În declarația sa privind TVA-ul pentru anul 2013, D a declarat atât operațiuni cu cotă redusă de TVA de 7 %, cât și operațiuni la cota standard de 19 %.
- 27 La 19 decembrie 2018, făcând trimitere la Hotărârea din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), D a solicitat Administrației Fiscale din F o modificare a cuantumului TVA-ului stabilit în raport cu această declarație. În special, D a solicitat ca toate operațiunile furnizate în cadrul cazării pe termen scurt pe care le realizase să fie impozitate cu cota redusă de TVA de 7 %, din moment ce ar reieși în esență din această hotărâre că o prestație unică trebuie impozitată la o cotă uniformă.
- 28 Prin decizia din 8 februarie 2019, Administrația Fiscală din F a respins această cerere.
- 29 D a introdus o acțiune în anularea acestei decizii la Hessisches Finanzgericht (Tribunalul Fiscal din Hessen, Germania). Această instanță a respins acțiunea, apreciind în esență că mic-dejunurile oferite de D nu erau supuse cotei reduse de TVA, ci cotei standard, din moment ce această cotă redusă, prevăzută la articolul 12 alineatul (2) punctul 11 prima teză din UStG, nu s-ar aplica decât prestației de cazare pe termen scurt, iar a doua teză a acestei dispoziții ar prevedea o cerință de disociere de prestația respectivă a celor care nu servesc în mod direct acesteia. Împrejurarea că în speță se convenise asupra unui preț forfetar era, potrivit instanței menționate, fără relevanță.
- 30 D a formulat recurs împotriva hotărârii acestui tribunal la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală), care este instanța de trimitere și în această cauză, susținând în esență că micul-dejun era o prestație accesorie cazării pe termen scurt, întrucât, în principiu, prețul global forfetar cuprindea mic-dejunul, independent de alegerea clienților de a-l lua sau nu.
- 31 Instanța de trimitere arată că, spre deosebire de cauza C-409/24, în speță, mic-dejunul este o prestație accesorie cazării pe termen scurt, dat fiind că – cu o

singură excepție – prețul global forfetar plătit de clienți nu varia după cum aceștia luau sau nu un mic-dejun. În aceste condiții, potrivit instanței menționate, pentru a respecta articolul 12 alineatul (2) punctul 11 a doua teză din UStG, precum și principiul neutralității fiscale, micul-dejun trebuie să fie disociat de cazarea pe termen scurt și supus TVA-ului la cota normală, chiar dacă este vorba despre o prestație accesorie acestei cazări.

32 În acest context și pentru aceleași motive precum cele expuse la punctele 22 și 23 din prezenta hotărâre, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la conformitatea cu dreptul Uniunii a cerinței care figurează la articolul 12 alineatul (2) punctul 11 a doua teză din UStG, potrivit căreia trebuie disociate de cazarea pe termen scurt prestațiile care nu servesc în mod direct unei astfel de cazări.

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

„Articolul 24 alineatul (1) și articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva [TVA] coroborate cu categoria 12 din anexa III la această directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum articolul 12 alineatul (2) punctul 11 a doua teză din [UStG] în temeiul căreia un stat membru poate, prin intermediul unei cerințe naționale de fracționare a unei operațiuni, să excludă de la cota redusă de TVA prevăzută de acest stat pentru închirierea de locuințe sau de camere pe care un operator le-a prevăzut ca spații de cazare temporară a unor persoane terțe acele prestații care nu servesc în mod direct închirierii și care sunt achitate prin prețul chiriei, inclusiv atunci când acestea sunt prestații neautonome, accesorii cazării temporare a unor persoane terțe – cum ar fi în speță prestațiile de mic-dejun?”

Cauza C-411/24

34 În cursul anului 2011, D, societate de drept german, exploata două hoteluri care dispuneau de parcuri și de rețele locale fără fir (Wi-Fi). Unul dintre aceste două hoteluri dispunea, în plus, de o sală de sport, precum și de facilități de wellness. Persoanele care stăteau în aceste hoteluri puteau utiliza aceste utilități și facilități fără ca acestea să fie facturate separat.

