HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

27 februarie 2014*

„Trimitere preliminară — TVA — A șasea directivă TVA — Articolul 12 alineatul (3) — Anexa H categoria 5 — Directiva 2006/112/CE — Articolul 98 alineatele (1) și (2) — Anexa III punctul 5 — Principiul neutralității — Transportul de persoane și al bagajelor acestora — Reglementare a unui stat membru care aplică o cotă de TVA diferită transportului cu taxiuri și transportului cu autoturisme închiriate cu șofer”

În cauzele conexate C-454/12 și C-455/12,

având ca obiect două cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Germania), prin deciziile din 10 iulie 2012, primite de Curte la 10 octombrie 2012, în procedurile

Pro Med Logistik GmbH (C-454/12)

împotriva

Finanzamt Dresden-Süd,

și

Eckard Pongratz, în calitate de lichidator în procedura falimentului doamnei Karin Oertel (C-455/12),

împotriva

Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul C. G. Fernlund (raportor), președinte de cameră, doamna C. Toader și domnul E. Jarašiūnas, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Pro Med Logistik GmbH, de J. Seelinger, Rechtsanwalt;

* Limba de procedură: germana.

— pentru domnul Pongratz, de T. Küffner și de T. Streit, Rechtsanwälte;

— pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;

— pentru guvernul italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de B. Tidore, avvocato dello Stato;

— pentru Comisia Europeană, de W. Mölls și de C. Soulay, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea celei de A șasea directive 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”), a Directivei 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”), precum și a principiului neutralității fiscale.

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a două litigii, primul, între Pro Med Logistik GmbH (denumită în continuare „Pro Med”), pe de o parte, și Finanzamt Dresden-Süd (administrația fiscală din Dresden-Süd), pe de altă parte, iar al doilea între domnul Pongratz, în calitate de lichidator în procedura falimentului doamnei Oertel, pe de o parte, și Finanzamt Würzburg (administrația fiscală din Würzburg), pe de altă parte, cu privire la taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) referitoare la transportul persoanelor cu autoturisme închiriate între anii 2003 și 2007.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

A șasea directivă

3 Articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă prevede:

„Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare” [traducere neoficială]

4 Articolul 12 alineatul (3) litera (a) primul și al doilea paragraf din această directivă prevede:

„Cota standard a [TVA-ului] este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii. De la 1 ianuarie 2001 până la 31 decembrie 2005, acest procent nu poate fi mai mic de 15 %.

[...]

De asemenea, statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse. Aceste cote reduse se fixează ca procent din baza de impozitare, care nu poate fi mai mic de 5 % și se aplică numai livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa H.” [traducere neoficială]

5 Anexa H la directiva menționată, intitulată „Lista livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse de TVA”, are următorul cuprins:

„La transpunerea în legislația națională a următoarelor categorii de produse, statele membre pot utiliza Nomenclatura combinată pentru a delimita în mod precis categoria în cauză.

Categorie	Descriere
[...]	
5	transportul de persoane și al bagajelor acestora;
[...]”	[traducere neoficială]

Directiva TVA

6 Articolul 96 din Directiva TVA prevede:

„Statele membre aplică o cotă standard a [TVA-ului], 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.”

7 Potrivit articolului 97 alineatul (1) din această directivă:

„De la 1 ianuarie 2006 până la 31 decembrie 2010, cota standard nu poate fi mai mică de 15 %.”

8 Articolul 98 alineatele (1) și (2) din directiva menționată prevede:

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

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

9 Anexa III la Directiva TVA include, la punctul 5, în lista livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse prevăzute la articolul 98 din aceasta, „transportul de persoane și al bagajelor acestora”.

Dreptul german

10 În temeiul articolului 12 alineatul (1) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz), în versiunea aplicabilă litigiilor principale, publicată la 13 decembrie 2006 (BGBl. 2006 I, p. 2878, denumită în continuare „UStG”), taxa aplicată oricărei operațiuni impozabile se ridica la 16 % pentru anii 2003-2006 și la 19 % pentru anul 2007.

11 Articolul 12 alineatul (2) punctul 10 litera (b) din această lege prevedea:

„Cota de impozitare se reduce la 7 % pentru următoarele operațiuni:

b) transportul persoanelor pe calea ferată, cu excepția trenurilor montane, transportul cu troleibuze, transportul regulat pe bază de licență cu vehicule motorizate, transportul cu taxiuri și cu bacuri

aa) în cadrul unei municipalități sau

bb) în cazul în care traseul nu depășește 50 de kilometri

[...]”

12 Articolul 1 din Legea privind transportul persoanelor (Personenbeförderungsgesetz, denumită în continuare „PBefG”), în versiunea publicată la 8 august 1990 (BGBl. 1990 I, p. 1690), cu modificările ulterioare și aplicabilă litigiilor principale, prevede:

„Domeniul de aplicare material:

(1) Este supus dispozițiilor prezentei legi transportul cu titlu oneros sau comercial de persoane cu tramvaie, cu troleibuze și cu automobile. Sunt considerate remunerație și avantajele economice vizate indirect pentru rentabilitatea unei activități comerciale susținute astfel.

