HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

3 aprilie 2008 *

În cauza C-442/05,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Bundesfinanzhof (Germania), prin Decizia din 3 noiembrie 2005, primită de Curte la 14 decembrie 2005, în procedura

Finanzamt Oschatz

împotriva

Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien,

cu participarea:

Bundesministerium der Finanzen,

* Limba de procedură: germana.

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul C. W. A. Timmermans, președinte de cameră, domnii L. Bay Larsen, J. Makarczyk (raportor), P. Kūris și J.-C. Bonichot, judecători,

avocat general: domnul J. Mazák,
grefier: domnul B. Fülöp, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 10 mai 2007,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Finanzamt Oschatz, de domnul T. Martin, în calitate de agent;

— pentru Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, de domnul F. Schmidt, Steuerberater;

— pentru guvernul german, de domnii M. Lumma și U. Forsthoff, în calitate de agenți;

— pentru guvernul italian, de domnul I. M. Braguglia, în calitate de agent, asistat de domnul G. Fiengo, avvocato dello Stato;

— pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul D. Triantafyllou, în calitate de agent,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 10 iulie 2007,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește, în esență, interpretarea noțiunii „furnizarea apei” care figurează la punctul 2 din anexa D și la punctul 2 din anexa H la 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 L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2001/4/CE a Consiliului din 19 ianuarie 2001 (JO L 22, p. 17, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt Oschatz (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de o parte, și Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (organism intercomunal de furnizare a apei potabile și de evacuare a apelor reziduale din districtul Torgau-Westelbien, denumit în continuare „Zweckverband”), pe de altă parte, având ca obiect aplicarea sau neaplicarea unei cote reduse a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pentru operațiunea de racordare individuală a instalației hidraulice a unui imobil la rețeaua de furnizare a apei.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Articolul 4 alineatul (5) din A șasea directivă are următorul cuprins:

„Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

Cu toate acestea, atunci când se angajează în asemenea activități sau operațiuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile respective în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței.

În orice caz, organismele citate anterior sunt considerate persoane impozabile în ceea ce privește activitățile prevăzute în anexa D, cu condiția ca activitățile respective să nu fie efectuate la o scară neglijabilă.

[…]” [traducere neoficială]

4 La punctul 2 din anexa D la directiva menționată figurează în special furnizarea apei.

5 Articolul 12 alineatul (3) litera (a) din această directivă prevede:

„Cota standard a taxei pe valoarea adăugată se stabilește de către fiecare stat membru ca procent din suma impozabilă și este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii. […]

[…]

Statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse. Aceste cote reduse sunt stabilite ca procent din baza de impozitare, care nu poate fi mai mică de 5 %, și se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa H.

[…]” [traducere neoficială]

6 Anexa H la A șasea directivă, intitulată „Lista livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse de TVA”, menționează furnizarea apei în cadrul punctului 2.

Reglementarea națională

7 Potrivit articolului 1 alineatul (1) prima teză din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri din 1999 (Umsatzsteuergesetz 1999, denumită în continuare „UStG"), aplicabilă la momentul faptelor din acțiunea principală, sunt supuse impozitului pe cifra de afaceri livrările și alte prestări de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul național de un comerciant în cadrul întreprinderii sale.

8 În aplicarea articolului 2 alineatul (3) prima teză din UStG, persoanele juridice de drept public se angajează în activități comerciale și profesionale doar în cadrul întreprinderilor cu caracter comercial. În temeiul articolului 4 alineatul (3) din Legea privind impozitul pe profit (Körperschaftsteuergesetz), fac parte din categoria întreprinderilor cu caracter comercial cele care au ca obiect aprovizionarea cu apă a populației.

9 Potrivit articolului 12 alineatul (1) din UStG, impozitul se ridică la 16 % din baza de impozitare pentru fiecare cifră de afaceri impozabilă.

10 Articolul 12 alineatul (2) prevede însă că această cotă de impozitare se reduce la 7 % pentru cifrele de afaceri privind furnizarea, importul și achiziția intracomunitară de produse prevăzute în anexa 2 la legea menționată, printre care, la punctul 34 din anexa respectivă, figurează apa.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

11 Zweckverband asigură furnizarea apei potabile și evacuarea apelor reziduale pentru mai multe orașe și comune din districtul Torgau-Westelbien. În acest scop, activitățile organismului respectiv acoperă îndeosebi captarea, aducția, tratarea și furnizarea apei potabile pentru clienții săi, respectiv proprietarii imobilelor racordate la rețeaua de furnizare a apei. În acest cadru, organismul menționat efectuează, la cererea clienților săi, branșamentul individual la rețele de furnizare a apei pentru care percepe o redevență unică ce corespunde costului acestei operațiuni. Acest branșament rămâne în proprietatea Zweckverband.