35 D a depus la Administrația Fiscală din A o declarație de TVA pentru anul 2011, în care a considerat că furnizarea către clienții hotelurilor, fără cheltuieli suplimentare, a unor prestații accesorii cazării pe termen scurt trebuia să fie supusă cotei reduse de TVA.

36 Administrația Fiscală din A nu a reținut această analiză și a efectuat un control la fața locului în urma căruia a constatat, în esență, prin decizia din 30 iulie 2019, că

punerea la dispoziție a unei rețele Wi-Fi, a unor locuri de parcare, a unei săli de sport și a unor facilități de wellness constituiau operațiuni supuse TVA-ului la cota normală de 19 %.

- 37 D a introdus o acțiune în anularea acestei decizii la Finanzgericht (Tribunalul Fiscal, Germania). Acesta a respins acțiunea, considerând în esență că serviciile menționate la punctul anterior din prezenta hotărâre constituiau prestații furnizate cu titlu oneros, în sensul articolului 1 alineatul (1) punctul 1 din UStG, și că, în conformitate cu articolul 12 alineatul (2) punctul 11 a doua teză din legea menționată, aceste prestații nu puteau fi supuse cotei reduse de TVA.
- 38 D a formulat recurs împotriva hotărârii acestui tribunal la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală), care este instanța de trimitere și în această cauză.
- 39 Instanța de trimitere consideră, în primul rând, că Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) a considerat în mod întemeiat că prestațiile în cauză fuseseră furnizate cu titlu oneros de D. Potrivit acesteia, faptul că aceasta nu primea cu acest titlu o remunerație separată de cea referitoare la cazarea pe termen scurt nu însemna că aceste prestații fuseseră furnizate cu titlu gratuit.
- 40 În al doilea rând, potrivit acestei instanțe, punerile la dispoziție ale unei rețele Wi-Fi, ale unor locuri de parcare, ale unei săli de sport și ale unor facilități de wellness constituiau prestații accesorii prestației principale, și anume cazarea pe termen scurt, și, primate împreună cu aceasta, formau o prestație unică.
- 41 În acest context, instanța menționată are aceleași îndoieli precum cele expuse la punctele 22 și 23 din prezenta hotărâre cu privire la conformitatea cu dreptul Uniunii a cerinței care decurge din articolul 12 alineatul (2) punctul 11 a doua teză din UStG, potrivit căreia trebuie disociate de cazarea pe termen scurt prestațiile care nu servesc în mod direct acestei cazări.
- 42 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:
- „Articolul 24 alineatul (1) și articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva [TVA] coroborate cu categoria 12 din anexa III la această directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale precum articolul 12 alineatul (2) punctul 11 a doua teză din [UStG] în temeiul căreia un stat membru poate, prin intermediul unei cerințe naționale de fracționare a unei operațiuni, să excludă de la cota redusă de TVA prevăzută de acest stat pentru închirierea de locuințe sau de camere pe care un operator le-a prevăzut ca spații de cazare temporară a unor persoane terțe acele prestații care nu servesc în mod direct închirierii și care sunt achitate prin prețul chiriei, inclusiv atunci când acestea sunt prestații neautonome,

accesorii cazării temporare a unor persoane terțe – cum ar fi în speță punerea la dispoziție a locurilor de parcare, a sălilor de fitness și de wellness și a rețelei Wi-Fi proprii hotelului?”

Procedura în fața Curții

- 43 Prin decizia președintelui Curții din 15 iulie 2024, cauzele C-409/24, C-410/24 și C-411/24 au fost conexe pentru buna desfășurare a procedurii orale și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebările preliminare