(2) Nu este supus prezentei legi transportul:

1. cu automobile, în cazul în care remunerația globală nu depășește cheltuielile de exploatare;

2. cu ambulanțe, în cazul în care acestea servesc pentru transportul bolnavilor, al răniților sau al altor persoane care au nevoie de îngrijiri, care necesită în timpul transportului o îngrijire medicală specializată sau amenajarea specială a ambulanței ori pentru care acest lucru trebuie avut în vedere ca urmare a stării de lor de sănătate.”

13 Articolul 2 alineatul (1) punctul 4 din PBefG prevede:

„Oricine asigură transportul persoanelor în sensul articolului 1 alineatul (1),

[...]

4. cu vehicule motorizate sub formă de servicii ocazionale (articolul 46),

trebuie să fie în posesia unei licențe. Această persoană este considerată întreprinzător în sensul prezentei legi.”

14 Articolul 13 alineatul (4) prima teză din PBefG are următorul cuprins:

„În cazul transportului cu taxiuri, se refuză acordarea licenței atunci când efectuarea activității de transport solicitate aduce atingere interesului general în domeniul transportului printr-o amenințare adusă capacității de funcționare a activității locale de taximetrie.”

15 Articolul 21 alineatele (1)-(3) din PBefG prevede:

„(1) Întreprinzătorul este obligat să înceapă activitatea pentru care a obținut licența și să o mențină în conformitate cu interesul general în domeniul transportului și cu starea tehnică pe perioada de valabilitate a licenței.

(2) Autoritatea competentă pentru eliberarea licențelor poate să acorde întreprinzătorului un termen pentru începerea activității.

(3) Autoritatea competentă pentru eliberarea licențelor poate să impună întreprinzătorului extinderea sau modificarea activității sale de transport, în cazul în care acest lucru este impus de interesul general din domeniul transportului, iar interesele legitime ale întreprinzătorului nu se opun acestui

lucru, având în vedere situația economică a acesteia și ținând seama de dobânzile produse și de amortizarea rezonabilă a capitalului investit, precum și de dezvoltarea tehnică necesară în această privință.”

16 Potrivit articolului 22 din PBefG:

„Întreprinzătorul este obligat să efectueze transportul atunci când:

1. sunt respectate condițiile transportului,

2. transportul este posibil cu mijloacele folosite în mod normal,

3. transportul nu este împiedicat de împrejurări pe care întreprinzătorul nu le poate preveni și nici remedia.”

17 În temeiul articolului 46 alineatul (2) punctele 1 și 3 din PBefG, transportul cu taxiuri și transportul cu autoturisme închiriate reprezintă forme diferite de „servicii ocazionale” care sunt supuse autorizării conform articolului 2 alineatul (1) punctul 4 din această lege.

18 Articolul 47 din PBefG prevede:

„(1) Transportul cu taxiuri este transportul de persoane cu autoturisme pe care întreprinzătorul le are pregătite în locuri autorizate de către administrație și cu care efectuează curse către o anumită destinație aleasă de pasager. De asemenea, întreprinzătorul poate prelua comenzi de transport în timpul efectuării unei curse ori la sediu.

(2) Taxiurile pot fi ținute la dispoziție în locuri autorizate doar în localitatea în care întreprinzătorul își are sediul. Cursele comandate anticipat pot fi efectuate și din alte municipalități. Autoritatea competentă pentru eliberarea licențelor, în acord cu alte autorități competente pentru eliberarea acestora, poate să permită ca taxiurile să fie ținute la dispoziție în locuri autorizate de administrație situate în municipalități diferite de cea a sediului întreprinzătorului și poate să prevadă o circumscripție mai mare.

(3) Guvernul landului este abilitat să definească, prin ordonanță, conținutul obligației de servicii, normele aplicabile stațiilor de taxi, precum și detaliile executării serviciilor. Acesta poate delega prin ordonanță posibilitatea menționată. Ordonanța poate să prevadă, printre altele, dispoziții privind:

1. păstrarea taxiurilor la dispoziție în cazuri speciale, inclusiv în cadrul unui serviciu de urgență,

2. acceptarea și efectuarea comenzilor telefonice de transport,

3. activitatea de transport și sistemul de radiocomunicații,

4. transportul persoanelor handicapate și

5. transportul bolnavilor, în măsura în care nu este vorba despre transporturi în temeiul articolului 1 alineatul (2) punctul 2.

(4) Obligația de a efectua transportul există doar pentru transporturile efectuate în zona în care se aplică remunerațiile stabilite conform articolului 51 alineatul (1) prima și a doua teză și alineatul (2) prima teză (zonă de servicii obligatorie).

