

**Cauza C-406/20****Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

28 august 2020

**Instanța de trimitere:**

Finanzgericht Köln [Tribunalul Fiscal din Köln, Germania]

**Data deciziei de trimitere:**

25 august 2020

**Reclamantă:**

Phantasialand

**Pârât:**

Finanzamt Brühl [Administrația fiscală din Brühl, Germania]

**Obiectul procedurii principale**

Directiva 2006/112 – Articolul 98 alineatul (2) coroborat cu categoria 7 din anexa III – Compatibilitatea cu dreptul Uniunii a unei impozitări diferite a târgurilor și a parcurilor de distracții – Similitudinea prestațiilor – Măsurile de cercetare judecătorească cu privire la „punctul de vedere al consumatorului mediu”

**Obiectul și temeiul trimiterii preliminare**

Interpretarea dreptului Uniunii, articolul 267 TFUE

**Întrebările preliminare**

- 1) Menționarea târgurilor și a parcurilor de distracție în cuprinsul categoriei 7 din anexa III coroborată cu articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA poate fi utilizată în sensul unei diferențieri în vederea unei impozitări la cota normală a unui parc tematic, deși denumirea „parc de distracție” include atât întreprinderile de agrement fixe, cât și pe cele mobile?

- 2) Jurisprudența Curții de Justiție, potrivit căreia contextul diferitor prestații poate avea ca efect faptul că aceste prestații sunt nesimilare, este aplicabilă prestațiilor efectuate de furnizorii de agrement mobili și de furnizorii de agrement ficși, sub formă de parcuri tematice?
- 3) În cazul unui răspuns negativ la a doua întrebare preliminară:  
„Punctul de vedere al consumatorului mediu”, care, potrivit jurisprudenței Curții de Justiție, constituie un element esențial al principiului neutralității impozitului pe cifra de afaceri, constituie o „perspectivă mentală” care nu este accesibilă măsurilor de cercetare judecătorească bazate pe efectuarea unei expertize?

### **Dispozițiile de drept al Uniunii invocate**

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – în special articolul 98 alineatul (2) coroborat cu categoria 7 din anexa III

Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, în special articolul 32

### **Dispozițiile naționale invocate**

Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”), în special articolul 12 alineatul (2) punctul 7 litera d)

Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (Regulamentul de punere în aplicare a legii privind impozitul pe cifra de afaceri, denumit în continuare „UStDV”), în special articolul 30

### **Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii**

- 1 Reclamanta este unul dintre parcurile tematice cele mai cunoscute din Europa. Vizitatorii parcului tematic dobândesc dreptul de a utiliza instalațiile acestuia, în schimbul plății unei taxe de intrare.
- 2 Reclamanta a solicitat impozitarea drepturilor de intrare în conformitate cu articolul 12 alineatul (2) punctul 7 litera d) din UStG. Potrivit acestei dispoziții, cota impozitului pe cifra de afaceri se reduce la 7%, printre altele, pentru prestațiile care rezultă din activitatea de operator de echipamente de agrement. În temeiul articolului 30 din UStDV, sunt considerate prestații furnizate de o întreprindere de agrement prezentările de divertisment, spectacolele muzicale, reprezentațiile recreative sau alte tipuri de distracții la târguri, serbări populare, festivaluri de tir sau evenimente similare. Pârâtul a respins cererea. Împotriva acestei decizii se îndreaptă acțiunea formulată la instanța de trimitere.

### Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 3 Instanța de trimitere este chemată să stabilească în special dacă, în aplicarea principiului neutralității fiscale din punctul de vedere al consumatorului mediu, prestațiile furnizorilor de agrement în cadrul târgurilor și al unor evenimente temporare similare, supuse unor cote de impozitare reduse în temeiul dreptului național, sunt de aceeași natură cu prestațiile furnizorilor de agrement sub forma parcurilor de distracții fixe sau a parcurilor tematice, care sunt supuse cotei normale de impozitare.
- 4 Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania, denumită în continuare „BFH”) germană a statuat că diferența de tratament fiscal dintre, pe de o parte, prestațiile furnizate de furnizorii de agrement la târguri și, pe de altă parte, prestațiile unui parc de distracții fix, precum cel operat de reclamantă, nu este contrară principiului neutralității fiscale.
- 5 În motivare, BFH a arătat că o întreprindere de agrement fixă și permanentă nu poate fi considerată un eveniment similar unei serbări populare. Din perspectiva dreptului Uniunii, nu ar exista îndoieli în această privință. În cazul în care legiuitorul național alege să utilizeze marja de manevră care îi este conferită de categoriile din anexa III la Directiva 2006/112, nu ar exista o obligație a acestuia de a transpune fiecare dintre categoriile menționate în cuprinsul acestora. În plus, în lipsa unei similitudini a prestațiilor în cauză, nu ar exista nici o încălcare a principiului neutralității fiscale.