- 44 Prin intermediul întrebărilor formulate în fiecare dintre cele trei cauze conexe, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 12 din anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care permite excluderea din domeniul de aplicare al cotei reduse de TVA aplicabile serviciilor de cazare pe termen scurt în hoteluri și unități similare prestațiile care nu servesc în mod direct unei astfel de cazări, precum punerea la dispoziție a unor locuri de parcare, a unei săli de sport și a unor facilități de wellness, precum și accesul la rețeaua Wi-Fi a hotelului și oferirea unui mic-dejun (denumite în continuare „prestațiile în discuție în cauzele principale”), chiar dacă ar putea fi considerate accesorii acestei cazări, având în vedere faptul că sunt remunerate printr-un preț global forfetar plătit pentru toate serviciile furnizate în cadrul cazării menționate.
- 45 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că din deciziile de trimitere reiese că întrebările preliminare adresate se întemeiază pe premisa potrivit căreia prestațiile în discuție în cauzele principale intră, ca urmare a caracterului lor accesoriu prestațiilor de cazare prevăzute la punctul 12 din anexa III la Directiva TVA, în domeniul de aplicare al acestei din urmă dispoziții coroborate cu articolul 98 din această directivă, care permit statelor membre să aplice o cotă redusă de TVA pentru „cazarea în hoteluri și unități similare, inclusiv cazarea de vacanță și închirierea de locuri în campinguri și de locuri pentru rulote”.
- 46 În această privință, Curtea a statuat deja că prestațiile accesorii unei prestații principale supuse unei cote reduse de TVA pot fi de asemenea supuse, în acest temei, acestei cotei reduse (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 septembrie 2022, The Escape Center, C-330/21, EU:C:2022:719, punctul 41).

- 47 În ceea ce privește problema dacă prestațiile în discuție în cauzele principale constituie prestații accesorii prestațiilor de cazare furnizate în hoteluri și în unități similare, astfel cum constată instanța de trimitere în deciziile sale de trimitere, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii sunt adresate de instanța națională în cadrul factual pe care îl definește pe propria răspundere și a cărei exactitate Curtea nu are competența să o verifice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 26 martie 2020, Kreissparkasse Saarlouis, C-66/19, EU:C:2020:242, punctul 30).
- 48 Prin urmare, deși trebuie să se pornească de la premisa potrivit căreia prestațiile în discuție în cauzele principale sunt prestații accesorii prestațiilor de cazare furnizate în hoteluri și în unități similare pentru a răspunde la întrebările adresate, trebuie totuși amintit că există o prestație unică atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate de persoana impozabilă consumatorului, considerat consumator mediu, 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. Aceasta este situația și atunci când două sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentând prestația principală, în timp ce, invers, alte elemente trebuie privite ca una sau mai multe prestații accesorii, iar o prestație trebuie să fie considerată 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 prestația principală (Hotărârea din 22 septembrie 2022, The Escape Center, C-330/21, EU:C:2022:719, punctele 25 și 26, precum și jurisprudența citată).
- 49 Acestea fiind amintite, în ceea ce privește întrebarea adresată în prezentele cauze, dacă un stat membru poate considera totuși că numai prestația principală a unei operațiuni unice, compusă dintr-o prestație principală și din prestații accesorii, va fi supusă unei cote reduse de TVA, trebuie să se observe că, în temeiul articolului 96 din Directiva TVA, fiecare stat membru aplică aceeași cotă standard de TVA livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii.
- 50 Prin derogare de la acest principiu, articolul 98 alineatul (1) din această directivă recunoaște statelor membre posibilitatea de a aplica una sau două cote reduse de TVA. Potrivit articolului 98 alineatul (2) primul paragraf din directiva menționată, cotele reduse de TVA pot fi aplicate numai livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III la aceeași directivă.
- 51 În această privință, reiese dintr-o jurisprudență constantă că, atunci când un stat membru decide să utilizeze posibilitatea, oferită de articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA, de a aplica o cotă redusă de TVA pentru o categorie de prestații prevăzută în anexa III la această directivă, statul respectiv, sub rezerva respectării

principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun al TVA-ului, are posibilitatea de a limita aplicarea acestei cote reduse de TVA la aspecte concrete și specifice acestei categorii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța, C-94/09, EU:C:2010:253, punctul 28, și Hotărârea din 5 septembrie 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, punctul 42, precum și jurisprudența citată).

