

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

JÁN MAZÁK

prezentate la 10 iulie 2007¹(1)

Cauza C-442/05

Finanzamt Oschatz

împotriva

Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien

[cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Bundesfinanzhof (Germania)]

„Fiscalitate – A șasea directivă TVA – Articolul 4 alineatul (5) – Anexa D punctul 2 – Noțiunea «furnizarea apei» – Articolul 12 alineatul (3) litera (a) – Cota redusă – Anexa H punctul 2 – «Furnizarea apei»”

1. Această cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE privește interpretarea noțiunii „furnizarea apei” în sensul punctului 2 din anexa D și al punctului 2 din anexa H la 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⁽²⁾ (denumită în continuare „A șasea directivă”). Instanța de trimitere, Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe) (Germania), solicită în special să se stabilească dacă branșamentul individual la rețeaua de furnizare a apei în schimbul unei redevențe calculate într-un mod specific intră în domeniul de aplicare al acestei noțiuni.

I – Dreptul comunitar aplicabil

2. Articolul 2 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]

3. Articolul 4 din A șasea directivă definește „persoana impozabilă” astfel:

„(1) «Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică menționată la alineatul (2), indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

(2) Activitățile economice menționate la alineatul (1) cuprind toate activitățile producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și activitățile agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale. [...]

[...]

(5) Statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice, chiar și atunci când colectează taxe, redevențe, contribuții sau plăți în legătură cu activitățile sau operațiunile respective.

Cu toate acestea, atunci când se angajează în asemenea activități sau operațiuni, ele sunt considerate persoane impozabile pentru activitățile sau operațiunile respective în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței.

În orice caz, aceste organisme sunt considerate persoane impozabile în ceea ce privește activitățile cuprinse în anexa D, cu condiția ca aceste activități să nu fie efectuate la o scară neglijabilă.

[...]” [traducere neoficială]

4. În anexa D, „furnizarea apei” figurează printre activitățile la care se face referire la articolul 4 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă.

5. Articolul 12 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă prevede:

„Cota standard a taxei pe valoarea adăugată se stabilește de către fiecare stat membru ca procent din suma impozabilă și este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii. [...]

[...]

Statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse. Aceste cote reduse sunt stabilite ca procent din baza de impozitare, care nu poate fi mai mică de 5 %, și se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa H.” [traducere neoficială]

6. În anexa H, „furnizarea apei” este menționată printre livrările de bunuri și prestațiile de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

II – Dreptul național aplicabil

7. Potrivit articolului 1 alineatul (1) punctul 1 din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri (Umsatzsteuergesetz, denumită în continuare „UStG”), în versiunea aplicabilă la momentul faptelor din acțiunea principală, sunt supuse impozitului pe cifra de afaceri livrările și alte prestații de servicii efectuate cu titlu oneros în Germania de un comerciant în cadrul întreprinderii sale.

8. Articolul 2 alineatul (3) prima teză din UStG prevede că o persoană juridică de drept public este supusă la plata impozitului pe cifra de afaceri numai dacă exercită o activitate sau o profesie cu caracter comercial, astfel cum sunt definite la articolul 1 alineatul (1) punctul 6 și la alineatul (4)

din Legea privind impozitul pe profit (Körperschaftsteuergesetz, denumit? în continuare „KStG”). Furnizarea apei pentru popula?ie este una dintre activit?ile cu caracter comercial enumerate la articolul 4 alineatul (3) din KStG.

9. La momentul situa?iei de fapt, cota normal? de impozitare în Germania era de 16 % conform articolului 12 alineatul (1) din UStG.

10. Potrivit articolului 12 alineatul (2) punctul 1 din UStG coroborat cu punctul 34 din anexa la UStG, pentru „furnizarea apei” se aplic? o cot? de impozitare redus? de 7 %.

III – Procedura principal? ?i decizia de trimitere

11. Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau?Westelbien (denumit? în continuare „reclamanta”), un organism de drept public, asigur? furnizarea apei potabile ?i tratarea apelor reziduale. Membrii acesteia sunt mai multe ora?e ?i comune din regiunea administrativ? a Saxoniei.

12. Pe lâng? furnizarea apei pentru clien?i, reclamanta efectueaz? bran?amente individuale contra cost la cererea proprietarilor. În acest scop, reclamanta efectueaz? bran?amentul instala?iei individuale a unui proprietar la re?eaua sa de distribu?ie. Conductele de racord r?mân în proprietatea reclamantei.

13. Reclamanta consider? c? aceast? cot? de impozitare redus? de 7 %, care se aplic? în Germania pentru furnizarea de ap?, ar trebui s? se aplice ?i pentru bran?amentul la re?eaua de distribu?ie, întrucât bran?amentul este destinat exclusiv asigur?rii furniz?rii apei în imobil.

