

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)
4 iulie 1985

Gunter Berkholz
împotriva
Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare,
formulată de Finanzgericht Hamburg)

„A șasea directivă de armonizare a TVA – Sediul permanent”

Cauza 168/84

În cauza 168/84,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, de către Finanzgericht (Tribunalul financiar) din Hamburg de pronunțare unei hotărâri preliminare în litigiul pendinte în fața acestei instanțe între

Gunter Berkholz, unic proprietar al întreprinderii abe-Werbung Alfred Berkholz, cu sediul în Hamburg,

și

Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (Administrația financiară din Hamburg – Centru – Orașul vechi),

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolului 9 alineatul (1) și a articolului 15 punctul 8 din A șasea Directivă a Consiliului (77/388/CEE) 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,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnii O. Due, președinte de cameră, P. Pescatore și K. Bahlmann, judecători,

avocat general: domnul G. F. Mancini
grefier: domnul H. A. Rühl, administrator principal

având în vedere observațiile prezentate:

— pentru Guvernul Republicii Franceze, de domnul Jean-Claude Antonetti, funcționar în cadrul Secretariatului general al Comitetului interministerial pentru chestiuni de cooperare economică europeană, în procedura scrisă,

– pentru Guvernul Regatului Danemarcei, de către domnul Laurids Mikaelson, consilier juridic în cadrul Ministerului Afacerilor Externe, în procedura orală,

— pentru Comisia Comunităților Europene, de către consilierul juridic al acesteia, domnul Friedrich-Wilhelm Albrecht, în procedura scrisă și în procedura orală,

după ascultarea concluziilor avocatului general, prezentate în ședința din 6 iunie 1985,

pronunță prezenta

HOTĂRÂRE

Partea „În fapt” nu este reprodusă.

În drept

1 Prin Ordonanța din 30 aprilie 1984, primită la Curte la 2 iulie 1984, Finanzgericht din Hamburg a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, întrebări preliminare privind interpretarea articolului 9 alineatul (1) și a articolului 15 punctul 8 din A șasea directivă 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, 77/388 (JO L 145, p. 1).

Cu privire la faptele premergătoare litigiului

2 Din ordonanța de trimitere rezultă că reclamanta în acțiunea principală, întreprinderea abe-Werbung Alfred Berkholz, cu sediul în Hamburg, se ocupă, printre altele, cu instalarea și operarea jocurilor mecanice, a tonomatelor și a altor aparate similare. Aceasta operează majoritatea acestor aparate în cafenelele și restaurantele din Schleswig-Holstein și din Hamburg; de asemenea, aceasta a instalat un anumit număr de jocuri mecanice la bordul a două feriboturi ale Deutsche Bundesbahn, care asigură transportul regulat între Puttgarden, din insula germană Fehmarn, și Rødbyhavn în Danemarca. Aceste mașini sunt întreținute, reparate și înlocuite periodic de angajați ai întreprinderii abe-Werbung, care decontează la fața locului cu Deutsche Bundesbahn. Cu toate că aceștia acordă respectivelor operațiuni o parte din timpul lor de lucru, reclamanta în acțiunea principală nu are personal permanent la bordul ambarcațiunilor în cauză.

3 Administrația financiară germană consideră că aproximativ 10 % din cifra de afaceri generată de jocurile mecanice se obține atunci când vasele acostează în portul german, 25% în cursul traversării apelor teritoriale germane, în timp ce restul se obține fie pe marea liberă, fie în apele teritoriale sau portul danez. Administrația pârâtă a impozitat

întreaga cifră de afaceri obținută de abe pe cele două feriboturi, în 1980, imputând cifra de afaceri sediului firmei din Hamburg și, prin urmare, teritoriului german de percepere, în conformitate cu articolul 3 alineatul (1) litera (a) din legea din 1980 privind impozitul pe cifra de afaceri, introdus în conformitate cu articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă. Pe de altă parte, administrația consideră că respectivele condiții de scutire prevăzute de dispozițiile coroborate de la articolul 4 alineatul (2) și de la articolul 8 alineatul (1) punctul 5 din aceeași lege din 1980, care corespund articolului 15 punctul 8 din A șasea directivă, nu sunt îndeplinite, având în vedere faptul că cifra de afaceri a aparatelor nu a fost obținută pentru nevoile directe ale navelor maritime.