(5) Este interzisă închirierea taxiurilor persoanelor care le conduc ele înseși.”

19 Articolul 49 alineatul (4) din PBefG este redactat după cum urmează:

„Transportul cu autoturisme închiriate înseamnă transportul persoanelor cu autoturisme care sunt închiriate integral numai în vederea efectuării transportului și cu ajutorul cărora întreprinzătorul efectuează curse ale căror scop, destinație și derulare sunt stabilite de către persoana care face închirierea și care nu reprezintă transport cu taxiuri în sensul articolului 47. Cu ajutorul autoturismelor închiriate se pot efectua doar comenzi de transport care sunt preluate la sediul întreprinderii sau la domiciliul întreprinzătorului. După executarea comenzii de transport, beneficiarul trebuie să predea neîntârziat autoturismul închiriat la sediul întreprinderii, cu excepția cazului în care, anterior călătoriei, la sediul întreprinderii sau la domiciliul întreprinzătorului, ori în timpul cursei s-a primit telefonic o nouă comandă de transport. Întreprinderea de închiriere auto sau întreprinzătorul trebuie să înscrie înregistrarea comenzii de transport primită la domiciliul acestuia sau la sediul întreprinderii în evidența contabilă și trebuie să păstreze înregistrarea timp de un an. Preluarea, intermedierea și executarea comenzilor de transport, punerea la dispoziție a autoturismelor închiriate, precum și publicitatea în legătură cu transportul cu autoturisme închiriate nu trebuie să fie de natură să conducă, nici singure, nici combinate, la o confuzie cu transportul cu taxiuri. Semnele și caracteristicile rezervate taxiurilor nu pot fi utilizate pentru autoturismele închiriate. Articolele 21 și 22 nu se aplică.”

20 Articolul 51 din PBefG prevede:

„(1) Guvernul landului este abilitat să stabilească, prin ordonanță, remunerațiile și condițiile de transport cu taxiuri. Ordonanța poate să prevadă, printre altele, dispoziții privind:

1. tarifele de bază, tarifele pe kilometru și tarifele orare,

2. suplimentele,

3. plățile în avans,

4. facturarea,

5. modalitățile de plată și

6. admisibilitatea acordurilor speciale referitoare la zona de servicii obligatorie.

Guvernul landului poate să delege prin ordonanță această posibilitate.

(2) Acordurile speciale referitoare la zona de servicii obligatorie sunt legale doar în cazul în care:

1. se stabilește o perioadă determinată, un număr minim de curse sau o cifră de afaceri minimă pe lună,

2. nu se aduce atingere organizării pieței transporturilor,

3. remunerațiile și condițiile de transport sunt stabilite în scris și

4. ordonanța landului prevede o licență sau o declarație obligatorie.

(3) Remunerațiile și condițiile de transport sunt stabilite prin aplicarea, prin analogie, a articolului 14 alineatele (2) și (3) și a articolului 39 alineatul (2).

(4) Autoritățile abilitate pot să convină, de comun acord, prețuri și condiții de transport uniforme pentru o zonă care iese din competența autorității însărcinate cu stabilirea prețurilor și a condițiilor de transport.

(5) Pentru aplicarea remunerațiilor și a condițiilor de transport, articolul 39 se aplică prin analogie."

Litigiile principale și întrebările preliminare

Cauza C-454/12

21 Pro Med este o societate cu răspundere limitată de drept german, titulară printre altele a unei licențe de transport cu autoturisme închiriate în temeiul articolului 2 alineatul (1) punctul 4 din PBefG, însă nu pentru transportul cu taxiuri menționat la articolul 47 din PBefG.

22 În cursul anilor 2006 și 2007, Pro Med a asigurat transportul bolnavilor în numele caselor de asigurări de sănătate cu vehicule care nu erau special amenajate în acest scop.

23 La 27 noiembrie 2007, Pro Med a acceptat toate condițiile prevăzute de contractul încheiat la 1 octombrie 2007 între casa de asigurări de sănătate A și Asociația întreprinderilor de taxi și de închirieri auto (Taxi- und Mietwagenunternehmerverband, denumită în continuare „asociația") privind transportul pacienților asigurați la casa de asigurări de sănătate A prin intermediul întreprinderilor de taxi. În temeiul articolului 1 alineatul (1) prima teză din acest contract, obiectul său este participarea întreprinderilor de taxi care fac parte din asociație la transportul bolnavilor asigurați la casa de asigurări de sănătate A. În temeiul articolului 5 alineatul (1) din contractul menționat, acordul tarifar menționat în anexa 1 la acesta se aplică pentru remunerarea transportului bolnavilor.