14. Cu toate acestea, Finanzamt Oschatz (administra?ia fiscal?, denumit? în continuare „pârâta”) consider? c? racordul unei instala?ii individuale ar trebui considerat o prestare de servicii independent?, respectiv o „posibilitate de bran?are la re?eaua de distribu?ie”, ?i c? ar trebui s? i se aplice o cot? normal? de impozitare. Aceast? pozi?ie a fost stabilit? prin scrisoarea de la Bundesministerium der Finanzen (Ministerul Federal de Finan?e) din 4 iulie 2000.

15. Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) a admis o ac?iune formulat? de reclamant? în urma contesta?iei introduse în urma unei evalu?ri fiscale întocmite de pârât? cu privire la reclamant?. Finanzgericht a sus?inut c? serviciile prestate de reclamant? clien?ilor, respectiv furnizarea apei ?i bran?amentul individual la re?eaua de distribu?ie a apei, reprezint? în ansamblu serviciul unic de „furnizare a apei ” ?i ar trebui impozitat, în conformitate cu legea german?, cu o cot? redus? de 7 %.

16. Bundesfinanzhof nu are certitudinea c? efectuarea unui bran?ament individual în schimbul unei redeven?e calculate într?un mod specific într? în domeniul de aplicare al no?iunii „furnizarea apei” care figureaz? la punctul 2 din anexa D la A ?asea directiv?. În opinia Bundesfinanzhof, în ipoteza în care dispozi?iile coroborate ale articolului 4 alineatul (5) al treilea paragraf ?i ale punctului 2 din anexa D la A ?asea directiv? nu s?ar aplica, se pune problema dac? la realizarea bran?amentelor individuale reclamanta ac?ioneaz? ca persoan? impozabil? în temeiul articolului 4 alineatul (5) primul ?i al doilea paragraf din A ?asea directiv?.

17. Mai mult, în ceea ce prive?te problema cotei de impozitare aplicabile, Bundesfinanzhof este tentat? s? considere c? bran?amentul individual trebuie considerat ca fiind cuprins în no?iunea „furnizarea apei” ?i ar trebui, a?adar, impozitat la o cot? redus?. Bundesfinanzhof apreciaz? totu?i c? acest aspect depinde de modul de interpretare a dreptului comunitar.

18. În aceste condi?ii, Bundesfinanzhof a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze

Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Racordarea instala?iei proprietarului unui imobil (denumit? «bran?ament individual») la re?eaua de furnizare a apei efectuat? de c?tre o societate de furnizare a apei în schimbul unei redeven?e calculate într?un mod specific este cuprins? în no?iunea «furnizarea apei»(3) în sensul Celei de a?asea directive 77/388/CEE din 17 mai 1977 (anexa D punctul 2 ?i anexa H punctul 2)?”

19. Reclamanta, pârâta, guvernele german ?i italian, precum ?i Comisia Comunit??ilor Europene au depus observa?ii scrise. Reclamanta ?i Comisia au prezentat observa?ii orale în ?edin?a din 10 mai 2007.

IV – Admisibilitate

20. Guvernul german î?i exprim? rezervele cu privire la admisibilitatea acelei p?r?i a întreb?rii referitoare la interpretarea no?iunii „furnizarea apei” de la punctul 2 din anexa D la A ?asea directiv?. Acesta apreciaz? c? solu?ia din ac?iunea principal? nu depinde de interpretarea punctului 2 din anexa D la A ?asea directiv?, întrucât nu se contest? faptul c? reclamanta, atunci când realizeaz? bran?amentul individual, exercit? o activitate cu caracter comercial în sensul articolului 2 alineatul (3) prima teză din UStG. Prin urmare, întrebarea privind anexa D punctul 2 este nepertinent? ?i ipotetic?. Pârâta apreciaz? c? o decizie a Cur?ii privind punctul 2 din anexa D la A ?asea directiv? ar fi pertinent? pentru solu?ionarea litigiului principal numai în cazul în care Curtea ar fi fost solicitat? s? stabileasc? dac? reclamanta ac?ioneaz? ca o persoan? impozabil? în sensul articolului 4 alineatul (5) din A ?asea directiv? atunci când realizeaz? astfel de bran?amente, în ipoteza în care bran?amentul individual nu este cuprins în anexa D punctul 2. Cur?ii nu i?a fost adresat? îns? o astfel de întrebare.