4 Reclamanta în acțiunea principală consideră că prestațiile în litigiu au fost furnizate pe baza unei unități de exploatare, în sensul articolului 3 alineatul (1) litera (a) a doua teză din legea din 1980 sau a unui sediu permanent, în sensul articolului 9 alineatul (1) din A șasea directivă, situat la bordul ambarcațiunilor; aceasta consideră, prin urmare, că doar 10 % sau, maxim, 25 % din cifra de afaceri obținută de aparatele instalate pe ambarcațiuni pot face obiectul impozitului german. În plus, aceasta pretinde că întreaga cifră de afaceri a aparatelor instalate pe ambarcațiuni este, în orice caz, scutită de la plata impozitului pe cifra de afaceri în temeiul dispozițiilor coroborate de la articolul 4 alineatul (2) și de la articolul 8 alineatul (1) punctul 5 din legea din 1980, care corespund articolului 15 punctul 8 din A șasea directivă, având în vedere faptul că aceasta a fost obținută pentru nevoile directe ale navelor maritime în măsura în care acestea satisfac nevoile de divertisment ale navelor sau, mai exact, ale pasagerilor acestora.

5 Finanzgericht consideră că articolul 9 din directivă vizează, prin concepția sa, instituirea unui principiu de bază clar și simplu de stabilire a statului în care se aplică perceperea taxei pe valoarea adăugată pentru prestarea de servicii. Astfel cum rezultă din al șaptelea considerent din preambul, această dispoziție trebuie să permită, ca urmare a armonizării legislațiilor naționale în materie, eliminarea conflictelor privind competența și contribuția la o repartizare mai corectă a sarcinii financiare între statele membre, ținând seama, în mod simultan, de faptul că o prelevare aplicată veniturilor naționale obținute din TVA reprezintă un element esențial al resurselor proprii ale Comunității.

6 Conform Finanzgericht, prestările de servicii în cauză nu intră sub incidența niciuneia dintre scutirile prevăzute la articolul 9 alineatul (2) din directivă, astfel încât acestea trebuie analizate conform principiului general enunțat la alineatul (1), în temeiul căruia locația prestării unor servicii se consideră acolo unde prestatorul și-a stabilit sediul de desfășurare a activității sale economice sau un sediu stabil de unde prestează servicii. În ceea ce privește acest subiect, Finanzgericht dorește să afle dacă, eventual, juxtapunerea noțiunilor de „sediul” și de „sediul stabil” denotă o diferență de semnificație, în sensul că, în cazul unui sediu stabil, condițiile sunt diferite și mai puțin stricte în ceea ce privește organizarea la nivelul persoanelor și organizarea concretă.

7 În acest context, Finanzgericht evidențiază problemele pe care le pune stabilirea unui domeniu de aplicare teritorial al legii fiscale naționale în ceea ce privește, pe de o parte, prestările de servicii identice realizate în aceleași condiții pe teritoriul unui alt stat membru și, pe de altă parte, stabilirea regimului fiscal al prestărilor de servicii la bordul

transoceanicelor, în special în cazul în care astfel de deplasări se efectuează către regiuni îndepărtate ale teritoriului național.

8 Finanzgericht consideră că interpretarea directivei are o importanță decisivă pentru asigurarea armoniei între punerea în aplicare a dispozițiilor legislației naționale și cele ale directivei. Acesta consideră că același lucru este valabil pentru interpretarea catalogului scutirilor prevăzute la articolul 15 din directivă și reluate la articolele 4 și 8 din legea națională, ținând seama de obiectivul definit la al unsprezecelea considerent din preambulul directivei, în temeiul căruia „este necesar să se întocmească o listă comună de scutiri în scopul unei percepți comparabile a resurselor proprii în toate statele membre”.

9 În aceste context, Finanzgericht a adresat două întrebări, formulate după cum urmează:

1) Articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă a Consiliului din 17 mai 1977, privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri trebuie interpretat în sensul că noțiunea de sediu stabil include, de asemenea, și instalația destinată unei activități comerciale (de exemplu exploatarea jocurilor mecanice) pe o navă care navighează în apele oceanice în afara teritoriului național; după caz, care sunt condițiile care trebuie îndeplinite pentru a respecta noțiunea de sediu stabil?