12 Considerând că acest branșament era distinct de serviciul de furnizare a apei, Finanzamt a decis să îi aplice cota standard de TVA prevăzută de legislația națională.

13 Ulterior respingerii de către Finanzamt a recursului grațios, Zweckverband a sesizat Finanzgericht Sachsen, susținând că pentru branșamentul individual respectiv trebuia aplicată cota redusă de TVA, precum cea aplicată în cazul furnizării apei.

14 Finanzgericht Sachsen a admis acțiunea formulată de Zweckverband, apreciind că furnizarea apei și branșamentul individual la rețele de furnizare a apei constituia o prestație unică de „furnizare a apei” în sensul legislației naționale care a transpus A șasea directivă.

15 În consecință, Finanzamt a formulat recurs împotriva acestei decizii la Bundesfinanzhof.

16 Ca și părțile, instanța de trimitere pornește de la principiul că, potrivit legislației naționale, Zweckverband își desfășoară activitatea în calitate de întreprindere atunci când efectuează branșamentul individual. Totuși, instanța menționată precizează că, din observațiile părților prezentate în cadrul audierii pledoariilor în acțiunea principală, rezultă că Zweckverband se angajează în temeiul unui statut de drept public și în cadrul dreptului public, ceea ce ar constitui argumente împotriva supunerii organismului menționat la plata TVA-ului, având în vedere dispozițiile articolului 4 alineatul (5) din A șasea directivă.

17 În ceea ce privește cota de TVA aplicabilă, instanța de trimitere amintește că, până în momentul circularei emise de Bundesministerium der Finanzen (Ministerul Federal al Finanțelor) la 4 iulie 2000, branșamentul individual era considerat o prestație accesorie serviciului de furnizare a apei.

18 Această instanță tinde să considere și că respectivul branșament face parte din serviciul de furnizare a apei, dar apreciază că această chestiune depinde de modalitatea de interpretare a dispozițiilor articolului 12 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă și a punctului 2 din anexa H la aceeași directivă.

19 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Racordarea instalației proprietarului unui imobil (denumită «branșament individual») la rețeaua de furnizare a apei efectuată de către o societate de furnizare a apei în schimbul unei redevențe calculate într-un mod specific este cuprinsă în noțiunea «furnizarea apei» în sensul Celei de a șasea directive […] (anexa D punctul 2 și anexa H punctul[2])?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Cu privire la admisibilitate

20 În observațiile prezentate, Finanzamt și guvernul german și-au exprimat rezervele cu privire la relevanța întrebării preliminare în măsura în care privește punctul 2 din anexa D la A șasea directivă, întrucât acțiunea principală nu are ca obiect supunerea Zweckverband la plata TVA-ului.

21 În această privință, trebuie amintit faptul că, potrivit unei jurisprudențe constante, Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai dacă rezultă în mod vădit că interpretarea dreptului comunitar solicitată nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului din acțiunea principală, atunci când problema are un caracter ipotetic sau atunci când Curtea nu dispune de elemente de fapt sau de drept necesare pentru a răspunde în mod util întrebărilor adresate (a se vedea în special Hotărârea din 19 februarie 2002, Arduino, C-35/99, Rec., p. I-1529, punctul 25, și Hotărârea din 11 iulie 2006, Chacón Navas, C-13/05, Rec., p. I-6467, punctul 33).

22 Niciuna dintre aceste condiții nu este însă îndeplinită în prezenta cauză.

23 Astfel, în decizia de trimitere, instanța națională, sesizată cu un litigiu în materie de TVA, descrie în mod detaliat situația de fapt și cadrul juridic al litigiului din acțiunea principală.

24 În plus, aceasta solicită Curții să se pronunțe cu privire la dreptul comunitar aplicabil TVA-ului, în special cu privire la noțiunea „furnizarea apei”, care figurează atât în anexa D, cât și în anexa H la A șasea directivă, în scopul de a fi în măsură să aprecieze dacă trebuie să se considere că branșamentul individual al unui imobil la rețeaua de furnizare a apei face parte din respectiva operațiune de furnizare.

25 Deși acțiunea principală privește în primul rând aplicarea unei cote reduse de TVA în cazul operațiunii respective, prin excepție de la regula aplicării cotei standard de TVA, rezultă din cererea de pronunțare a unei întrebări preliminare că instanța de trimitere ridică de asemenea problema supunerii Zweckverband la plata TVA-ului, condiție prealabilă aplicării unei cote de TVA în cazul acestei operațiuni.