21. Atunci când întreb?rile adresate de o instan?? na?ional? au ca obiect interpretarea dreptului comunitar, Curtea este, în principiu, obligat? s? se pronun?e(4). Cu toate acestea, Curtea este cea care, în caz de necesitate, trebuie s? examineze condi?iile în care este sesizat? de instan?a na?ional? pentru a verifica propria competen?? ?i în special pentru a determina dac? interpretarea dreptului comunitar care este solicitat? prezint? un raport cu realitatea ?i cu obiectul ac?iunii principale, astfel încât Curtea s? nu fie obligat? s? formuleze opinii consultative cu privire la întreb?ri generale sau ipotetice. Dac? se dovede?te c? întrebarea adresat? nu este, în mod v?dit, pertinent? pentru solu?ionarea acestui litigiu, Curtea trebuie s? constate lipsa necesit??ii de a se pronun?a(5).

22. În prezenta cauz?, consider?m c? nu este evident c? interpretarea solicitat? de instan?a na?ional? privind punctul 2 din anexa D la A ?asea directiv? nu prezint? niciun raport cu realitatea ?i cu obiectul ac?iunii principale sau c? este ipotetic?, astfel cum sus?in pârâta ?i guvernul german.

23. Din ordonan?a de trimitere ?i din observa?iile guvernului german rezult? în mod clar c? reclamanta, atunci când realizeaz? bran?amente individuale, este supus? obliga?iei de plat? a TVA?ului conform dreptului german. Cu toate acestea, instan?a na?ional? a indicat în ordonan?a de trimitere c?, cel pu?in în principiu, reclamanta nu ar fi o persoan? impozabil? în sensul articolului 4 alineatul (5) primul paragraf din A ?asea directiv?. Astfel, instan?a de trimitere nu are certitudinea c? activitatea de bran?are individual? în schimbul unei redeven?e calculate într?un mod specific este o activitate cuprins? în no?iunea „furnizarea apei” care figureaz? în anexa D punctul 2 ?i dac? reclamanta poate fi, a?adar, considerat? persoan? impozabil? potrivit articolului 4 alineatul (5) al treilea paragraf din A ?asea directiv?.

24. Potrivit ordonan?ei de trimitere, problema central? în cauza pendinte la instan?a na?ional? pare a avea leg?tur? cu aplicarea sau neaplicarea unei cote reduse de impozit pentru activitatea

de branșare individual? conform dispozițiilor coroborate ale articolului 12 alineatul (3) litera (a) cu cele ale punctului 2 din anexa H la A ?asea directiv?. Totuși, în opinia noastră, această problemă se ridică numai dacă organismul care realizează branșamentul individual acționează ca o persoană impozabilă atunci când realizează această activitate și dacă este supus obligației de plată a TVA-ului conform articolului 2 din A ?asea directiv?.

25. Întrucât instanța națională a indicat, pe baza procedurii aflate pe rolul acesteia, că reclamanta poate fi persoană impozabilă în sensul articolului 4 alineatul (5) din A ?asea directiv? numai dacă branșamentele individuale în schimbul unei redevențe calculate într-un mod specific într-un domeniu de aplicare al noțiunii „furnizarea apei” menționate în anexa D punctul 2, apreciem că întrebarea dacă branșamentele individuale în schimbul unei redevențe calculate într-un mod specific într-un domeniu de aplicare al noțiunii „furnizarea apei” menționate în anexa D punctul 2 este pertinentă în soluționarea cauzei pendinte la instanța de trimitere.

26. În consecință, apreciem că trebuie să se răspundă la acea parte a întrebării referitoare la punctul 2 din anexa D la A ?asea directiv? pentru a oferi instanței naționale toate elementele de interpretare a dreptului comunitar care pot servi soluționării cauzei cu care este sesizat?. Excepția inadmisibilității ce a fost invocată trebuie, așadar, respinsă, iar cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare referitoare la punctul 2 din anexa D la A ?asea directiv? trebuie declarată admisibilă.

V – Cu privire la fond

A – *Principalele argumente ale părților*

27. Reclamanta și guvernul italian apreciază că branșamentul individual este cuprins în noțiunea „furnizarea apei” în sensul punctului 2 din anexa D și, respectiv, al punctului 2 din anexa H la A ?asea directiv?. Acestea consideră că branșamentul individual este indispensabil furnizării apei. Guvernul italian susține că branșamentul individual este accesoriu prestării serviciului principal, respectiv furnizarea apei.