2) Articolul 15 punctul 8 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că se prestează, pentru nevoile directe ale navelor maritime, doar serviciile legate în mod necesar de transportul maritim sau alte servicii prestate pe nave, dar care nu se deosebesc de serviciile corespunzătoare prestate pe uscat, precum exploatarea jocurilor mecanice fac, de asemenea, parte din această categorie?

Observații prezentate Curții

10 Guvernul Regatului Danemarcei, Guvernul Republicii Franceze și Comisia au prezentat observații în cursul procedurii în fața Curții.

11 Guvernul danez evidențiază faptul că impozitarea prestărilor de servicii la bordul navelor maritime ridică probleme în ceea ce privește determinarea domeniului de aplicare geografic și personal al directivei. Acesta consideră că, în orice caz, nu se poate susține că un stat membru nu poate impune prestări de servicii la bordul unei nave, decât în măsura în care aceasta se găsește în cadrul domeniului de suveranitate teritorială a statului. La articolul 3, directiva își stabilește domeniul de aplicare teritorial prin referire la articolul 227 din tratat, care nu include o definiție mai precisă a domeniului de aplicare geografic sau personal. Prin urmare, fiecare stat membru trebuie să stabilească domeniul de aplicare al legislației sale, în conformitate cu normele dreptului internațional. Domeniul de aplicare al directivei coincide cu aceste limite. Prin urmare, nimic nu împiedică statele membre să își aplice propria legislație fiscală pe navele sub pavilion propriu, atunci când acestea se află în afara domeniului lor de suveranitate teritorială. Chiar și în cazul în care o navă se află în apele unui alt stat membru, conform dreptului internațional, nimic nu împiedică faptul ca statul sub pavilionul căruia se află nava să își aplice propria legislație unor operațiuni desfășurate la bord, chiar dacă astfel de dispoziții

nu se pot materializa decât în momentul în care nava a părăsit zona de suveranitate a celui alt stat. Prin urmare, nu este exclus ca statul sub pavilionul căruia navighează nava să își aplice propria legislație fiscală, chiar atunci când nava se află în afara domeniului său de suveranitate teritorială. În acest caz, fiecare stat trebuie să aleagă politica fiscală pe care o consideră rezonabilă. Conform guvernului danez, conflictele cu caracter fiscal pe care le poate genera aplicarea acestor concepții pot fi soluționate fără dificultate, prin cooperare între statele în cauză. În speță, nu au existat niciodată dificultăți între Danemarca și Republica Federală Germania în ceea ce privește acest subiect; pe parcursul în cauză, autoritățile daneze își asumă responsabilitatea feriboturilor daneze, iar autoritățile germane a feriboturilor germane. În ceea ce privește a doua întrebare adresată de instanța națională, guvernul danez își exprimă opinia conform căreia exploatarea jocurilor mecanice nu intră în categoria prestațiilor efectuate pentru nevoile directe ale navelor maritime, prevăzute la articolul 15 punctul 8 din A șasea directivă.

12 Observațiile guvernului francez vizează exclusiv chestiunea interpretării dispozițiilor în cauză din A șasea directivă. Guvernul francez consideră că un „sediul stabil”, în sensul articolului 9 alineatul (1) din A șasea directivă se poate aplica oricărui centru de desfășurare a activității în care o persoană plătitoare de impozit efectuează în mod regulat operațiuni care fac parte din domeniul de aplicare al taxei pe valoarea adăugată. În consecință, acesta consideră că instalarea la bordul navelor transoceanice a unor jocuri mecanice sau a altor aparate automate, a căror întreținere, instalare și înlocuire, în special, se fac la fața locului și în mod permanent de către personalul operatorului, reprezintă un sediu stabil în sensul dispoziției citate. În ceea ce privește a doua întrebare adresată de Finanzgericht, guvernul francez consideră, de asemenea, că exploatarea jocurilor mecanice la bord nu intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 15 punctul 8 din A șasea directivă.