24 Ca urmare a unui control fiscal efectuat de Finanzamt Dresden-Süd, Pro Med a fost obligată să declare serviciile de transport pe care le furnizase în cadrul contractului încheiat între casa de asigurări de sănătate A și asociație la cota normală de TVA prevăzută la articolul 12 alineatul (1) din UStG. Contestațiile prin care aceasta solicita în special să fie supusă cotei reduse instituite prin articolul 12 alineatul (2) punctul 10 din UStG nu au fost admise.

25 Pro Med a introdus o acțiune la Finanzgericht. Acesta a considerat că Pro Med nu avea dreptul să aplice cota redusă pentru prestațiile de transport în discuție, pentru motivul că, întrucât nu dispunea de licența corespunzătoare, aceasta nu furnizase servicii de transport cu taxiuri. Cu toate acestea, Finanzgericht a exprimat îndoieli cu privire la temeinicia diferenței de tratament existente între cele două categorii de întreprinderi. Întreprinderile de taxi ar avea astfel posibilitatea de a furniza servicii de transport pentru case de asigurări de sănătate care nu ar fi supuse tarifării aplicabile serviciilor de transport public urban și care s-ar întemeia pe acorduri încheiate cu aceste case de asigurări de sănătate. Aceste servicii de transport ar fi, cu toate acestea, lipsite de caracteristicile esențiale ale transportului public urban pe care se întemeiază facilitatea fiscală.

26 Pro Med a formulat recurs împotriva acestei decizii a Finanzgericht prin care i s-a refuzat posibilitatea de a aplica cota redusă cifrei de afaceri rezultate din serviciile de transport al bolnavilor pe care le asigurase.

27 Instanța de trimitere ridică problema dacă dispoziția națională selectivă de la articolul 12 alineatul (2) punctul 10 litera (b) din UStG este compatibilă cu principiul neutralității fiscale astfel cum a fost interpretat de Curte. Pe de o parte, această instanță consideră că, din punctul de vedere al consumatorului, atât taxiurile, cât și autoturismele închiriate cu șofer servesc transportului de persoane, ceea ce ar sugera caracterul comparabil al acestor servicii. Pe de altă parte, potrivit acestei instanțe, există diferențe substanțiale între aceste două modalități de transport de persoane, privind

condițiile de executare, chiar și în cazul unui acord special între o întreprindere de taxi și clienți importanți, în ceea ce privește printre altele stabilirea tarifului cursei, obligația de a presta serviciul și obligația de transport, diferențe care ar putea exclude o încălcare a principiului menționat.

28 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele două întrebări preliminare:

„1) Având în vedere principiul neutralității, articolul 12 alineatul (3) litera (a) al treilea paragraf coroborat cu categoria 5 din anexa H la [A șasea directivă] și articolul 98 alineatul (1) coroborat cu punctul 5 din anexa III la [Directiva TVA] se opun unei reglementări naționale care prevede o cotă redusă de TVA în ceea ce privește transportul urban al persoanelor cu taxiuri, în timp ce în privința transportului urban al persoanelor cu așa-numitele autoturisme închiriate se aplică cota normală de impozitare?

2) Pentru a răspunde la prima întrebare, prezintă relevanță aspectul dacă aceste curse sunt efectuate în temeiul unor acorduri speciale încheiate cu clienți importanți în condiții cvasiidentice cu condițiile impuse de întreprinderile de taximetre sau de taxiuri și de întreprinderile de închirieri auto?”

Cauza C-455/12

29 Doamna Oertel gestiona în orașul A, de la sfârșitul lunii decembrie 1994, o întreprindere de închirieri auto cu șofer. Catalogul său de servicii includea transportul de persoane, transportul de persoane bolnave (pe scaun), transportul persoanelor care fac dializă, transportul elevilor, servicii de curierat și transportul de materiale, transferuri către hotel și aeroport, efectuarea de tururi de vizitare a orașului, precum și organizarea de transferuri dintr-un loc în altul.

30 Clienții doamnei Oertel includeau, pe lângă clienții particulari punctuali, numeroși clienți regulați, precum și un anumit număr de clienți care generau o cifră de afaceri importantă. Comenzile și rezervările se făceau telefonic, prin telefax ori e-mail. Structura prețului pentru curse era stabilită în funcție de un plan de tarifare stabilit pe zone de tarife fixe, din care rezultau prețurile finale pentru clienți. În perioada în discuție, doamna Oertel dispunea de un număr de zece autoturisme, care aparțineau propriei întreprinderi.

31 În declarațiile de TVA aferente anilor 2003-2006, doamna Oertel a supus cifrele de afaceri rezultate din activitatea de închirieri auto cu șofer, pe distanțe care nu depășeau 50 km sau pe teritoriul orașului A, cotei de impozitare reduse, și anume 7 %.

32 Finanzamt Würzburg a respins declarațiile și a aplicat operațiunilor în discuție cota normală de TVA, și anume cota de 16 %.