28. Reclamanta apreciază că branșamentul individual nu este un serviciu separat de cel al furnizării apei. Din punctul de vedere al unui client, branșamentul individual are doar rolul de a facilita furnizarea apei și nu are alt scop. Acest fapt este reliefat de împrejurarea că, din motive de drept și de fapt, clientul nu are posibilitatea de a se aproviziona cu apă de la o altă întreprindere. În opinia sa, faptul că branșamentul individual este facturat într-un mod specific sau într-o unică tranșă este irelevant în ceea ce privește TVA-ul. Faptul că toate costurile legate de branșamentul individual sunt deduse din redevența lunară fixă și din redevența calculată în funcție de indicele de consum arată că există un preț unic pentru furnizarea apei, care este parțial calculat într-un mod specific. În plus, în timp ce branșamentul se realizează o singură dată, acesta este indispensabil furnizării continue a apei și, prin urmare, nu poate fi considerat un serviciu separat. Nu doar branșamentul, ci și prezența unei aprovizionări cu apă mărtește pe termen lung valoarea imobilului în discuție. Contrar celor susținute de părți, prezumția că în imobilele care dispun de un branșament individual nu s-ar consuma apă nu reflectă realitatea. În plus, suma (ridicată) solicitată pentru un branșament individual nu constituie o bază solidă pentru a se deduce că reprezintă un serviciu separat. În timp ce costul branșamentului individual se poate ridica la 1 000 de euro, cheltuielile pentru consumul de apă pot atinge 8 000-12 000 de euro pe o perioadă cuprinsă între 40-50 de ani.

29. Pârâta și guvernul german și-au limitat argumentele la interpretarea punctului 2 din anexa H la A ?asea directiv?. Pârâta, guvernul german și Comisia susțin că branșamentul individual nu este cuprins în noțiunea „furnizarea apei” menționată la punctul 2 din anexa H la A ?asea directiv?. Acestea consideră că, întrucât dispozițiile privind aplicarea unei cote reduse derogă de

la dispozițiile generale ale Celei de a ?asea directive, ele trebuie s? fie, conform jurisprudenței Cur?ii, interpretate în mod strict. Prin urmare, no?iunea „furnizarea apei” ar trebui s? fie limitat? la furnizarea apei *stricto sensu* ?i nu ar trebui cuprinde vreo prestare suplimentar? de servicii, precum lucr?rile de construc?ie necesare furniz?rii apei. Pârâta ?i guvernul german consider?, a?adar, c? bran?amentul individual ar trebui impozitat la o cot? normal?.

30. Guvernul german a ad?ugat c?, în cazul în care no?iunea „furnizarea apei” ar fi interpretat? într?un sens prea larg, s?ar aduce atingere principiului neutralit??ii TVA?ului, din moment ce prest?ri de servicii comparabile, spre exemplu bran?amentele de gaz sau de electricitate, nu sunt impozitate la o cot? redus?. Pârâta invoc? de asemenea c?, dac? s?ar admite sus?inerile reclamantei, bran?amentul individual realizat de c?tre furnizorul de ap? ar fi impozitat la o cot? redus?, în timp ce bran?amentul realizat de c?tre o societate de construc?ii independent? ar fi impozitat? la o cot? normal?.

31. În plus, guvernul german subliniaz? c?, potrivit articolului 12 alineatul (3) litera (a) din A ?asea directiv?, statele membre au libertatea s? decid? dac? aplic? o cot? redus?.

32. Astfel, guvernul german ?i Comisia consider? c? bran?amentul individual ?i furnizarea apei ar trebui considerate ca fiind dou? prest?ri de servicii principale supuse, în opinia guvernului german, la dou? cote diferite. Bran?amentul individual de ap? poate fi, a?adar, considerat un serviciu accesoriu.

33. Comisia admite c? realizarea unui bran?ament individual este o condi?ie prealabil? ?i necesar? pentru furnizarea apei. Cu toate acestea, din punct de vedere tehnic, realizarea racordului nu are leg?tur? cu distribuirea apei *stricto sensu*. Pârâta, guvernul german ?i Comisia apreciaz? în special c? faptul c? persoana obligat? s? pl?teasc? bran?amentul individual este proprietarul imobilului, în timp ce redeven?ele pentru consumul efectiv de ap? pot fi facturate, spre exemplu, locatarului, demonstreaz? c? bran?amentul ?i apa îns??i nu constituie un singur serviciu. Pârâta mai arat? c?, pe termen lung, bran?amentul profit? imobilului. În plus, în opinia pârâtei ?i a Comisiei, bran?amentul se realizeaz? numai o singur? dat? ?i nu are nicio leg?tur? temporal? cu furnizarea apei. Faptul c? bran?amentul individual cost? în medie câteva mii de euro, în timp ce aprovizionarea cu ap? cost?, de regul?, numai câteva sute de euro pe an, sugereaz? de asemenea c? bran?amentul nu este o activitate accesorie. Astfel, în opinia Comisiei, din punct de vedere financiar, este vorba de dou? prest?ri de servicii distincte care sunt percepute ca atare de consumator. Aceast? concluzie respect? distinc?ia realizat? între, pe de o parte, construirea ?i punerea la dispozi?ie a unei re?ele ?i, pe de alt? parte, furnizarea apei prin intermediul acestei re?ele(6).