### *Cu privire la noțiunile de „târguri” (Jahrmärkte), „parcuri de distracție” (Vergnügungsparks) și „parcuri tematice” (Freizeitparks)*

- 6 Potrivit versiunii germane a categoriei 7 din anexa III la Directiva 2006/112, „Jahrmärkte ” (târgurile) și „Vergnügungsparks” (parcurile de distracție) se numără printre prestările de servicii care pot face obiectul unor cote reduse, în conformitate cu articolul 98 din această directivă. Denumirile corespunzătoare, în textul în limba engleză, sunt „faires” pentru târguri și „amusement parks” pentru parcurile de distracții, iar în textul francez „foires” pentru târguri și „parcs d’attraction” pentru parcurile de distracție. În schimb, în articolul 32 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 adoptat cu privire la articolul 53 din Directiva 2006/112, figurează, în versiunea în limba germană, doar noțiunea de „Freizeitpark” (parc tematic) ca echivalent al denumirilor „faires” și „amusement parks” și, respectiv, „foires” și „parcs d’attraction”.
- 7 În limba germană curentă, prin „Freizeitpark” (parc tematic) se înțelege o întreprindere de agrement fixă, în timp ce noțiunea de „Vergnügungsparks” (parc de distracție) desemnează atât parcurile de distracție stabilite permanent, care, în acest caz, sunt numite „Freizeitparks” (parcuri tematice), cât și parcurile de distracție cu o durată limitată, care sunt numite „Kirmes” (bâlciuri), „Jahrmarkt” (târguri) sau „Volksfest ” (serbări populare).

- 8 Ținând seama de confuzia lingvistică expusă mai sus, instanța de trimitere consideră că este de dorit ca Curtea de Justiție să se pronunțe cu privire la modul în care trebuie definite și delimitate noțiunile de „târguri”, „parcuri de distracție” și „parcuri tematice”, care figurează în Directiva 2006/112 și în Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011.
- 9 Se ridică problema dacă, având în vedere că parcurile de distracție pot fi atât fixe, cât și mobile, poate fi considerat valabil argumentul BFH potrivit căruia diferențierea între „târguri” și „parcuri de distracție”, care figurează la categoria 7 din anexa III la Directiva 2006/112, pledează în favoarea admisibilității tratamentului lor diferit în scopul impozitului pe cifra de afaceri.

*Cu privire la contextul diferit al prestării serviciilor*

- 10 În continuare, BFH invocă faptul că prestațiile unei întreprinderi de agrement fixe, sub forma unui parc tematic, și prestațiile unor furnizori de agrement, care își exercită activitatea lor ambulantă în cadrul unor târguri, nu sunt similare, din cauza contextului diferit în care sunt prestate serviciile. Nu ar exista nicio îndoială că contextul unei serbări populare sau al unui târg cu o durată determinată, în special din punctul de vedere al beneficiarului prestației, este diferit de cel al unui parc de distracție fix.
- 11 În această privință, instanța de trimitere amintește că, potrivit jurisprudenței Curții (Hotărârea din 27 februarie 2002, Comisia/Franța, C-302/00, EU:C:2002:123, punctul 23), noțiunea de similitudine a prestației trebuie interpretată în sens larg.
- 12 În acest sens, Curtea de Justiție a statuat (Hotărârea din 10 noiembrie 2011, The Rank Group, C-259/10 și C-260/10, EU:C:2011:719, punctul 50) că, ținând seama de particularitățile sectoarelor economice în cauză, în anumite cazuri excepționale, diferențele de cadru legislativ și de regim juridic care reglementează livrările de bunuri sau prestările de servicii, în calitate de context al prestațiilor care trebuie comparate, pot crea, din punctul de vedere al consumatorului mediu, o diferență în privința răspunsului la propriile nevoi, care se opune similitudinii prestațiilor (a se vedea de asemenea Hotărârea din 23 aprilie 2009, TNT Post UK, C-357/07, EU:C:2009:248, punctele 38, 39 și 45, precum și Hotărârea din 27 februarie 2014, Pro Med Logistik și Pongratz, C-454/12 și C-455/12, EU:C:2014:111, punctul 52 și următoarele).
- 13 Instanța de trimitere are însă îndoieli că această jurisprudență este aplicabilă în speță. Astfel, spre deosebire de situația din cauzele soluționate de Curte, contextul celor două prestații ale furnizorilor de agrement nu se caracterizează prin cadre juridice diferite. Astfel, nici întreprinderile de agrement, cum este cea a reclamantei, nici furnizorii de agrement în cadrul târgurilor nu sunt obligați prin lege să calculeze taxe de intrare pentru utilizarea tuturor serviciilor de agrement sau prețuri unitare pentru fiecare prestație de agrement. În plus, același standard de siguranță se aplică tuturor operatorilor de vehicule, atât în parcurile tematice, cât și la târguri. În plus, nici întreprinderilor de agrement fixe, nici furnizorilor de

agrement mobili nu le este impus prin lege momentul din cursul anului în care au obligația de a-și furniza serviciile.

