



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

21 februarie 2013*

„Fiscalitate — TVA — Directiva 2006/112/CE — Articolul 132 alineatul (1) litera (m) — Scutire — Prestări de servicii strâns legate de sport și de educația fizică — Practicarea unor activități sportive în mod neorganizat și nesistematic — Parc acvatic municipal”

În cauza C-18/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Nejvyšší správní soud (Republica Cehă), prin decizia din 15 decembrie 2011, primită de Curte la 16 ianuarie 2012, în procedura

Město Žamberk

împotriva

Finanční ředitelství v Hradci Králové, devenită Odvolací finanční ředitelství

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul T. von Danwitz (raportor), președinte de cameră, și domnii A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby și C. Vajda, judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: doamna A. Impellizzeri, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 12 decembrie 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru město Žamberk, de J. Lukáš, advokát;
- pentru Finanční ředitelství v Hradci Králové, de E. Horáková, în calitate de agent;
- pentru guvernul ceh, de M. Smolek, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios, de M. Šimerdová și de Z. Malůšková, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: ceha.

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între město Žamberk (orașul Žamberk), pe de o parte, și Finanční ředitelství v Hradci Králové, devenită Odvolací finanční ředitelství (Departamentul de contestații din cadrul Direcției de Finanțe), pe de altă parte, cu privire la aplicarea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) la prețul biletului de intrare în schimbul căruia město Žamberk permite accesul la parcul acvatic municipal.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, este supusă la plata TVA-ului „prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.
- 4 Articolul 132 alineatul (1) litera (m) din această directivă, care figurează în capitolul 2, intitulat „Scutiri pentru anumite activități de interes general”, din titlul IX din directiva menționată, prevede:

„Statele membre scutesc următoarele tranzacții:

[...]

(m) prestarea anumitor servicii strâns legate de sport și de educația fizică de către organizații fără scop lucrativ persoanelor care practică sportul sau educația fizică.”

- 5 Potrivit articolului 134 din aceeași directivă:

„Livrarea de bunuri sau prestarea de servicii nu este scutită, în temeiul articolului 132 alineatul (1) [litera (m)], în următoarele cazuri:

- (a) atunci când livrarea sau prestarea nu este esențială pentru operațiunile scutite;
- (b) atunci când scopul principal al livrării sau prestării este obținerea de venituri suplimentare pentru organismul în cauză prin operațiuni care se află în concurență directă cu cele efectuate de întreprinderile comerciale supuse TVA.”

Dreptul ceh

- 6 Articolul 61 litera d) din Legea nr. 235/2004 privind taxa pe valoarea adăugată, în versiunea aplicabilă faptelor din cauza principală, intitulat „Alte prestări scutite de plata taxei fără drept de deducere a taxei”, prevede:

„Sunt de asemenea scutite de plata taxei următoarele prestări:

[...]

- d) prestarea de servicii strâns legate de sport sau de educația fizică de către persoane juridice care nu au fost înființate în scop lucrativ persoanelor care practică sportul sau educația fizică.”
- 7 În temeiul articolului 2 alineatul 1 din Legea nr. 115/2001 privind încurajarea activităților sportive, noțiunea de sport corespunde oricărei forme de activitate fizică având drept obiective, prin intermediul unei participări organizate sau neorganizate, dezvoltarea armonioasă a condiției fizice și psihice, ameliorarea sănătății, precum și obținerea unor rezultate sportive în competiții sportive la toate nivelurile.
- 8 Alineatul 2 al aceleiași dispoziții definește expresia „sport pentru toți” ca fiind activitățile sportive, atât organizate, cât și neorganizate, și activitățile recreative destinate maselor largi ale populației.