34. Guvernul german sus?ine c? în timp ce, din punctul de vedere al unui consumator mediu, bran?amentul ?i furnizarea apei servesc acelaia?i obiectiv economic, acest fapt nu este, în sine, suficient pentru a fi considerate un singur serviciu. Pentru a constitui un singur serviciu, diferitele elemente trebuie s? fie atât de strâns legate încât s? nu se poat? face distinc?ie, situa?ie ce nu se reg?se?te în prezenta cauz?. Guvernul german mai arat? c? bran?amentul poate fi realizat f?r? s? existe vreo obliga?ie de a?l folosi ?i, în consecin??, de a fi aprovizionat cu ap?.

35. Referitor la interpretarea no?iunii „furnizarea apei” men?ionate în anexa D, Comisia apreciaz? c? nu exist? suficiente elemente de prob? de care Curtea s? dispun? pentru a stabili dac? reclamanta din ac?iunea aflat? pe rolul instan?ei de trimitere este o entitate care îndepline?te criteriile stabilite la articolul 4 alineatul (5) din A ?asea directiv?. În consecin??, Comisia apreciaz? c?, la partea din întrebare referitoare la anexa D, Curtea ar trebui s? r?spund? în sensul c? instan?a na?ional? are obliga?ia de a analiza dac? activit??ile desf??urate de reclamant? sunt taxabile.

B – *Apreciere*

36. Pârțile în această cauză sunt în mod esențial în dezacord în ceea ce privește aspectul dacă noțiunea „furnizarea apei” menționată la punctul 2 din anexa D și la punctul 2 din anexa H la A șasea directivă include branșamentul individual de apă.

37. Ar trebui subliniat că A șasea directivă nu definește noțiunea „furnizarea apei” menționată în anexa D punctul 2 și în anexa H punctul 2. Preambulul la anexa H la A șasea directivă prevede că, la transpunerea în legislația națională a categoriilor de bunuri menționate în anexa H, statele membre pot utiliza Nomenclatura combinată pentru a delimita în mod precis categoria în cauză. Nomenclatura combinată instituită prin Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun(7), cu modificările ulterioare, constă, printre altele, într-un sistem armonizat de nomenclatură exclusiv pentru bunuri. Acesta nu are însă nicio utilitate pentru definirea noțiunii „furnizarea apei”.

38. Mai mult, în opinia noastră nu se poate răspunde la întrebarea adresată Curții numai pe baza modului de redactare a punctului 2 din anexa D și a punctului 2 din anexa H la A șasea directivă. Considerăm că termenii acestor dispoziții sunt ambigui în special atunci când se analizează și se compară diferitele versiuni lingvistice ale Celei de a șasea directive. În timp ce modul de redactare a anumitor versiuni lingvistice poate favoriza o interpretare restrânsă a noțiunilor de la punctul 2 din anexa D și de la punctul 2 din anexa H la A șasea directivă, care le-ar limita domeniul de aplicare numai la furnizarea apei, alte versiuni lingvistice favorizează o interpretare mai largă(8). Date fiind diferențele lingvistice, domeniul de aplicare al noțiunii în cauză nu poate fi stabilit pe baza unei interpretări exclusiv textuale. Prin urmare, este preferabil să se ia în considerare și alte criterii de interpretare, în special contextul și obiectivele urmrite de reglementarea din care face parte dispoziția în discuție(9).

39. Din acest motiv, considerăm că este necesar să se examineze separat anexa D și anexa H în contextul regimului instituit prin A șasea directivă și obiectivele speciale ale acestora.

1. Anexa D

40. Articolul 4 alineatul (5) primul paragraf din A șasea directivă prevede că statele, autoritățile regionale și locale și alte organisme de drept public nu sunt considerate persoane impozabile, astfel cum sunt definite la articolul 4 alineatul (1), pentru activitățile sau operațiunile în care se angajează ca autorități publice(10). Potrivit articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf, statele membre sunt obligate să garanteze că organismele de drept public sunt considerate persoane impozabile în măsura în care calitatea lor de persoane neimpozabile determină denaturări semnificative ale concurenței. Mai mult, potrivit articolului 4 alineatul (5) al treilea paragraf din A șasea directivă, „[î]n orice caz”, statele membre sunt obligate să considere organismele de drept public persoane impozabile în ceea ce privește activitățile cuprinse în anexa D la această directivă, cu condiția ca aceste activități să nu fie efectuate la o scară neglijabilă.