33 Doamna Oertel a introdus o acțiune la Finanzgericht. Acesta a respins, în esență, cererea prin care doamna Oertel a solicitat aplicarea cotei reduse în privința cifrelor de afaceri în discuție. Finanzgericht a considerat că, în calitate de întreprindere de închirieri auto cu șofer, întreprinderea doamnei Oertel nu îndeplinea condițiile de aplicare a cotei reduse și că reglementarea care limita aplicarea acestei cote la întreprinderile de taxi era conformă cu Constituția. Doamna Oertel nu ar putea să solicite aplicarea acestei cote nici în temeiul celei de A șasea directive și nici să invoce principiul neutralității fiscale. Potrivit Finanzgericht, aplicarea a două cote diferite restrânge, desigur, concurența între cele două categorii de întreprinderi, întrucât prestațiile lor sunt de aceeași natură, însă această restricție ar fi justificată, în special de interesul general, în speță, prestarea de către întreprinderile de taxi a unui serviciu de transport urban reglementat și extins pe întregul teritoriu.

34 Doamna Oertel a formulat recurs împotriva acestei decizii prin care i-a fost refuzată aplicarea cotei reduse a TVA-ului.

35 Întrucât avea, în privința compatibilității articolului 12 alineatul (2) punctul 10 litera (b) din UStG cu principiul neutralității fiscale, aceleași îndoieli precum în cauza C-454/12, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Având în vedere principiul neutralității, articolul 12 alineatul (3) litera (a) al treilea paragraf coroborat cu categoria 5 din anexa H la [A șasea directivă] se opune unei reglementări naționale care prevede o cotă redusă a [TVA-ului] în ceea ce privește transportul urban al persoanelor cu taxiuri, în timp ce în privința transportului urban al persoanelor cu așa-numitele autoturisme închiriate se aplică cota normală de impozitare?”

36 Prin scrisoarea din 30 octombrie 2013, instanța de trimitere a fost informată că acțiunea formulată de doamna Oertel în fața acesteia era reluată de domnul Pongratz, în calitatea sa de lichidator al întreprinderii doamnei Oertel.

37 Prin Ordonanța din 20 noiembrie 2012, președintele Curții a dispus reunirea celor două cauze pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare formulată în cauza C-454/12 și la întrebarea unică formulată în cauza C-455/12

38 Prin intermediul primei întrebări formulate în cauza C-454/12 și al întrebării unice formulate în cauza C-455/12, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 12 alineatul (3) litera (a) al treilea paragraf din A șasea directivă coroborat cu categoria 5 din anexa H la aceasta și articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 5 din anexa III la aceasta, precum și principiul neutralității fiscale se opun ca două tipuri de servicii de transport urban de persoane, și anume, pe de o parte, cu taxiuri și, pe de altă parte, cu autoturisme închiriate cu șofer, să fie supuse unor cote diferite de TVA, una redusă și cealaltă normală.

39 Articolul 96 din Directiva TVA prevede că aceeași cotă de TVA, cota standard, este aplicabilă livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii.

40 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 alineatului (2) al acestui articol, cotele reduse de TVA pot fi aplicate numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III la directiva menționată.

41 Punctul 5 din anexa III la Directiva TVA autorizează aplicarea unei cote reduse prestărilor de servicii de transport de persoane și al bagajelor acestora.

42 Normele definite în aceste dispoziții sunt, în esență, identice cu cele prevăzute la articolul 12 alineatul (3) litera (a) primul și al treilea paragraf din A șasea directivă, precum și în categoria 5 din anexa H la aceasta.

43 Curtea a statuat deja, referitor la articolul 12 alineatul (3) litera (a) al treilea paragraf din A șasea directivă, că nu există nicio prevedere în textul acestei dispoziții care să impună ca aceasta să fie interpretată în sensul că este imperativă aplicarea cotei reduse numai dacă respectiva cotă vizează toate aspectele unei categorii de prestații prevăzute în anexa H la aceeași directivă, astfel încât nu se

poate exclude aplicarea selectivă a cotei reduse, cu condiția să nu determine niciun risc de denaturare a concurenței (a se vedea Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța, C-94/09, Rep., p. I-4261, punctul 25 și jurisprudența citată). Curtea a precizat de asemenea că, întrucât articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA reia în esență formularea de la articolul 12 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă, se impune ca interpretarea dată de Curte acestei din urmă dispoziții să fie extinsă și în ceea ce privește articolul menționat (Hotărârea Comisia/Franța, citată anterior, punctul 27).

44 Curtea a decis, în consecință, că, 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 aspecte concrete și specifice ale uneia dintre categoriile de prestații prevăzute în anexa III la Directiva TVA și, respectiv, în anexa H la A șasea directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Franța, citată anterior, punctele 26 și 27, precum și jurisprudența citată).

45 În consecință, 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 cotei reduse, decât aspecte concrete și specifice ale categoriei de prestații în cauză și, pe de altă parte, să respecte principiul neutralității fiscale. 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 alese, precum și prevenirea oricărei fraude, a oricărei evaziuni și a oricărui abuz eventual (a se vedea Hotărârea Comisia/Franța, citată anterior, punctul 30).