13 Comisia susține că, în cadrul articolului 9 din directivă, noțiunea de sediu stabil se situează pe aceeași poziție ca și cea de sediu de desfășurare a unei activități economice. Aceasta consideră că proliferarea aparatelor automate care pot efectua prestări de servicii independent de prezența persoanelor, ca prestatori, trebuie să ducă la concluzia că, în principiu, astfel de automate trebuie să poată fi considerate ca reprezentând un sediu stabil în sensul articolului 9 din directivă. Comisia consideră că această concepție conduce la o repartizare rațională a competențelor fiscale, în conformitate cu principiul general care stă la baza legislațiilor privind impozitul pe cifra de afaceri, în sensul că impozitarea unor mărfuri sau a unor servicii trebuie să se desfășoare în statul în care se consumă respectivele mărfuri sau prestări. Astfel Comisia consideră că prestațiilor efectuate de astfel de automate, precum și altor tipuri de prestări efectuate de persoane în marea liberă, nu trebuie să li se aplice niciun impozit. În ceea ce privește interpretarea articolului 15 din directivă, Comisia consideră că exploatarea jocurilor mecanice nu intră în categoria prestațiilor efectuate pentru nevoile directe ale navelor maritime, în sensul punctului 8 al acestei dispoziții.

Cu privire la noțiunea de sediu stabil în sensul articolului 9 din A șasea directivă (prima întrebare)

14 Prima întrebare adresată de Finanzgericht trebuie soluționată în lumina obiectivului urmărit la articolul 9, în cadrul regimului general al directivei. Astfel cum reiese din al șaptelea considerent din preambul, această dispoziție vizează stabilirea unei repartizări raționale a sferelor de aplicare a legislațiilor naționale în materie de taxă pe valoarea adăugată, stabilind în mod uniform locația de colectare a impozitelor pentru prestările de servicii. Articolul 9 alineatul (2) prezintă o întreagă serie de locații specifice, în timp ce alineatul (1) instituie o regulă cu caracter general. Obiectivul acestor dispoziții este acela de a evita, pe de o parte, conflictele privind competența, care pot conduce la duble impozitări și, pe de altă parte, la neimpozitarea veniturilor, astfel cum se indică la articolul 9 alineatul (3), chiar dacă doar pentru situații specifice.

15. Articolul 9 alineatul (1) este formulat după cum urmează:

„Locația unei prestări de servicii se consideră ca fiind locația în care prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice sau un sediu stabil de unde sunt prestate serviciile sau, în lipsa unui astfel de sediu sau a unui astfel de sediu stabil, domiciliul sau reședința obișnuită a acestuia”.

16 Fiind vorba, în speță, de prestări de servicii la bordul navelor maritime, este necesar, cu titlu preliminar, să se stabilească domeniul teritorial de aplicare a directivei. În conformitate cu principiul stabilit la articolul 3 din aceasta, în temeiul căruia „interiorul statului corespunde domeniului de aplicare al Tratatului de instituire a Comunității Economice Europene, astfel cum este definit, pentru fiecare stat membru, la articolul 227”, domeniul de aplicare a directivei coincide, pentru fiecare dintre aceste state, cu domeniul de aplicare a legislației fiscale în cauză. Astfel cum a prezentat în mod corect guvernul danez, articolul 9 nu limitează libertatea statelor membre de a stabili impozitarea serviciilor prestate, în afara domeniului suveranității teritoriale a acestora, la bordul navelor maritime care intră sub jurisdicția acestora. Contrar opiniei apărute de reclamanta în acțiunea principală și sprijinită de Comisie, directiva nu impune astfel în niciun fel scutirea de la plata impozitelor a serviciilor prestate în marea liberă sau, mai general, în afara sferei de suveranitate teritorială a statului care își exercită jurisdicția asupra navei, indiferent de locul de impozitare a respectivelor servicii prestate, la sediul prestatorului sau la un alt sediu stabil.

17 De asemenea, autoritățile fiscale ale fiecărui stat membru au sarcina de a stabili, în cadrul opțiunilor oferite de directivă, pentru un anumit serviciu prestat, care este cea mai utilă locație de colectare a impozitului din punct de vedere fiscal. Conform articolului 9 alineatul (1), locația în care prestatorul și-a stabilit sediul de desfășurare a activității sale economice apare, din acest punct de vedere, ca o locație fiscală prioritară, în sensul că o eventuală considerare a unui alt sediu pentru prestarea de servicii nu prezintă interes decât în cazul în care alegerea sediului nu conduce la o soluție rațională din punct de vedere fiscal sau creează un conflict cu un alt stat liber.