41. Astfel, articolul 4 alineatul (5) al doilea și al treilea paragraf coroborat cu anexa D la A șasea directivă sunt, în opinia noastră, excepții sau derogări de la „norma generală” prevăzută la articolul 4 alineatul (5) primul paragraf. Scopul articolului 4 alineatul (5) al doilea și al treilea paragraf din A șasea directivă este de a asigura că neutralitatea fiscală este menținută și în situații în care organisme de drept public se angajează, în cadrul regimului juridic special aplicabil, în activități sau în operațiuni care pot fi realizate, în concurență cu acestea, și de către particulari în regim de drept privat sau pe baza unor concesiuni administrative publice(11).

42. Cu toate acestea, atunci când o activitate este enumerată în anexa D, nu este necesar să

se analizeze statutul juridic al organismului care se angajează în această activitate sau calitatea în care se angajează în această activitate. O astfel de analiză ar fi superfluă, deoarece, din moment ce o activitate este prevăzută în anexa D la A șasea directivă, entitatea care o exercită este, în principiu, impozitată pentru această activitate. În opinia noastră, acest fapt decurge din expresia „în orice caz” utilizată în această dispoziție. În plus, nu este necesar să se analizeze, precum în cazul articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf, dacă a considera un organism de drept public persoană neimpozabilă determină denaturări semnificative ale concurenței. Atunci când o activitate este prevăzută în anexa D, este prezumată o denaturare semnificativă a concurenței. Astfel cum a subliniat avocatul general Kokott în Concluziile prezentate în cauza *Hutchison 3 G* și alții(12), anexa D enumeră activitățile care pot fi exercitate atât de organisme de drept public, cât și de întreprinderile din sectorul privat pentru care „beneficiul economic este esențial și evident”(13). Dispozițiile coroborate ale articolului 4 alineatul (5) al treilea paragraf și ale anexei D la A șasea directivă sunt menite să asigure că organismele de drept public și întreprinderile din sectorul privat sunt plasate pe o poziție de egalitate din punct de vedere fiscal în ceea ce privește activitățile enumerate la anexa D.

43. Referitor la activitatea de furnizare a apei enumerată la punctul 2 din anexa D la A șasea directivă, rezultă în mod clar din Directiva 2004/17(14) că, în anumite state membre, întreprinderile publice și private operează în sectorul apei și sunt în concurență în ceea ce privește „punerea la dispoziție sau exploatarea de rețele fixe destinate furnizării unui serviciu publicului în domeniul producerii, transportului sau distribuției de apă potabilă” și „alimentarea cu apă potabilă a unor asemenea rețele”(15). În plus, în vederea publică din prezenta cauză, reclamanta a confirmat că mai multe entități de diferite tipuri, atât private, cât și publice, realizează branșamente individuale în Germania. Mai mult, din pledoarii pare să rezulte că activitatea de instalare a branșamentelor individuale are o importanță economică apreciabilă având în vedere costurile pe care le implică.

44. Din acest motiv, în opinia noastră, includerea branșamentului individual în cadrul noțiunii „furnizarea apei” menționată la punctul 2 din anexa D la A șasea directivă pare a se conforma sensului și finalității articolului 4 alineatul (5) al treilea paragraf și ale anexei D la aceeași directivă.

2. Anexa H

45. Articolul 12 alineatul (3) litera (a) al treilea paragraf din A șasea directivă prevede că statele membre pot aplica o cotă redusă de TVA livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile(16) prevăzute în anexa H. Aceste dispoziții au caracter de excepție de la principiul aplicării cotei normale de TVA și, prin urmare, trebuie interpretate în sens restrictiv(17).

46. Anexa H a fost inserată în A șasea directivă prin Directiva 92/77/CEE a Consiliului din 19 octombrie 1992 de completare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE (apropierea cotelor de TVA)(18). Pe lângă „furnizarea apei”, anexa H conține alte 16 categorii de bunuri și de servicii care pot fi face obiectul unei cote reduse a impozitului.

47. Nici considerentele Directivei 92/77, nici cele ale Celei de a șasea directive nu oferă vreo explicație cu privire la finalitatea și la domeniul de aplicare ale anexei H. Cu toate acestea, în opinia noastră, pare să rezulte în primul rând din categoriile de bunuri și de servicii enumerate în anexa H și, în al doilea rând, din avizul Comitetului Economic și Social referitor la proiectul Consiliului de directive de completare a sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE, apropierea cotelor de TVA(19), că finalitatea dispozițiilor coroborate ale anexei H și ale articolului 12 alineatul (3) litera (a) al treilea paragraf din A șasea directive este de a permite statelor membre să aplice o cotă redusă de TVA bunurilor și serviciilor de importanță curentă, precum și activităților care au scopuri sociale sau publice.