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 9 Město Žamberk pune la dispoziție, contra cost, dreptul de a intra într-un parc acvatic municipal în care se găsesc printre altele un bazin de înot împărțit în mai multe culoare și dotat cu trambuline pentru sărituri în apă, un bazin destinat copiilor, tobogane acvatice, un bazin cu masaj, un bazin natural pentru înot, un teren cu nisip pentru volei de plajă, mese de tenis de masă și material sportiv oferit spre închiriere. Instanța de trimitere arată că, după informațiile sale, niciun club sau organizație sportivă nu își desfășoară activitățile în locația respectivă și nicio școală sau altă entitate nu utilizează această locație pentru a desfășura activități de educație fizică.
- 10 În declarația sa fiscală pentru perioada impozabilă din primul trimestru al anului 2009, město Žamberk a declarat un excedent de TVA de 198 182 CZK. În această privință, Finanční úřad v Žamberku (Agenția de administrare fiscală din Žamberk) a apreciat că prestările oferite de parcul acvatic municipal din město Žamberk constituiau prestări scutite care nu confereau un drept de deducere a TVA-ului și, în consecință, prin înștiințarea de plată din 17 iunie 2009, a stabilit excedentul pentru perioada impozabilă în discuție la 154 105 CZK.
- 11 Întrucât această înștiințare de plată a fost confirmată printr-o decizie a Finanční ředitelství v Hradci Králové (Direcția de Finanțe din Hradec Králové) din 15 decembrie 2009, město Žamberk a formulat o acțiune la Krajský soud v Hradci Králové (Curtea de Apel regională din Hradec Králové), care a anulat decizia adoptată de Finanční ředitelství v Hradci Králové. Acesta din urmă a formulat recurs la Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă).
- 12 Ținând seama de definiția noțiunii „sport” consacrată la nivel național prin articolul 2 din Legea nr. 115/2001, Nejvyšší správní soud urmărește să afle, în esență, dacă activitățile sportive cu caracter neorganizat și nesistematic pot fi calificate drept „practicare a sportului” în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA.
- 13 Aceasta ridică de asemenea problema dacă faptul că un parc acvatic precum cel în discuție în litigiul principal propune vizitatorilor posibilitatea de a practica nu doar anumite activități sportive, ci și activități de destindere sau de relaxare și că intenția oricărui vizitator nu este neapărat practicarea unor activități de tip sportiv poate avea o incidență asupra aplicabilității articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA.
- 14 Nejvyšší správní soud precizează că cererea sa nu privește interpretarea noțiunii „organizație fără scop lucrativ” în sensul dispoziției menționate, dat fiind că aspectul dacă město Žamberk se circumscrie acestei noțiuni nu face obiectul aprecierii în cadrul litigiului principal din rațiuni care țin de dreptul procedural ceh. Pe de altă parte, întrebările preliminare nu privesc condițiile suplimentare privind scutirea de TVA pe care le prevede articolul 134 din Directiva TVA.