- 52 Această posibilitate se justifică în special prin considerația că, întrucât această cotă este excepția de la aplicarea cotei standard stabilite de fiecare stat membru, limitarea aplicării sale la aspecte concrete și specifice categoriei de prestații în cauză este coerentă cu principiul potrivit căruia excepțiile și derogările trebuie interpretate restrictiv (Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța, C-94/09, EU:C:2010:253, punctul 29, și Hotărârea din 5 septembrie 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, punctul 43, precum și jurisprudența citată).
- 53 Cu toate acestea, utilizarea posibilității de a efectua o aplicare selectivă a cotei reduse de TVA recunoscute statelor membre este subordonată dublei condiții ca, pe de o parte, să nu izoleze, în vederea aplicării acestei cote reduse, decât aspecte concrete și specifice ale categoriei de prestații în cauză și, pe de altă parte, să respecte principiul neutralității fiscale (Hotărârea din 8 februarie 2024, Valentina Heights, C-733/22, EU:C:2024:126, punctul 44 și jurisprudența citată). Aceste condiții urmăresc să asigure faptul că statele membre nu vor utiliza această posibilitate decât în condiții care garantează aplicarea simplă și corectă a cotei reduse de TVA alese, precum și prevenirea oricăror posibile evaziuni, fraude sau abuzuri (Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța, C-94/09, EU:C:2010:253, punctul 30, și Hotărârea din 5 septembrie 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, punctul 46, precum și jurisprudența citată).
- 54 În speță, în ceea ce privește prima condiție menționată la punctul precedent din prezenta hotărâre, trebuie să se stabilească dacă prestațiile de cazare furnizate în hoteluri și în unități similare, pentru care reglementarea germană prevede aplicarea unei cote reduse de TVA, constituie aspecte concrete și specifice ale categoriei de prestații care figurează la punctul 12 din anexa III la Directiva TVA. În acest scop, este necesar să se examineze dacă este vorba despre prestări de servicii identificabile, ca atare, separat de celelalte prestații din această categorie (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța, C-94/09, EU:C:2010:253, punctul 35, și Hotărârea din 8 februarie 2024, Valentina Heights, C-733/22, EU:C:2024:126, punctul 45, precum și jurisprudența citată). O astfel de identificare implică existența unor criterii obiective, clare și precise în reglementarea națională, care permit stabilirea cu precizie a prestațiilor cărora această reglementare le rezervă aplicarea cotei reduse de TVA (a se vedea în acest

sens Hotărârea din 5 septembrie 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, punctul 49 și jurisprudența citată).

- 55 Reiese, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere, din indicațiile care figurează în deciziile de trimitere că Republica Federală Germania, exercitând marja de apreciere care îi este recunoscută în temeiul articolului 98 din Directiva TVA, ar fi identificat, pe baza unor criterii obiective, clare și precise, prestațiile concrete și specifice ale categoriei de prestații care figurează la punctul 12 din anexa III la Directiva TVA, cărora li se aplică cota redusă de TVA.
- 56 Astfel, din aceste indicații reiese că, în conformitate cu articolul 12 alineatul (2) punctul 11 din UStG, adoptat în vederea transpunerii articolului 98 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA, o cotă redusă de TVA de 7 % s-ar aplica închirierii de locuințe și de camere pe care un operator le pune la dispoziție în scopul cazării pe termen scurt a unor terți, precum și închirierii pe termen scurt a unor locuri în campinguri, cu excepția prestațiilor care nu servesc în mod direct închirierii, chiar dacă acestea sunt remunerate prin prețul închirierii.
- 57 În plus, secțiunea 12.16 alineatul 4 prima și a doua teză din UStAE ar identifica prestările de servicii care sunt direct legate de cazarea pe termen scurt și, prin urmare, sunt supuse cotei reduse de TVA de 7 %, și anume, punerea la dispoziție de spații mobilate și echipate cu alte obiecte de mobilier (de exemplu televizor, radio, telefon, seif); accesul la rețeaua de energie electrică; punerea la dispoziție a cearșafurilor, a prosoapelor și a halatelor de baie; curățarea spațiilor închiriate; punerea la dispoziție de ustensile de igienă corporală, de curățare a încălțăminte și de cusut; trezirea telefonică; punerea la dispoziție a unui aparat automat de curățare a încălțăminte, precum și adăpostirea animalelor în locuințele și în camerele închiriate.
- 58 La rândul său, secțiunea 12.16 alineatul 5 din UStAE ar enumera, în mod exclusiv, prestații care nu pot beneficia de cota redusă de TVA de 7 %, precum punerea la dispoziție a sălilor de conferință; punerea la dispoziție a spațiilor pentru exercitarea unei activități profesionale sau comerciale; punerea la dispoziție, printr-un acord separat, a locurilor de parcare pentru vehicule; punerea la dispoziție a rulotelor, caravelor, remorcilor de locuit, barjelor și iahturilor care nu sunt instalate în mod permanent; transportul în vagoane-dormitor; punerea la dispoziție de cabine pe nave de transport; intermedierea serviciilor de cazare; operațiunile efectuate de pensiuni pentru animale și avantajele acordate cu titlu gratuit (de exemplu, utilizarea personală a apartamentelor de vacanță).
- 59 Astfel, rezultă că asemenea indicații sunt susceptibile să permită identificarea cu precizie, ca atare, a prestațiilor de închiriere de locuințe și de camere pe care un

