

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)
16 septembrie 1997*

Bernd von Hoffmann
împotriva
Finanzamt Trier

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare, formulată de Finanzgericht Rheinland-Pfalz)

„A șasea Directivă TVA – Interpretarea articolului 9 alineatul (2) litera (e) a treia liniuță –
Prestarea unor servicii de arbitraj – Locul de prestare a serviciilor”

Cauza C-145/96

În cauza C-145/96,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, de către Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstraße (Germania), pentru pronunțarea, în litigiul pendinte în fața acestei instanțe, între

Bernd von Hoffmann

și

Finanzamt Trier,

a unei hotărâri preliminare privind interpretarea articolului 9 alineatul (2) litera (e) a treia liniuță 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 privind taxa pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1),

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnii G. F. Mancini, președinte de cameră, C. N. Kakouris (raportor), G. Hirsch, H. Ragnemalm și R. Schintgen, judecători,

avocat general: domnul N. Fennelly,

grefier: domnul H. A. Rühl, administrator principal,

după examinarea observațiilor scrise prezentate:

– pentru domnul Bernd von Hoffmann, de domnul Theo Bomm, avocat în Trèves,

* Limba de procedură: germana.

- pentru Finanzamt Trier, de domnul Albert Blümling, leitender Regierungsdirektor și Vorsteher des Finanzamts Trier, în calitate de agent,
- pentru guvernul german, de domnul Ernst Röder, Ministerialrat în Ministerul Federal al Economiei, și de doamna Sabine Maass, Regierungsrätin în același minister, în calitate de agenți,
- pentru Comisia Comunităților Europene, de domnul Jörn Sack, consilier juridic, în calitate de agent,

având în vedere raportul de ședință,

după ascultarea observațiilor orale ale domnului von Hoffmann, reprezentat de domnul Theo Bomm, ale Finanzamt Trier, reprezentat de domnul Werner Widmann, leitender Ministerialrat vom rheinland-pfälzischen Ministerium der Finanzen, în calitate de agent, ale guvernului german, reprezentat de domnul Bernd Kloke, Oberregierungsrat în Ministerul federal al Economiei, în calitate de agent, ale Guvernului Regatului Unit, reprezentat de domnul J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, în calitate de agent, și domnul Nicholas Paines, barrister, și ale Comisiei, reprezentată de domnul Jürgen Grunwald, consilier juridic, în calitate de agent, în ședința din 25 februarie 1997,

după ascultarea concluziilor avocatului general prezentate în ședința din 24 aprilie 1997,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin Ordonanța din 15 martie 1996, primită de Curte la 3 mai 1996, Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstraße a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CE, o întrebare preliminară privind interpretarea articolului 9 alineatul (2) litera (e) a treia liniuță 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 de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „directiva”).

2 Această întrebare a fost ridicată în cadrul unui litigiu între domnul von Hoffmann și Finanzamt Trier, în ceea ce privește plata impozitului pe cifra de afaceri pentru servicii de arbitraj pe care le-a prestat în Franța.

3 Articolul 9 alineatul (1) din directivă stabilește următoarea normă generală:

„Locul unde este prestat un serviciu este considerat ca fiind locul unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice...”

4 Articolul 9 alineatul (2) litera (e) a treia liniuță prevede în continuare:

„locul unde se prestează următoarele servicii atunci când sunt efectuate pentru clienți care își au sediul în afara Comunității sau pentru persoane plătitoare de impozit care își au sediul în Comunitate, însă nu în aceeași țară ca și prestatorul, este locul în care clientul și-a stabilit sediul sau are o unitate fixă unde este prestat serviciul sau, în absența unui sediu sau a unei unități fixe, locul unde acesta își are adresa permanentă sau domiciliul stabil:

...

– serviciile consultanților, ale inginerilor, ale birourilor de consultanță, ale avocaților, ale contabililor și alte servicii similare, precum și servicii de prelucrare de date și de furnizare de informații”. [TRADUCERE NEOFICIALĂ]

5 În Germania, Umsatzsteuergesetz (legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „Ustg”) conține un articol 3a, al cărui alineat (1) este redactat într-un mod similar articolului 9 alineatul (1) din directivă.