26 Astfel, fără a fi ipotetică, interpretarea dreptului comunitar care a fost solicitată are legătură cu realitatea și cu obiectul litigiului din acțiunea principală.

27 În consecință, întrebarea adresată este admisibilă.

Cu privire la fond

28 Trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară, în primul rând, în măsura în care aceasta se raportează la articolul 4 alineatul (5) din A șasea directivă și la punctul 2 din anexa D la aceeași directivă, și apoi, în al doilea rând, în măsura în care aceasta privește aplicarea uneia dintre cotele reduse de TVA prevăzute la articolul 12 alineatul (3) litera (a) din directiva amintită coroborat cu punctul 2 din anexa H la aceeași directivă.

Cu privire la articolul 4 alineatul (5) și la punctul 2 din anexa D la A șasea directivă

29 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească în special dacă branșamentul individual la rețele de furnizare a apei face parte din serviciul de furnizare a apei prevăzut la punctul 2 din anexa D la A șasea directivă.

30 Trebuie amintit că, pentru interpretarea unei dispoziții de drept comunitar, precum punctul 2 din anexa D la directiva menționată, este necesar să se țină cont nu doar de termenii acesteia, ci, în egală măsură, de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia, C-156/98, Rec., p. I-6857, punctul 50, și Hotărârea din 6 iulie 2006, Comisia/Portugalia, C-53/05, Rec., p. I-6215, punctul 20).

31 Din articolul 4 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă rezultă că, prin menționarea faptului că organismele de drept public sunt considerate, în orice situație, persoane impozabile în ceea ce privește activitățile prevăzute în anexa D, cu condiția ca activitățile respective să nu fie efectuate la o scară neglijabilă, se limitează regula privind calitatea de persoane neimpozabile a acestor organisme, care se adaugă la regulile ce rezultă din condiția prevăzută la primul paragraf al acestui articol, respectiv că este vorba de activități exercitate în calitate de autorități publice, și din derogarea prevăzută la al doilea paragraf al aceluiași articol, atunci când caracterul neimpozabil al activităților în cauză determină denaturări semnificative ale concurenței. Al treilea paragraf al articolului menționat vizează astfel să asigure faptul că anumite categorii de activități economice a căror importanță rezultă din obiectul lor nu sunt sustrase de la plata TVA-ului pentru motivul că sunt exercitate de organisme de drept public în calitate de autorități publice (a se vedea Hotărârea din 17 octombrie 1989, Comune di Carpaneto Piacentino și alții, 231/87 și 129/88, Rec., p. 3233, punctul 26).

32 În speță, trebuie subliniat că furnizarea apei se caracterizează prin punerea la dispoziția publicului a apei și că, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 43 din concluzii, respectiva furnizare se efectuează prin intermediul rețelelor fixe destinate prestării unui serviciu pentru acest public.

33 În plus, din decizia de trimitere, precum și din observațiile prezentate Curții rezultă că branșamentul individual la rețele fixe de furnizare a apei constă în montarea de către Zweckverband a unei canalizări care permite racordarea instalației hidraulice a unui imobil la rețelele respective.

34 Este cert că, fără realizarea acestui branșament, este imposibilă furnizarea apei către proprietarul sau către ocupantul imobilului. Prin urmare, acest branșament este indispensabil pentru punerea la dispoziție a apei.

35 În măsura în care, mai întâi, obiectivul articolului 4 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă, amintit la punctul 31 din prezenta hotărâre, este de a asigura că nu sunt sustrase de la plata TVA-ului, dată fiind calitatea de persoană publică a prestatorului, categoriile de activități economice de o importanță semnificativă prevăzute în anexa D, printre care figurează furnizarea apei, în continuare, în măsura în care furnizarea apei se caracterizează prin punerea la dispoziția publicului a apei și, în sfârșit, în măsura în care branșamentul individual este indispensabil pentru această punere la dispoziție a apei, trebuie să se considere că respectivul branșament face parte din serviciul de furnizare a apei menționat la punctul 2 din anexa amintită.

36 Rezultă că, și în ipoteza în care Zweckverband ar realiza branșamentul individual în calitate de autoritate publică, în sensul articolului 4 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă, prin aplicarea articolului 4 alineatul (5) al treilea paragraf acesta ar avea calitatea de persoană impozabilă pentru branșamentul respectiv.

37 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară că articolul 4 alineatul (5) din A șasea directivă și punctul 2 din anexa D la această directivă trebuie interpretate în sensul că face parte din serviciul de furnizare a apei, care figurează în anexa menționată, operațiunea de branșare individuală constând, precum în acțiunea principală, în montarea unei canalizări care permite racordarea instalației hidraulice a unui imobil la rețele fixe de furnizare a apei, astfel încât un organism de drept public care se angajează ca autoritate publică are calitatea de persoană impozabilă pentru operațiunea respectivă.