operator le pune la dispoziție în scopul cazării pe termen scurt a unor terți, supuse cotei reduse de TVA, și să le distingă de celelalte prestații furnizate în cadrul cazării care intră sub incidența punctului 12 din anexa III la Directiva TVA, supuse cotei standard de TVA. O asemenea identificare pare să răspundă, prin urmare și sub rezerva verificărilor care revin instanței de trimitere, singura competentă să interpreteze dreptul național, cerințelor amintite la punctul 54 din prezenta hotărâre, astfel încât prima condiție prin care se urmărește izolarea unor aspecte concrete și specifice ale categoriei de prestații în cauză este, sub această rezervă, îndeplinită.

- 60 Această concluzie nu este repusă în discuție de faptul că din deciziile de trimitere reiese că prestațiile în discuție în cauzele principale ale căror prețuri fac parte dintr-un preț global forfaitar care cuprinde cazarea pe termen scurt ar constitui, din punctul de vedere al clienților, prestații accesorii acestei cazări.
- 61 Astfel, reiese din jurisprudența Curții că, atunci când un stat membru, cu respectarea principiului neutralității fiscale, și-a exercitat marja de apreciere și a izolat aspecte concrete și specifice ale unei categorii de prestații prevăzute în anexa III la Directiva TVA, nu este necesar să se examineze dacă prestațiile astfel izolate și prestațiile accesorii acestora trebuie sau nu trebuie considerate, din punctul de vedere al unui consumator mediu, o operațiune unică, această din urmă împrejurare nefiind determinantă pentru exercitarea de către statele membre a marjei de apreciere care le este acordată de această directivă în ceea ce privește aplicarea selectivă a cotei reduse de TVA pe baza unor criterii generale și obiective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța, C-94/09, EU:C:2010:253, punctele 33 și 34).
- 62 Această interpretare nu este infirmată de Hotărârea din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), și de Hotărârea din 4 mai 2023, Finanzamt X (Echipamente și instalații fixate definitiv) (C-516/21, EU:C:2023:372), la care se referă instanța de trimitere în deciziile sale de trimitere.
- 63 Desigur, la punctul 36 din Hotărârea din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), Curtea a statuat că o prestație unică trebuie să fie impozitată doar la cota aplicabilă acestei prestații, determinată în funcție de elementul principal al acesteia. Cu toate acestea, în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, statul membru în cauză nu exercitase marja de apreciere care îi era lăsată de Directiva TVA prin izolarea, în vederea aplicării cotei reduse de TVA, a aspectelor concrete și specifice ale categoriei de prestații în discuție la acel moment. În aceste împrejurări, Curtea a apreciat că trebuia să se examineze dacă, în lipsa exercitării acestei marje de apreciere, prestațiile în discuție în această cauză constituiau o prestație unică din punctul de vedere al consumatorului mediu.