46 În consecință, trebuie să se verifice dacă transportul de persoane cu taxiuri, pentru care o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal prevede aplicarea unei cote reduse de TVA, constituie un aspect concret și specific al categoriei de servicii de „transport de persoane și al bagajelor acestora”, reluate atât la punctul 5 din anexa III la Directiva TVA, cât și în categoria 5 din anexa H la A șasea directivă, și, dacă este cazul, dacă aplicarea acestei cote doar la activitatea de transport de persoane cu taxiuri aduce atingere principiului neutralității fiscale.

Cu privire la noțiunea „aspect concret și specific”

47 Pentru a determina dacă transportul urban de persoane cu taxiuri constituie un aspect concret și specific al prestărilor furnizate de întreprinderile de transport de persoane și al bagajelor acestora, trebuie să se examineze dacă este vorba despre o prestare de servicii care poate fi identificată, ca atare, separat în raport cu celelalte prestații din această categorie (a se vedea prin analogie Hotărârea Comisia/Franța, citată anterior, punctul 35).

48 În această privință, rezultă din informațiile furnizate în deciziile de trimitere că întreprinderile de taxi sunt considerate pe deplin ca fiind prestatori ai unui serviciu public de transport de persoane, a căror activitate este subordonată unei licențe eliberate de o autoritate competentă și este supusă unor obligații substanțiale. Acestea includ printre altele obligațiile de a-și menține activitatea în conformitate cu interesul general în domeniul transportului (articolul 21 din PBefG), de a efectua transportul (articolul 22 din PBefG) și de a respecta reglementarea tarifară [articolul 47 alineatul (4) și articolul 51 alineatul (1) din PBefG].

49 Un cadru juridic care, spre deosebire de întreprinderile de închirieri auto cu șofer, ar constrânge întreprinderile de taxi să furnizeze prestații de transport asumându-și o obligație de a asigura un serviciu de urgență, care le-ar interzice să refuze un transport în așteptarea, de exemplu, a unei curse mai rentabile sau să obțină profit din situațiile în care ar putea să solicite un tarif de transport diferit de tariful oficial poate caracteriza prestații distincte.

50 În astfel de împrejurări, activitatea de transport urban de persoane cu taxiuri ar putea fi considerată ca o prestare de servicii care poate fi identificată, ca atare, separat în raport cu celelalte prestații din categoria în discuție, și anume transportul de persoane și al bagajelor acestora. În consecință, această activitate ar putea constitui un aspect concret și specific al categoriei menționate.

51 Cu toate acestea, este de competența instanței naționale să verifice, având în vedere reglementarea națională și împrejurările de fapt cu care este sesizată, dacă această situație se regăsește în cadrul litigiilor principale.

Cu privire la respectarea principiului neutralității fiscale

52 Potrivit unei jurisprudențe consacrate, principiul neutralității fiscale se opune în special posibilității ca mărfuri sau prestări de servicii similare, care sunt, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-lui (a se vedea Hotărârea din 10 noiembrie 2011, The Rank Group, C-259/10 și C-260/10, Rep., p. I-10947, punctul 32 și jurisprudența citată).

53 Pentru a stabili dacă două prestări de servicii sunt similare în sensul acestei jurisprudențe, trebuie să fie luat în considerare în principal punctul de vedere al consumatorului mediu, evitând distincții artificiale întemeiate pe diferențe nesemnificative (a se vedea Hotărârea The Rank Group, citată anterior, punctul 43 și jurisprudența citată).

54 Două prestări de servicii sunt, în consecință, similare atunci când prezintă proprietăți analoge și răspund acelorași 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 una sau la alta dintre prestările menționate (a se vedea Hotărârea The Rank Group, citată anterior, punctul 44 și jurisprudența citată).

55 În plus, trebuie amintit că, pentru evaluarea caracterului comparabil sau necomparabil al unor prestații, nu trebuie să ne limităm la analiza unor prestații izolate, ci trebuie să se țină seama de contextul în care sunt efectuate (a se vedea Hotărârea din 23 aprilie 2009, TNT Post UK, C-357/07, Rep., p. I-3025, punctul 38).

56 În această privință, Curtea a admis că, în anumite cazuri excepționale, având în vedere caracteristicile specifice ale sectoarelor în cauză, diferențele de cadru legislativ și de regim juridic care reglementează livrările de bunuri sau prestările de servicii în cauză pot crea o diferență pentru consumator în privința răspunsului la propriile nevoi (a se vedea în acest sens Hotărârea The Rank Group, citată anterior, punctul 50 și jurisprudența citată).

57 Astfel, trebuie să se țină seama de diferitele cerințe legale cărora le sunt supuse cele două tipuri de transport menționate la punctul 48 din prezenta hotărâre și, prin urmare, de caracteristicile care le diferențiază unul de celălalt din punctul de vedere al consumatorului mediu.