6 Conform dispozițiilor coroborate de la alineatul (3) și alineatul (4) punctul 3 ale articolului 3a, în versiunea lor în vigoare la vremea respectivă, serviciile rezultate din activitatea avocaților, a consilierilor de brevete, a consilierilor fiscali, a auditorilor, a experților, a inginerilor și a membrilor unui consiliu de supraveghere, precum și sfaturile juridice, economice și tehnice oferite de către alți directori de societăți sunt, prin derogare de la alineatul (1), considerate ca fiind furnizate la locul în care beneficiarul își exercită activitatea, atunci când acesta din urmă este un contractant. În cazul în care unul dintre serviciile menționate anterior este prestat în folosul sediului secundar stabil al unei întreprinderi, atunci locația acestui sediu trebuie reținută ca loc în care a fost prestat serviciul. În plus, în conformitate cu alineatul (2) punctul 3 litera (a) din UStG, locul de prestare a serviciilor științifice sau similare este cel în care contractantul își exercită exclusiv sau esențial activitatea.

7 Rezultă din dosar că, în cursul anilor 1987, 1988 și 1989, domnul von Hoffmann, profesor de drept civil la Universitatea din Trier (Germania), a exercitat activități de arbitraj pe lângă Camera Internațională de Comerț, al cărei sediu este la Paris. Domnul von Hoffmann era membru al unui tribunal internațional de arbitraj, care soluționează litigiile între societăți prin sentințe arbitrale sau elaborează o înțelegere între părți în cadrul unui acord amiabil. Tribunalul este compus din trei arbitri și se întrunește pentru fiecare caz în parte. Camera Internațională de Comerț stabilește cuantumul onorariilor și repartizarea acestora între membrii tribunalului arbitral. Acești arbitri sunt remunerați prin intermediul Camerei Internaționale de Comerț.

8 Finanzamt Trier, pârât în acțiunea principală, a supus onorariile percepute de domnul von Hoffmann în cursul anilor în litigiu impozitului pe cifra de afaceri în Germania. Reclamațiile pe care domnul von Hoffmann le-a introdus împotriva acestei impuneri au fost respinse ca fiind neîntemeiate, prin decizia din 19 iulie 1994.

9 Domnul von Hoffmann a formulat atunci o acțiune împotriva acestei decizii în fața Finanzgericht Rheinland-Pfalz.

10 În fața acestei instanțe, părțile în acțiunea principală se opun în ceea ce privește problema stabilirii dacă veniturile pe care domnul von Hoffmann le-a obținut din activitățile sale de arbitraj trebuie să fie supuse impozitului pe cifra de afaceri în Germania.

11 Domnul von Hoffmann consideră că aceste venituri nu sunt impozabile în temeiul articolului 3a alineatul (1) din UStG. Conform acestei dispoziții, serviciile în cauză intră sub incidența articolului 3a alineatul (2) punctul 3 litera (a) din UStG, în calitate de servicii științifice sau, cel puțin, în calitate de servicii similare unor servicii științifice.

12 Finanzamt Trier contestă această calificare și susține că, datorită faptului că domnul von Hoffmann are calitatea contractant, locul în care au fost prestate serviciile în litigiu se situează în Germania, în conformitate cu norma stabilită la articolul 3a alineatul (1) din UStG.

13 Finanzgericht Rheinland-Pfalz constată mai întâi că serviciile prestate de domnul von Hoffmann nu constituie nici servicii științifice, nici „servicii similare” în sensul articolului 3a alineatul (2) punctul 3 litera (a). Acesta susține, în continuare, că activitatea unui arbitru nu este nici o activitate de expert, avocat sau consilier juridic, în sensul articolului 3a alineatul (4) punctul 3 din UStG. Totuși, acesta consideră că ar putea fi dedusă o interpretare diferită din articolul 9 alineatul (2) litera (e) a treia liniuță din directivă, în special având în vedere că această dispoziție face referire, de asemenea, la „alte servicii similare”.

14 Considerând astfel că o interpretare a articolului 9 alineatul (2) litera (e) a treia liniuță din directivă este necesară pentru a-i permite să soluționeze litigiul cu care este sesizat, Finanzgericht Rheinland-Pfalz a decis să suspende judecata și să îi adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 9 alineatul (2) litera (e) a treia liniuță din titlul VI din A șasea Directivă TVA («serviciile consultantilor, ale inginerilor, ale birourilor de consultanță, ale avocaților, ale contabililor și alte servicii similare, precum și servicii de prelucrare de date și de furnizare de informații») trebuie să fie interpretat în sensul că vizează, de asemenea, serviciile unui membru al unui tribunal arbitral?”.

15 Pentru a răspunde la întrebarea adresată, este necesar să se amintească, în primul rând, că articolul 9 alineatul (2) litera (e) a treia liniuță din directivă nu se referă la profesii precum cele de avocați, consilieri, contabili sau ingineri, ci la servicii. Organul legislativ comunitar utilizează profesiile menționate în această dispoziție ca un mijloc de definire a categoriilor de servicii la care face referire.