- 64 În plus, la punctul 34 din Hotărârea din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), Curtea a amintit că, pentru a determina dacă aplicarea selectivă a unei cote reduse de TVA era conformă cu articolele 96 și cu articolul 99 alineatul (1) din Directiva TVA, aspectul dacă o operațiune care cuprinde mai multe elemente trebuie să fie considerată o prestație unică nu era determinantă pentru exercitarea de către statele membre a marjei de apreciere pe care le-o conferă această directivă în ceea ce privește aplicarea selectivă a cotei reduse de TVA. La punctul 35 din această hotărâre, Curtea a subliniat de asemenea că întrebarea care îi era adresată și care era aceea dacă o prestație unică, compusă din două elemente distincte, unul fiind principal, iar celălalt accesoriu, trebuia să fie impozitată doar la cota de TVA aplicabilă elementului principal era de natură diferită decât cea a întinderii acestei marje de apreciere, care era în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța (C-94/09, EU:C:2010:253).
- 65 În această privință, nu există o contradicție între Hotărârea din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), și Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța (C-94/09, EU:C:2010:253), care privesc două ipoteze diferite. Prima privește aspectul dacă prestațiile accesorii unei prestații principale trebuie să fie supuse cotei standard de TVA aplicabile acestei prestații principale, atunci când statul membru în cauză nu a exercitat marja de apreciere care îi este recunoscută în temeiul articolului 98 din Directiva TVA care îi permite să izoleze aspecte concrete și specifice ale unei categorii de prestații prevăzute în anexa III la această directivă. Cea de a doua privește o situație în care statul membru în cauză a exercitat această marjă de apreciere.
- 66 În ceea ce privește cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 4 mai 2023, Finanzamt X (Echipamente și instalații fixate definitiv) (C-516/21, EU:C:2023:372), este suficient să se arate că, spre deosebire de prezentele cauze, aceasta nu privea aplicarea selectivă a unei cote reduse de TVA unei categorii de prestații prevăzute în anexa III la Directiva TVA, ci interpretarea articolului 135 alineatul (1) litera (l) și a articolului 135 alineatul (2) primul paragraf litera (c) din această directivă, referitoare la operațiunile de leasing și de închiriere de bunuri imobile scutite și, respectiv, la operațiunile excluse de la această scutire. În această cauză, Curtea era astfel chemată să se pronunțe cu privire la scutirile de TVA și la excepțiile de la aceste scutiri, astfel cum sunt prevăzute chiar de Directiva TVA, iar nu, precum în prezentele cauze, cu privire la întinderea marjei de apreciere recunoscute statelor membre de această directivă în materia aplicării selective a cotei reduse de TVA.
- 67 În ceea ce privește a doua condiție amintită la punctul 53 din prezenta hotărâre, care privește în esență respectarea principiului neutralității fiscale atunci când un stat membru alege să aplice în mod selectiv cota redusă de TVA anumitor aspecte concrete și specifice ale unei categorii de prestații care figurează în anexa III la

Directiva TVA, trebuie amintit că 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 9 septembrie 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punctul 37 și jurisprudența citată).

- 68 Potrivit unei jurisprudențe constante, pentru a stabili dacă bunurile sau prestările 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 9 septembrie 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punctul 38 și jurisprudența citată).
- 69 Cu alte cuvinte, trebuie să se examineze dacă bunurile sau prestările de servicii respective 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 (Hotărârea din 9 septembrie 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, punctul 39 și jurisprudența citată).
- 70 În plus, trebuie amintit că acest principiu nu permite să se extindă domeniul de aplicare al unei cote reduse de TVA în absența unei dispoziții neechivoce (Hotărârea din 9 martie 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punctul 31).
- 71 În consecință, în vederea examinării celei de a doua condiții menționate la punctul 53 din prezenta hotărâre, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă, luate în considerare în mod izolat, prestări de servicii precum cele în discuție în cauzele principale, și anume micul-dejun și/sau accesul la locurile de parcare, la sălile de sport, la facilitățile de wellness și la rețelele Wi-Fi, oferite de un hotel sau de o unitate similară cu ocazia unei prestații de cazare, sunt similare, în percepția acestui consumator mediu, cu cele furnizate în mod autonom de un alt operator economic, astfel încât se află într-un raport de substituție.
- 72 În prezența unui astfel de raport de substituție, neaplicarea selectivă a cotei reduse de TVA de 7 % pentru micul-dejun și/sau punerea la dispoziție de locuri de parcare, de săli de sport, de facilități de wellness și de rețele Wi-Fi și supunerea lor unei cote standard de TVA, deși aceste prestații sunt furnizate în mod accesoriu cazării pe termen scurt și sunt incluse într-un preț global forfetar, nu ar aduce atingere principiului neutralității fiscale, în măsura în care aceste prestații, furnizate

în mod autonom de un alt operator economic, sunt de asemenea supuse cotei standard de TVA.