58 În speță, instanța de trimitere a precizat că întreprinderile de închirieri auto cu șofer pot să preia doar comenzi de transport primite la sediul întreprinderii sau la domiciliul întreprinzătorului, în timp ce întreprinderile de taxi sunt autorizate să preia comenzi, ceea ce presupune prezența vehiculelor în locuri stabilite sau disponibilitatea în urma apelurilor telefonice. Instanța de trimitere a subliniat de asemenea că existau diferențe între aceste două tipuri de transport în ceea ce privește preluarea, intermedierea și executarea comenzilor de transport, precum și în ceea ce privește punerea la dispoziție a autoturismelor închiriate și publicitatea. Potrivit acestei instanțe, diferențele amintite, în mod individual sau combinate unele cu altele, sunt de natură să evite orice risc de confuzie între transportul cu taxiuri și cel cu autoturisme închiriate cu șofer. În sfârșit, aceasta a menționat că semnul și caracteristicile rezervate taxiurilor nu pot fi utilizate pe autovehiculele de închiriat cu șofer.

59 Asemenea diferențe la nivelul cerințelor legale care li se aplică celor două tipuri de transport în discuție, în cazul în care sunt dovedite, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere, pot să creeze, din punctul de vedere al utilizatorului mediu, o diferență între aceste tipuri de transport, întrucât fiecare dintre acestea este de natură să răspundă unor nevoi diferite în ceea ce îl privește și, prin urmare, să aibă o influență determinantă asupra deciziei sale de a opta pentru unul sau pentru celălalt dintre respectivele tipuri de transport, astfel încât principiul neutralității fiscale nu s-ar opune ca ele să fie supuse unui tratament fiscal diferențiat.

60 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare adresată în cauza C-454/12 și la întrebarea unică adresată în cauza C-455/12 că articolul 12 alineatul (3) litera (a) al treilea paragraf din A șasea directivă coroborat cu categoria 5 din anexa H la aceasta și articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 5 din anexa III la aceasta, având în vedere principiul neutralității fiscale, trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca două tipuri de servicii de transport urban de persoane și al bagajelor acestora, și anume, pe de o parte, cu taxiuri și, pe de altă parte, cu autoturisme închiriate cu șofer, să fie supuse unor cote diferite de TVA, una redusă și cealaltă normală, în măsura în care, pe de o parte, ca urmare a cerințelor legale diferite cărora le sunt supuse cele două tipuri de transport, activitatea de transport urban de persoane cu taxiuri constituie un aspect concret și specific al categoriei de servicii de transport de persoane și al bagajelor acestora, vizată la categoria și la punctul 5 citate din anexele menționate la aceste directive, și, pe de altă parte, respectivele diferențe au o influență determinantă asupra deciziei utilizatorului mediu de a recurge la unul sau la altul dintre acestea. Revine instanței naționale sarcina de a verifica dacă aceasta este situația în litigiile principale.

Cu privire la a doua întrebare adresată în cauza C-454/12

61 Prin intermediul celei de a doua întrebări adresate în cauza C-454/12, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă trebuie să se aibă în vedere, în scopul de a răspunde la prima întrebare adresată în cauza C-454/12 și la întrebarea unică adresată în cauza C-455/12, faptul că întreprinderile de taxi și întreprinderile de închirieri auto cu șofer sunt obligate să își ofere prestațiile în temeiul unui acord special care se aplică fără deosebire acestor diferite întreprinderi în condiții cvasiidentice.

62 După cum s-a menționat la punctul 46 din prezenta hotărâre, pentru a stabili dacă un stat membru are, în astfel de împrejurări, posibilitatea să aplice o cotă redusă de TVA transportului urban de persoane cu taxiuri, în timp ce aplică o cotă normală celui cu autovehicule închiriate cu șofer, trebuie să se verifice dacă această prestare de servicii constituie un aspect concret și specific al categoriei de servicii de „transport de persoane și al bagajelor acestora”, reluate atât la punctul 5 din anexa III la Directiva TVA, cât și în categoria 5 din anexa H la A șasea directivă, și, dacă este cazul, dacă aplicarea acestei cote aduce atingere principiului neutralității fiscale.

63 În această privință trebuie arătat că serviciile în discuție în litigiul principal constau, în esență, în transporturi ale pacienților efectuate în cadrul unui acord precum acordul dintre casa de asigurări de sănătate A și asociație, care se aplică fără deosebire întreprinderilor de taxi și întreprinderilor de închirieri auto cu șofer care sunt parte la acesta. Reiese din dosarul prezentat Curții că tariful de transport este stabilit în acest acord și că se aplică în același fel celor două categorii de transport. În plus, acordul menționat nu ar da naștere niciunei alte obligații de transport și de a presta servicii în sarcina celor două categorii de transport decât cea care există deja în temeiul contractului, și anume executarea efectivă a transportului. Întreprinderile de taxi nu ar fi astfel supuse, în cadrul unui asemenea acord, cerințelor legale care li se impun în afara acestuia.