18 Din contextul noțiunilor utilizate la articolul 9 și din scopul acestei dispoziții, reamintită anterior, rezultă că alegerea unei locații pentru prestarea de servicii diferită de sediu nu se ia în considerare decât dacă acest sediu prezintă o consistență minimă, prin

reunirea permanentă a resurselor umane și tehnice necesare anumitor prestări de servicii. Instalarea de jocuri mecanice la bordul unei nave maritime, care fac obiectul unei întrețineri intermitente, nu rezultă că poate constitui un astfel de sediu, în special în cazul în care sediul permanent al operatorului unor astfel de automate oferă o locație utilă pentru impozitare.

19 Este necesar să se răspundă la prima întrebare a Finanzgericht că articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că o instalare destinată unei activități comerciale, precum exploatarea jocurilor mecanice, pe o navă care navighează în afara apelor teritoriale, în mare liberă, nu poate fi calificată drept sediu stabil, în sensul dispoziției citate, decât dacă acest sediu presupune o îmbinare permanentă a resurselor umane și tehnice necesare prestărilor de servicii în cauză și dacă acestea nu pot fi impozitate în mod util la sediul de desfășurare a activității economice a prestatorului.

Cu privire la interpretarea articolului 15 punctul 8 din A șasea directivă (a doua întrebare)

20 În temeiul articolului 15 din directivă, statele membre scutesc, în condițiile pe care acestea le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a scutiilor prevăzute și de a preveni eventualele cazuri de evaziune, fraudă sau abuz: „... 4. Livrările de bunuri destinate aprovizionării navelor folosite, *inter alia*, pentru navigarea în mare liberă și care asigură transportul remunerat de călători sau exercitarea unei activități comerciale, industriale sau de pescuit; ... 5. Livrările, transformările, reparațiile, întreținerea, navlosirea și închirierea navelor maritime... 8. Prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la punctul 5, efectuate pentru nevoile directe ale navelor maritime vizate la acest punct și încărcătura acestora.”

21 Din ansamblul dispozițiilor citate rezultă că prestările scutite, conform punctului 8, nu sunt cele care au o legătură directă cu nevoile navelor maritime și ale încărcăturii acestora, și anume prestările necesare exploatării acestor nave. Instalarea jocurilor mecanice, al căror scop îl reprezintă amuzamentul clientelei și care, prin urmare, nu au nicio legătură intrinsecă cu nevoile navigației, nu poate fi considerată ca atare.

22 Prin urmare, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 15 punctul 8 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că scutirea pe care o prevede nu include exploatarea jocurilor mecanice instalate la bordul navelor maritime prevăzute la acest articol.

Cu privire la cheltuielile de judecată

23 Cheltuielile efectuate de Guvernul Republicii Federale Germania, de Guvernul Regatului Danemarcei, Guvernul Republicii Franceze și de Comisia Comunităților Europene, care au prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura are, în raport cu părțile în acțiunea principală, un caracter incidental față de procedura în fața instanței naționale, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA (Camera a doua),

pronunțându-se cu privire la întrebările care i-au fost adresate de către Finanzgericht Hamburg, prin Ordonanța din 30 aprilie 1984, hotărăște:

1) Articolul 9 alineatul (1) din A șasea directivă 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, trebuie interpretat în sensul că o instalație destinată unei activități comerciale, precum exploatarea jocurilor mecanice, pe o navă care navighează în afara apelor teritoriale, în marea liberă, nu poate fi calificată drept sediu stabil în sensul dispoziției citate, decât dacă acest sediu presupune o îmbinare permanentă a resurselor umane și tehnice necesare respectivelor prestări de servicii și dacă acestea nu pot fi impozitate în mod util la sediul de desfășurare a activității economice a prestatorului.

2) Articolul 15 punctul 8 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că scutirea pe care o prevede nu include exploatarea jocurilor mecanice instalate la bordul navelor maritime prevăzute la acest articol.

Due

Pescatore

Bahlmann

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 4 iulie 1985.

Grefier
P. Heim

Președintele Camerei a doua
O. Due