Cu privire la articolul 12 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă și cu privire la punctul 2 din anexa H la această directivă

38 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită de asemenea să se stabilească dacă branșamentul individual la rețele fixe de furnizare a apei face parte din serviciul de furnizare a apei menționat la punctul 2 din anexa H la A șasea directivă.

39 Din articolul 12 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă rezultă că statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse de TVA prin derogare de la principiul potrivit căruia este aplicabilă cota standard. În plus, potrivit acestei dispoziții, cotele reduse de TVA se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa H.

40 Deși A șasea directivă nu definește serviciul de furnizare a apei, din dispozițiile sale nu rezultă nici faptul că această expresie ar trebui să facă obiectul unei interpretări diferite în funcție de anexa în care se regăsește. Întrucât branșamentul individual este indispensabil pentru punerea la dispoziția publicului a apei, astfel cum rezultă de la punctul 34 din prezenta hotărâre, trebuie, așadar, să se considere că și acesta face parte din serviciul de furnizare a apei prevăzut la punctul 2 din anexa H la A șasea directivă.

41 Cu toate acestea, trebuie subliniat și faptul că nu există nicio prevedere în textul articolului 12 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă care să impună ca această dispoziție să fie interpretată în sensul că este imperativă aplicarea cotei reduse numai dacă aceasta vizează toate aspectele serviciului de furnizare a apei prevăzute în anexa H la aceeași directivă, astfel încât nu se poate exclude aplicarea selectivă a cotei reduse, cu condiția să nu determine vreun risc de denaturare a concurenței (a se vedea, prin analogie, Hotărârea din 8 mai 2003, Comisia/Franța, C-384/01, Rec., p. I-4395, punctul 27).

42 Într-adevăr, trebuie amintit că introducerea și menținerea cotelor reduse de TVA mai mici decât cota standard stabilită de articolul 12 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă sunt permise numai dacă nu încalcă principiul neutralității fiscale, inerent sistemului comun de TVA, care se opune ca mărfurile sau prestațiile de servicii asemănătoare, care se găsesc, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 3 mai 2001, Comisia/Franța, C-481/98, Rec., p. I-3369, punctele 21 și 22, precum și Hotărârea din 23 octombrie 2003, Comisia/Germania, C-109/02, Rec., p. I-12691, punctul 20).

43 Prin urmare, sub rezerva respectării principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun de TVA, statele membre au posibilitatea de a aplica o cotă redusă de TVA în ceea ce privește aspectele concrete și specifice ale serviciului de furnizare a apei prevăzut la punctul 2 din anexa H la A șasea directivă, astfel cum este branșamentul individual.

44 În aceste condiții, trebuie să se răspundă de asemenea la întrebarea preliminară că articolul 12 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă și punctul 2 din anexa H la această directivă trebuie interpretate în sensul că face parte din serviciul de furnizare a apei branșamentul individual constând, cum este cazul în acțiunea principală, în montarea unei canalizări care permite racordarea instalației hidraulice a unui imobil la rețele fixe de furnizare a apei. În plus, statele membre pot aplica o cotă redusă de TVA în ceea ce privește aspectele concrete și specifice ale serviciului de furnizare a

apei, precum branșamentul individual în discuție în acțiunea principală, cu condiția respectării principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun de TVA.

Cu privire la cheltuielile de judecată

45 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 doua) declară:

1) Articolul 4 alineatul (5) 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 și punctul 2 din anexa D la această directivă trebuie interpretate în sensul că face parte din serviciul de furnizare a apei, care figurează în anexa menționată, operațiunea de branșare individuală constând, precum în acțiunea principală, în montarea unei canalizări care permite racordarea instalației hidraulice a unui imobil la rețele fixe de furnizare a apei, astfel încât un organism de drept public care se angajează ca autoritate publică are calitatea de persoană impozabilă pentru operațiunea respectivă.

2) Articolul 12 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă 77/388 și punctul 2 din anexa H la această directivă trebuie interpretate în sensul că face parte din serviciul de furnizare a apei branșamentul individual constând, cum este cazul în acțiunea principală, în montarea unei canalizări care permite racordarea instalației hidraulice a unui imobil la rețele fixe de furnizare a apei. În plus, statele membre pot aplica o cotă redusă a taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește aspectele concrete și specifice ale serviciului de furnizare a apei, precum branșamentul individual în discuție în acțiunea principală, cu condiția respectării principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată.

Semnături