64 În cazul în care aceste împrejurări ar fi dovedite, aspect a cărui verificare este de competența instanței naționale, aceasta va trebui, în acest caz, să considere că, în cadrul acordului dintre casa de asigurări de sănătate A și asociație, transportul persoanelor cu taxiuri nu constituie un aspect concret și specific al categoriei de servicii de transport de persoane și al bagajelor acestora. Mai mult, această activitate ar

trebui, prin urmare, să fie considerată similară, din punctul de vedere al utilizatorului mediu, cu activitatea de transport urban cu autoturisme de închiriat cu șofer. Cu toate acestea, aspectul menționat nu ar exclude faptul că activitatea de transport al bolnavilor în cadrul unor acorduri încheiate de casele de asigurări de sănătate, pe de o parte, și întreprinderi de transport de persoane, pe de altă parte, poate constitui, în ansamblul său, un aspect concret și specific al prestărilor furnizate de întreprinderile de transport de persoane și al bagajelor acestora, în sensul jurisprudenței citate la punctul 44 din prezenta hotărâre.

65 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare adresată în cauza C-454/12 că, în schimb, articolul 12 alineatul (3) litera (a) al treilea paragraf din A șasea directivă coroborat cu categoria 5 din anexa H la aceasta și articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA coroborat cu punctul 5 din anexa III la aceasta, având în vedere principiul neutralității fiscale, trebuie interpretate în sensul că se opun ca două tipuri de servicii de transport urban de persoane și al bagajelor acestora, și anume, pe de o parte, cu taxiuri și, pe de altă parte, cu autoturisme închiriate cu șofer, să fie supuse unor cote diferite de TVA în cazul în care, în temeiul unui acord special care se aplică fără deosebire întreprinderilor de taxi și întreprinderilor de închirieri auto cu șofer care sunt parte la acesta, transportul persoanelor cu taxiuri nu constituie un aspect concret și specific al transportului de persoane și al bagajelor acestora, iar această activitate realizată în cadrul acordului menționat este considerată similară, din punctul de vedere al utilizatorului mediu, cu activitatea de transport urban de persoane cu autoturisme de închiriat cu șofer, aspect a cărui verificare este de competența instanței naționale.

Cu privire la cheltuielile de judecată

66 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 opta) declară:

1) **Articolul 12 alineatul (3) litera (a) al treilea paragraf 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, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2001/4/CE a Consiliului din 19 ianuarie 2001, coroborat cu categoria 5 din anexa H la aceasta și 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 5 din anexa III la aceasta, având în vedere principiul neutralității fiscale, trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca două tipuri de servicii de transport urban de persoane și al bagajelor acestora, și anume, pe de o parte, cu taxiuri și, pe de altă parte, cu autoturisme închiriate cu șofer, să fie supuse unor cote diferite de taxă pe valoarea adăugată, una redusă și cealaltă normală, în măsura în care, pe de o parte, ca urmare a cerințelor legale diferite cărora le sunt supuse cele două tipuri de transport, activitatea de transport urban de persoane cu taxiuri constituie un aspect concret și specific al categoriei de servicii de transport de persoane și al bagajelor acestora, vizată la categoria și la punctul 5 citate din anexele menționate la aceste directive, și, pe de altă parte, respectivele diferențe au o influență determinantă asupra deciziei utilizatorului mediu de a recurge la unul sau la altul dintre acestea. Revine instanței naționale sarcina de a verifica dacă aceasta situație se regăsește în litigiile principale.**

2) **În schimb, articolul 12 alineatul (3) litera (a) al treilea paragraf din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2001/4, coroborat cu categoria 5 din anexa H la aceasta și articolul 98 alineatele (1) și (2) din Directiva 2006/112 coroborat cu punctul 5 din**

anexa III la aceasta, având în vedere principiul neutralității fiscale, trebuie interpretate în sensul că se opun ca două tipuri de servicii de transport urban de persoane și al bagajelor acestora, și anume, pe de o parte, cu taxiuri și, pe de altă parte, cu autoturisme închiriate cu șofer, să fie supuse unor cote diferite de taxă pe valoarea adăugată în cazul în care, în temeiul unui acord special care se aplică fără deosebire întreprinderilor de taxi și întreprinderilor de închirieri auto cu șofer care sunt parte la acesta, transportul persoanelor cu taxiuri nu constituie un aspect concret și specific al transportului de persoane și al bagajelor acestora, iar această activitate realizată în cadrul acordului menționat este considerată similară, din punctul de vedere al utilizatorului mediu, cu activitatea de transport urban de persoane cu autoturisme de închiriat cu șofer, aspect a cărui verificare este de competența instanței naționale.

Semnături