15 În aceste condiții, Nejvyšší správní soud a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Activitățile sportive cu caracter neorganizat, nesistematic și recreațional care se pot desfășura în acest mod în cadrul unui complex de bazine de înot în aer liber (de exemplu, înotul recreativ, jocuri recreative cu mingea etc.) pot fi considerate drept practicare a sportului sau a educației fizice în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva [TVA]?
- 2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, prestația cu titlu oneros prin care se acordă drept de acces la un astfel de complex de bazine de înot în aer liber, care oferă vizitatorilor săi posibilitatea sus-menționată de a practica activități sportive, pe lângă alte tipuri de [activități de] destindere sau de recreere, trebuie considerată a fi un serviciu strâns legat de sport sau de educația fizică prestat persoanelor care practică sportul sau educația fizică în sensul dispoziției menționate din Directiva [TVA] și, prin urmare, un serviciu scutit de [TVA] în măsura în care este prestat de o organizație fără scop lucrativ, iar celelalte condiții prevăzute în directivă sunt îndeplinite?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 16 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că activitățile sportive cu caracter neorganizat, nesistematic și care nu au ca scop participarea la competiții sportive pot fi considerate drept practicare a sportului în sensul acestei dispoziții.
- 17 Mai întâi, trebuie remarcat, având în vedere noțiunea „sport” din dreptul național, că, potrivit jurisprudenței constante a Curții, scutirile prevăzute la articolul respectiv constituie noțiuni autonome de drept al Uniunii care au ca obiect evitarea unor divergențe în aplicarea sistemului TVA-ului de la un stat membru la altul (a se vedea în special Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP, C-349/96, Rec., p. I-973, punctul 15, Hotărârea din 14 iunie 2007, Horizon College, C-434/05, Rep., p. I-4793, punctul 15, precum și Hotărârea din 16 octombrie 2008, Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, Rep., p. I-7821, punctul 16).
- 18 Astfel cum indică titlul capitolului din care face parte articolul 132 din Directiva TVA, scutirile prevăzute la acest articol au ca obiectiv favorizarea anumitor activități de interes general (a se vedea Hotărârea din 23 aprilie 2009, TNT Post UK, C-357/07, Rep., p. I-3025, punctul 32). Aceste scutiri nu vizează însă toate activitățile de interes general, ci numai pe acelea care sunt enumerate și descrise în acest articol într-un mod foarte detaliat (a se vedea Hotărârea Horizon College, citată anterior, punctul 14, Hotărârea Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club, citată anterior, punctul 18, precum și Hotărârea din 10 iunie 2010, Future Health Technologies, C-86/09, Rep., p. I-5215, punctul 29).
- 19 Termenii folosiți pentru a desemna scutirile menționate sunt de strictă interpretare, dat fiind că acestea constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare efectuată cu titlu oneros de către o persoană impozabilă. Această normă de interpretare strictă nu înseamnă totuși că termenii utilizați pentru a defini scutirile prevăzute la articolul 132 menționat trebuie interpretați într-un mod care ar priva aceste scutiri de efectele lor (Hotărârea din 18 noiembrie 2004, Temco Europe, C-284/03, Rec., p. I-11237, punctul 17, Hotărârea Horizon College, citată anterior, punctul 16, precum și Hotărârea Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club, citată anterior, punctul 17).

- 20 Astfel, acești termeni trebuie interpretați în lumina contextului în care se înscriu, a finalității și a economiei Directivei TVA, ținând în special cont de *ratio legis* a scutirii în discuție (a se vedea în acest sens Hotărârea Temco Europe, citată anterior, punctul 18, Hotărârea din 3 martie 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Rec., p. I-1527, punctul 28, precum și Hotărârea Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club, citată anterior, punctul 17).
- 21 În ceea ce privește articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA, trebuie arătat că această dispoziție vizează, potrivit textului său, practicarea sportului și a educației fizice în general. Dispoziția nu urmărește, având în vedere această formulare, ca doar anumite sporturi să beneficieze de scutirea prevăzută la acest articol (a se vedea în acest sens Hotărârea Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club, citată anterior, punctul 27).
- 22 De asemenea, articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA nu impune, pentru a fi aplicabil, ca activitatea sportivă să fie practică la un anumit nivel, de exemplu, la nivel profesionist, și nici ca activitatea sportivă în discuție să fie practică într-un anumit mod, respectiv în mod regulat sau organizat ori în vederea participării la competiții sportive, cu condiția totuși ca exercitarea acestei activități să nu se înscrie într-un cadru de pură recreere și destindere.
- 23 În ceea ce privește finalitatea articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA, trebuie arătat că această dispoziție urmărește obiectivul de a favoriza anumite activități de interes general, și anume servicii strâns legate de sport și de educația fizică, prestate de organizații fără scop lucrativ persoanelor care practică sportul sau educația fizică. Astfel, dispoziția amintită urmărește promovarea practicării unor astfel de activități de mase largi ale populației.
- 24 Or, o interpretare a aceleiași dispoziții care limitează domeniul de aplicare al scutirii pe care o prevede la activitățile sportive desfășurate în mod organizat, sistematic sau care au drept scop participarea la competiții sportive ar fi contrară obiectivului menționat.
- 25 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că activitățile sportive cu caracter neorganizat, nesistematic și care nu au ca scop participarea la competiții sportive pot fi considerate drept practicare a sportului în sensul acestei dispoziții.