16 Prin urmare, prima întrebare care se pune este dacă serviciile unui arbitru intră sub incidența unor servicii efectuate în principal și în mod obișnuit în cadrul profesiilor enumerate la articolul 9 alineatul (2) litera (e) a treia liniuță din directivă (Hotărârea din 6 martie 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Rec., p. I-1195, punctele 18, 22 și 25).

17 În ceea ce privește, în special, noțiunea comunitară de avocat, este necesar să se constate faptul că, având în vedere gama de servicii furnizate în principal și în mod obișnuit în statele membre în cadrul acestei profesii, aceasta nu acoperă serviciile unui arbitru. Într-adevăr, deși este adevărat că arbitrii sunt adesea aleși din rândul avocaților, datorită cunoștințelor lor juridice, este la fel de adevărat că serviciile efectuate de către un avocat au ca obiect, în principal și în mod obișnuit, reprezentarea și apărarea intereselor unei persoane, în timp ce serviciile unui arbitru au ca obiect, în principal și în mod obișnuit, soluționarea unui litigiu între două sau mai multe părți, chiar și *ex aequo et bono*.

18 Din motive similare, serviciile unui arbitru nu pot corespunde nici serviciilor unui consultant, nici ale unui inginer, nici ale unui birou de consultanță și nici ale unui contabil. Într-adevăr, niciunul dintre serviciile furnizate, în principal și în mod obișnuit, în cadrul fiecăreia dintre aceste profesii, nu are ca obiect soluționarea unui litigiu între două sau mai multe părți.

19 Rămâne să se examineze dacă serviciile unui arbitru intră sub incidența „altor servicii similare” menționate la articolul 9 alineatul (2) litera (e) a treia liniuță din directivă.

20 Din Hotărârea Linthorst, Pouwels en Scheres, citată anterior, punctele 19–22, rezultă că termenul „alte servicii similare” nu se referă la orice element comun al activităților eterogene menționate la articolul 9 alineatul (2) litera (e) a treia liniuță, ci la servicii similare în raport cu fiecare dintre aceste activități, luate separat.

21 Un serviciu trebuie să fie considerat ca fiind similar în raport cu una din activitățile menționate la articolul respectiv, atunci când ambele servesc același scop.

22 În ceea ce privește serviciile unui avocat, este necesar să se remarce faptul că, dacă se compară negocierea în vederea unei înțelegeri, care constituie serviciul oferit de un avocat cel mai apropiat de cel oferit de un arbitru, și soluționarea unui litigiu de către un arbitru, rezultă clar că aceste două servicii nu servesc același scop. Într-adevăr, în timp ce încercarea de a ajunge la o înțelegere de către un avocat care participă la o negociere se bazează de obicei pe elemente de oportunitate și pe echilibrarea de interese, soluționarea unui litigiu de către un arbitru se bazează pe considerente de justiție sau de echitate.

23 În aceste condiții, serviciile unui avocat și cele ale unui arbitru nu pot fi considerate ca fiind similare.

24 În ceea ce privește serviciile unui consultant, ale unui inginer, ale unui birou de consultanță sau ale unui contabil, niciunul dintre acestea nu urmărește scopul descris anterior ca fiind scopul serviciilor unui arbitru.

25 Prin urmare, serviciile unui arbitru nu pot fi considerate ca fiind similare cu serviciile vreuneia dintre aceste profesii.

26 Având în vedere toate considerentele anterioare, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 9 alineatul (2) litera (e) a treia liniuță din directivă trebuie să fie interpretat în sensul că acesta nu se referă la serviciile unui membru al unui tribunal arbitral.

Cu privire la cheltuielile de judecată

27 Cheltuielile efectuate de către guvernul german și Guvernul Regatului Unit, precum și de către Comisia Comunităților Europene, care au prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări. Întrucât procedura are, în raport cu părțile din acțiunea principală, un caracter incidental față de procedura din fața instanței naționale, este de competența acestei instanțe să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată.

Pentru aceste motive,

CURTEA (Camera a șasea),

pronunțându-se cu privire la întrebarea care i-a fost adresată de către Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstraße, prin Ordonanța din 15 martie 1996, hotărăște:

Articolul 9 alineatul (2) litera (e) a treia liniuță 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 de taxă pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare trebuie să fie interpretat în sensul că acesta nu se referă la serviciile unui membru al unui tribunal arbitral.

Mancini

Kakouris

Hirsch

Ragnemalm

Schintgen

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, 16 septembrie 1997.

Grefier
R. Grass

Președintele Camerei a șasea
G.F. Mancini