- 73 În această privință, instanța de trimitere consideră că cerința privind fracționarea care decurge din articolul 12 alineatul (2) punctul 11 a doua teză din UStG nu aduce atingere principiului neutralității fiscale, întrucât aceasta are ca efect faptul că aceeași prestație este impozitată la aceeași cotă, inclusiv atunci când este accesorie cazării pe termen scurt. Potrivit acestei instanțe, pentru a respecta principiul neutralității fiscale, un hotel nu poate, de exemplu, să ofere un mic-dejun și/sau să pună la dispoziție locuri de parcare, săli de sport, facilități de wellness și rețele Wi-Fi la o cotă de TVA mai avantajoasă decât cea aplicabilă aceluiași prestații furnizate în imediata apropiere de un operator economic, precum un restaurant, un exploatant al unei parări publice sau al unei saune.
- 74 În aceste condiții și sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate de instanța de trimitere în ceea ce privește considerațiile expuse la punctele 71 și 72 din prezenta hotărâre, este necesar să se considere că o reglementare națională care, deși precizează aspecte concrete și specifice ale categoriei de prestații prevăzute la punctul 12 din anexa III la Directiva TVA cărora li se poate aplica o cotă redusă de TVA, permite disocierea de cazarea pe termen scurt a prestațiilor care nu servesc în mod direct acestei cazări, precum cele în discuție în litigiile principale, și aplicarea în cazul acestora a cotei standard de TVA de 19 %, chiar și atunci când constituie prestații accesorii cazării menționate, nu pare a fi incompatibilă cu principiul neutralității fiscale.
- 75 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 12 din anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care permite excluderea din domeniul de aplicare al cotei reduse de TVA aplicabile serviciilor de cazare pe termen scurt, în hoteluri și unități similare, a prestațiilor care nu servesc în mod direct unei astfel de cazări, precum punerea la dispoziție a unor locuri de parcare, a unei săli de sport și a unor facilități de wellness, precum și accesul la rețeaua Wi-Fi a hotelului și oferirea unui mic-dejun, chiar dacă ar putea fi considerate accesorii acestei cazări având în vedere că sunt remunerate printr-un preț global forfetar plătit pentru toate serviciile furnizate în cadrul cazării menționate, cu condiția ca această reglementare să prevadă aplicarea cotei reduse unor aspecte concrete și specifice ale categoriilor de servicii de cazare prevăzute la punctul 12 din anexa III la directiva menționată și ca principiul neutralității fiscale să fie respectat.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 76 Întrucât, în privința părților din litigiile principale, 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 patra) declară:

Articolul 98 alineatele (1) și (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

nu se opune unei reglementări naționale care permite excluderea din domeniul de aplicare al cotei reduse de taxă pe valoarea adăugată aplicabile serviciilor de cazare pe termen scurt, în hoteluri și în unități similare, a prestațiilor care nu servesc în mod direct unei astfel de cazări, precum punerea la dispoziție a unor locuri de parcare, a unei săli de sport și a unor facilități de wellness, precum și accesul la rețeaua Wi-Fi a hotelului și oferirea unui mic-dejun, chiar dacă ar putea fi considerate accesorii acestei cazări având în vedere că sunt remunerate printr-un preț global forfetar plătit pentru toate serviciile furnizate în cadrul cazării menționate, cu condiția ca această reglementare să prevadă aplicarea cotei reduse unor aspecte concrete și specifice ale categoriilor de servicii de cazare prevăzute la punctul 12 din anexa III la directiva menționată și ca principiul neutralității fiscale să fie respectat.