***Cu privire la „punctul de vedere al consumatorului mediu” și la obținerea de probe în această privință***

- 14 BFH invocă, în plus, faptul că diferențele care există, în opinia sa, între prestarea de servicii furnizată de întreprinderile de agrement fixe, sub forma unor parcuri tematice, și prestarea de servicii de către furnizorii de agrement mobili, la târguri, influențează în mod neneglijabil decizia consumatorului mediu de a alege unul sau altul dintre aceste servicii. Din hotărârea sa, s-ar putea deduce că diferența esențială constă nu numai în caracterul fix sau mobil al prestațiilor de agrement, ci și în faptul că o întreprindere de agrement care își desfășoară activitatea într-un loc fix și pe o durată nedeterminată nu are ca scop – precum furnizorii de agrement care călătoresc de la un târg la altul – furnizarea unui divertisment general publicului în cadrul unor serbări populare și, în consecință, nu poate fi calificată drept un eveniment similar unei serbări populare.
- 15 Trebuie avut în vedere faptul că, și în opinia BFH, consumatorul mediu utilizează, în ambele cazuri – la târguri și în parcurile tematice – servicii de agrement. Desigur, în cazul parcului tematic, consumatorul mediu intră în contact cu o singură întreprindere de agrement, iar în cazul târgului, cu o multitudine de furnizori de agrement, cu alte cuvinte există diferențe perceptibile în ceea ce privește posibilitățile de acces spațiale și temporale, precum și ambientale. Cu toate acestea, din jurisprudența Curții de Justiție (Hotărârea din 10 noiembrie 2011, *The Rank Group*, C-259/10 și C-260/10, EU:C:2011:719, punctul 47 și Hotărârea din 17 februarie 2005, *Linneweber și Akritidis*, C-453/02 și C-462/02, EU:C:2005:92, punctele 29 și 30), reiese totuși că aceste aspecte, care trebuie distinse de contextul juridic în care se înscrie prestația, sunt lipsite de relevanță în ceea ce privește caracterul comparabil al prestațiilor.
- 16 În ipoteza în care nu există o diferență între contextul prestațiilor furnizorilor de agrement mobili în cadrul târgurilor și contextul prestațiilor întreprinderilor de agrement fixe, precum parcul tematic al reclamantei, este important, în opinia instanței de trimitere, să se cunoască nevoile care sunt satisfăcute, din punctul de vedere al consumatorului mediu actual, în cadrul unui târg, pe de o parte, și în cadrul unui parc tematic, pe de altă parte, respectiv care nevoi sunt satisfăcute în egală măsură în cadrul unui târg și în cadrul unui parc tematic.
- 17 După clarificarea cu privire la aceste nevoi, ar trebui să se stabilească dacă, pe baza unui criteriu de similitudine și de comparabilitate în utilizare, serviciile prestate de furnizorii de agrement în cadrul târgurilor și în cadrul parcurilor tematice răspund aceluiași nevoi ale consumatorului mediu și dacă eventualele diferențe influențează sau nu în mod considerabil decizia consumatorului mediu de a recurge la aceste servicii la târguri sau în parcurile tematice (Hotărârea din 10 noiembrie 2011, *The Rank Group*, C-259/10 și C-260/10, EU:C:2011:719, punctul

44, Hotărârea din 11 septembrie 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punctul 25 și Hotărârea din 9 noiembrie 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punctul 31).

- 18 În această privință, întrucât propriile cunoștințe nu sunt suficiente, instanța de trimitere consideră că numai cu ajutorul unei expertize este aptă să cunoască, în măsura în care este necesar, nevoile vizitatorului de târg și de parc tematic mediu.
- 19 Se ridică totuși problema dacă instanța de trimitere are dreptul să dispună măsuri de cercetare judecătorească în această privință. Contrar celor statuate de Bundesverwaltungsgericht (Curtea Administrativă Federală, Germania) în concordanță cu Curtea de Justiție (Hotărârea din 16 iulie 1998, Gut Springenheide și Tusky, C-210/96, EU:C:1998:369, punctele 14, 15 și 35), BFH a statuat că, în ceea ce privește două prestații, în contextul principiului neutralității fiscale, nu era necesară nicio măsură de cercetare judecătorească pe baza unor investigații empirice privind „punctul de vedere al consumatorului mediu”, întrucât acesta reprezenta doar o „perspectivă mentală”.
- 20 Cu toate acestea, noțiunea de „perspectivă mentală” nu este comprehensibilă pentru instanța de trimitere. În cazul în care s-ar dovedi astfel că „punctul de vedere al consumatorului mediu” este o noțiune de consumator obiectivată, care necesită o interpretare exclusiv juridică, nu se poate explica motivul pentru care, în definitiv, perspectiva instanțelor fiscale, respectiv a BFH, pare să devină „punctul de vedere al consumatorului mediu”, din moment ce punctul de vedere al acestuia trebuie determinat în cadrul examinării principiului neutralității fiscale, în cadrul unui litigiu (a se vedea în această privință Hotărârea din 19 decembrie 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, punctul 37).