48. Considerăm că apa potabilă este un bun esențial de folosință zilnică, accesul la apă servind în mod incontestabil interesului sănătății umane(20). Din moment ce punerea la dispoziție a unui branșament individual nu are alt scop decât racordarea locuinței la rețeaua de furnizare a apei, fiind o condiție prealabilă și necesară pentru aprovizionarea cu apă de la această rețea, posibilitatea statelor membre de a aplica o cotă redusă de TVA pentru a pune la dispoziție astfel de branșamente este, după părerea noastră, conformă cu finalitatea vizată de articolul 12 alineatul (3) litera (a) și de anexa H la A șasea directive.

49. Prin urmare, considerăm că noțiunea „furnizarea apei” menționată la punctul 2 din anexa H la A șasea directive cuprinde activitatea de realizare a branșamentului individual.

50. În opinia noastră, rămâne de examinat în prezenta cauză dacă este permisă aplicarea selectivă a unei cote reduse de TVA doar anumitor aspecte ale categoriei „furnizarea apei” și, în caz afirmativ, în contextul prezentei cauze, dacă este permisă excluderea branșamentelor individuale de la acest tratament(21). Din modul de redactare a articolului 12 alineatul (3) litera (a) al treilea paragraf din A șasea directive și din utilizarea în cadrul acestei dispoziții a termenului „pot” rezultă în mod clar că aplicarea unei cote reduse de către statele membre are caracter opțional. Decizia de a aplica sau de a nu aplica o cotă redusă intră, așadar, în competența statelor membre.

51. În Hotărârea din 8 mai 2003(22) Curtea a confirmat că modul de redactare a articolului 12 alineatul (3) litera (b) din A șasea directive, care autorizează aplicarea unei cote reduse furnizării de gaze naturale și de electricitate, nu interzice aplicarea selectivă a cotei reduse de TVA unor aspecte concrete și specifice, cum ar fi abonamentul care conferă dreptul la o cantitate minimă de electricitate pentru abonați, cu condiția să nu determine vreun risc de denaturare a concurenței(23).

52. În opinia noastră, articolul 12 alineatul (3) litera (a) al treilea paragraf din A șasea directive poate fi interpretat și în acest mod, permițând astfel statelor membre aplicarea unei cote reduse de TVA unor aspecte distincte și independente ale furnizării apei, cu condiția totuși de a nu aduce atingere principiului neutralității fiscale, inerent regimului comun de TVA. Pentru a stabili dacă branșamentul individual poate fi diferențiat și izolat de alte aspecte ale categoriei „furnizarea apei”, considerăm că se poate aplica în mod util jurisprudența Curții privind prestațiile complexe de servicii.

53. Potrivit acestei jurisprudențe, 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 dacă ne găsim în prezența a două sau mai multe prestații distincte sau a unei prestații unice. Având în vedere dubla împrejurare că, pe de o parte, din articolul 2 punctul 1 din A șasea directive rezultă că fiecare operațiune trebuie să fie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă și că, pe de altă parte, operațiunea constituită dintr-o unică prestație pe plan economic nu trebuie să fie descompusă în mod artificial,

pentru a nu altera funcționalitatea sistemului de TVA, este important să fie identificate mai întâi elementele caracteristice ale operațiunii respective, pentru a determina dacă persoana impozabilă îi livrează clientului său mai multe prestații principale distincte sau o prestație unică. În această privință, Curtea să a pronunțat în sensul că o prestație este unică atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului de către persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o unică prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial(24).

54. În plus, rezultă în mod clar din jurisprudența Curții că o prestație trebuie să fie considerată ca fiind accesorie unei prestații principale și, în consecință, să urmeze tratamentul fiscal al prestației principale atunci când nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului(25).

55. Considerăm că branșamentul individual nu constituie un scop în sine pentru persoana care solicită respectivul racord. Astfel cum s-a arătat la punctul 48 de mai sus, din punctul de vedere al persoanei care solicită racordul sau al întreprinderii care realizează branșamentul, punerea la dispoziție a unui branșament individual are ca unic scop să faciliteze aprovizionarea locuinței cu apă de la această rețea. De altfel, însuși guvernul german a recunoscut în observațiile sale că, din punctul de vedere al consumatorului mediu, branșamentul individual și furnizarea apei îndeplinesc același obiectiv economic(26). Ni s-ar părea extrem de artificial să se distingă sau să se izoleze, pe de o parte, branșamentul individual, și, pe de altă parte, apa care este furnizată efectiv de la rețea până la locuința în discuție.

56. Existența unui branșament individual este o condiție esențială pentru a putea obține apă de la rețeaua de distribuție și, din acest motiv, în opinia noastră, ar trebui să beneficieze de același tratament fiscal la fel ca apa furnizată, care pare a fi impozitată în Germania, conform instanței de trimitere, la o cotă redusă.