Cu privire la a doua întrebare

- 26 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că accesul la un parc acvatic care oferă vizitatorilor posibilitatea de a practica activități sportive, pe lângă alte tipuri de activități de destindere sau de recreere, poate constitui o prestare de servicii strâns legată de sport.
- 27 Astfel cum rezultă din jurisprudența Curții, atunci când o operațiune este constituită dintr-un fascicul de elemente și de acte, trebuie luate în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea respectivă, cu scopul de a determina, pe de o parte, dacă ne găsim în prezența a două sau mai multe prestații distincte ori a unei prestații unice și, pe de altă parte, dacă, în acest din urmă caz, această prestație unică face obiectul scutirii în discuție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank, C-41/04, Rec., p. I-9433, punctul 19, Hotărârea din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Rep., p. I-2697, punctul 21, precum și Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții, C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, Rep., p. I-1457, punctul 52).
- 28 Trebuie considerat că există o prestație unică atunci când două sau mai multe elemente sau prestații furnizate clientului sunt atât de strâns legate între ele încât formează în mod obiectiv o singură operațiune economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial (Hotărârea Levob Verzekeringen și OV Bank, citată anterior, punctul 22, Hotărârea din 21 februarie 2008, Part

Service, C-425/06, Rep., p. I-897, punctul 53, precum și Hotărârea Bog și alții, citată anterior, punctul 53). În plus, este vorba despre o prestație unică atunci când trebuie să se considere că unul sau mai multe elemente constituie prestația principală, pe când, dimpotrivă, alte elemente trebuie considerate una sau mai multe prestații accesorii care fac obiectul aceluiași tratament fiscal precum prestația principală (a se vedea în special Hotărârile citate anterior CPP, punctul 30, Levob Verzekeringen și OV Bank, punctul 21, precum și Bog și alții, punctul 54 și jurisprudența citată).

- 29 Pentru a determina dacă o prestație complexă unică trebuie considerată o prestație strâns legată de sport în sensul articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA, în pofida faptului că această prestație cuprinde și elemente care nu au o astfel de legătură, se impune să se ia în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea pentru a căuta elementele caracteristice și pentru a identifica elementele predominante ale acesteia (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Rec., p. I-2395, punctele 12 și 14, Hotărârea Levob Verzekeringen și OV Bank, citată anterior, punctul 27, precum și Hotărârea Bog și alții, citată anterior, punctul 61).
- 30 Rezultă din jurisprudența Curții că elementul predominant trebuie determinat în temeiul punctului de vedere al consumatorului mediu (a se vedea în acest sens în special Hotărârea Levob Verzekeringen BV și OV Bank, citată anterior, punctul 22, și Hotărârea din 2 decembrie 2010, Everything Everywhere, C-276/09, Rep., p. I-12359, punctul 26) și având în vedere, în cadrul unei aprecieri de ansamblu, importanța calitativă, iar nu doar cantitativă, a elementelor care intră în domeniul de aplicare al scutirii prevăzute la articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA în raport cu cele care nu intră în domeniul de aplicare al acestei scutiri (a se vedea în acest sens Hotărârea Bog și alții, citată anterior, punctul 62).
- 31 În cadrul cooperării instituite în temeiul articolului 267 TFUE, instanțelor naționale le revine sarcina de a determina dacă, într-o anumită speță, persoana impozabilă furnizează o prestație unică ce intră în domeniul de aplicare al scutirii menționate și de a efectua toate aprecierile de fapt definitive în această privință (a se vedea în acest sens Hotărârile CPP, punctul 32, Levob Verzekeringen și OV Bank, punctul 23, precum și Bog și alții, punctul 55, citate anterior). Revine însă Curții sarcina de a furniza instanțelor menționate toate elementele interpretative care aparțin dreptului Uniunii și care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care sunt sesizate (a se vedea Hotărârea Levob Verzekeringen și OV Bank, citată anterior, punctul 23, și Hotărârea din 27 septembrie 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, punctul 20).
- 32 În ceea ce privește existența unei prestații complexe unice în cauza principală, trebuie analizat dacă complexul de bazine de înot grupate în parcul acvatic în discuție formează un ansamblu astfel încât accesul la acest ansamblu să constituie o singură prestație a cărei descompunere ar avea un caracter artificial. În această privință, dacă singurul tip de bilet de intrare existent pentru parcul acvatic conferă, precum în speță, dreptul de acces la întregul complex, fără nicio distincție în funcție de tipul de bazin utilizat efectiv, de modul și de durata utilizării sale pe perioada valabilității biletului de intrare, această împrejurare constituie un indiciu important al existenței unei prestații complexe unice.
- 33 În ceea ce privește problema dacă, în cadrul unei astfel de prestații complexe unice, elementul predominant este posibilitatea de a desfășura activități sportive care intră în domeniul de aplicare al articolului 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA sau mai curând pura recreere și destindere, aceasta trebuie determinată, astfel cum s-a amintit la punctul 30 din prezenta hotărâre, în temeiul punctului de vedere al consumatorului mediu, care va trebui identificat pe baza unui ansamblu de elemente obiective. În cadrul acestei aprecieri de ansamblu, este necesar să se ia în considerare cu precădere conceptul de parc acvatic în discuție, care rezultă din caracteristicile sale obiective, respectiv diferitele tipuri de infrastructuri puse la dispoziție, amenajarea lor, numărul și importanța lor în raport cu întregul parc.

- 34 Referitor în special la spațiile acvatice, instanța națională va trebui să ia în considerare mai ales aspectul dacă acestea sunt destinate practicării înotului cu caracter sportiv, prin faptul că, de exemplu, sunt împărțite în culoare de înot, sunt echipate cu blocstarturi și au o adâncime și o lățime adecvate, sau dacă, dimpotrivă, sunt amenajate astfel încât se pretează în mod esențial unei utilizări recreative.
- 35 În schimb, faptul că intenția unui anumit număr de vizitatori nu vizează elementul predominant al prestației în discuție astfel identificat nu este de natură să repună în discuție această identificare.
- 36 Astfel, o abordare în care să se ia în considerare intenția fiecărui vizitator privit individual în legătură cu utilizarea infrastructurilor puse la dispoziție ar fi contrară obiectivelor sistemului TVA-ului de a asigura securitatea juridică, precum și aplicarea corectă și simplă a scutirilor prevăzute la articolul 132 din Directiva TVA. În această privință, trebuie amintit că, pentru a facilita actele inerente aplicării TVA-ului, trebuie să se ia în considerare, mai puțin în cazuri excepționale, natura obiectivă a operațiunii în discuție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 6 aprilie 1995, BLP Group, C-4/94, Rec., p. I-983, punctul 24, Hotărârea din 9 octombrie 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Rec., p. I-7257, punctul 33, precum și Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, Rep., p. I-7797, punctul 39).
- 37 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că accesul la un parc acvatic care oferă vizitatorilor posibilitatea de a practica activități sportive, pe lângă alte tipuri de activități de destindere sau de recreere, poate fi considerat o prestare de servicii strâns legată de sport. Revine instanței de trimitere să stabilească dacă, în lumina elementelor de interpretare furnizate de Curte în prezenta hotărâre și având în vedere împrejurările speciale ale cauzei principale, această situație se regăsește în speță.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 38 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

- 1) **Articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că activitățile sportive cu caracter neorganizat, nesistematic și care nu au drept scop participarea la competiții sportive pot fi considerate drept practicare a sportului în sensul acestei dispoziții.**
- 2) **Articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretat în sensul că accesul la un parc acvatic care oferă vizitatorilor posibilitatea de a practica activități sportive, pe lângă alte tipuri de activități de destindere sau de recreere, poate fi considerat o prestare de servicii strâns legată de sport. Revine instanței de trimitere să stabilească dacă, în lumina elementelor de interpretare furnizate de Curte în prezenta hotărâre și având în vedere împrejurările speciale ale cauzei principale, această situație se regăsește în speță.**

Semnături