57. În această privință, faptul că branșamentul individual se realizează numai o singură dată, în timp ce locuința poate fi aprovizionată cu apă pe o perioadă îndelungată, nu ni se pare că ar modifica analiza de mai sus, dată fiind necesitatea racordului pentru a se putea obține apă de la rețeaua de distribuție. În plus, faptul că, în speță, branșamentul individual se realizează în schimbul unei redevențe mai ridicate comparativ, spre exemplu, cu redevența lunară a consumului de apă nu este concludent în opinia noastră și nu este de natură să rupă legătura intrinsecă și funcțională existentă între branșamentul și aprovizionarea cu apă a unei locuințe de la rețeaua de distribuție a apei.

58. Considerăm că argumentele guvernului german și ale părții de la punctul 30 de mai sus sunt neîntemeiate și că nu există niciun risc să se aducă atingere principiului neutralității fiscale(27) a sistemului de TVA dacă branșamentul individual este cuprins în noțiunea „furnizarea apei” menționată la punctul 2 din anexa H la A șasea directivă.

59. În opinia noastră, din punctul de vedere al TVA-ului nu există nicio legătură între branșamentul individual la rețeaua de distribuție a apei și racordul, spre exemplu, la rețeaua de gaz sau de electricitate. Desigur, este posibil să existe similitudini tehnice între branșamentul individual la rețeaua de distribuție a apei și racordul la rețeaua de gaz sau de electricitate. Cu toate acestea, potrivit Celei de a șasea directive, distribuția de gaz și cea de electricitate, pe de o parte, și distribuția de apă, pe de altă parte, au un statut juridic diferit. În acest sens, este suficient să se constate că, în timp ce distribuția de gaz și cea de electricitate sunt incluse în cuprinsul punctului 2 din anexa D la A șasea directivă alături de distribuția de apă, în anexa H la A șasea directivă, printre categoriile de produse și de servicii enumerate, figurează numai „furnizarea apei”, nu și distribuția de gaz sau de electricitate. În opinia noastră, distribuția de apă, pe de o parte, și distribuția de gaz și cea de electricitate, pe de altă parte, nu pot fi considerate, așadar, „servicii

comparabile” din punct de vedere al TVA-ului.

60. În consecință, noțiunea „furnizarea apei” menționată la punctul 2 din anexa H la A șasea directivă cuprinde activitatea de realizare a branșamentului individual la rețeaua de distribuție a apei. Mai mult, branșamentul individual și aprovizionarea cu apă a locuinței în discuție ar trebui considerate o unică operațiune în vederea aplicării TVA-ului.

VI – Concluzie

61. Având în vedere considerațiile de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebarea adresată de Bundesfinanzhof pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare astfel:

„Racordarea instalației proprietarului unui imobil la rețeaua de furnizare a apei efectuată de către o societate de furnizare a apei în schimbul unei redevențe calculate într-un mod specific este cuprinsă în noțiunea «furnizarea apei»(28) în sensul celei de A șasea directive 77/388/CEE din 17 mai 1977 (anexa D punctul 2 și anexa H punctul 2) și ar trebui considerată, alături de aprovizionarea cu apă a locuinței în discuție, ca formând o unică operațiune în vederea aplicării TVA-ului.”

1 – Limba originală: engleza.

2 – JO L 145, p. 1.

3 – Trebuie remarcat că, în întrebarea adresată Curții în limba germană, instanța națională utilizează termenul „Lieferungen von Wasser”, care reflectă faptul că este utilizată o terminologie identică la punctul 2 din anexa D și la punctul 2 din anexa H la A șasea directivă în versiunea germană. Totuși, în anumite versiuni lingvistice, terminologia utilizată în aceste două dispoziții nu este identică. Spre exemplu, în versiunea engleză, în anexa D punctul 2 se utilizează noțiunea „supply of water”, în timp ce în anexa H punctul 2 se utilizează noțiunea „water supplies”.

4 – A se vedea Hotărârea din 13 ianuarie 2000, TK-Heimdienst (C-254/98, Rec., p. I-151, punctul 13).

5 – A se vedea Hotărârea din 21 februarie 2006, Ritter-Coulais (C-152/03, Rec., p. I-1711, punctul 15).

6 – A se vedea articolul 4 din Directiva 2004/17/CE a Parlamentului European și al Consiliului din 31 martie 2004 de coordonare a procedurilor de atribuire a contractelor de achiziții în sectoarele apei, energiei, transporturilor și serviciilor poștale (JO L 134, p. 1, Ediție specială, 06/vol. 8, p. 3). A se vedea de asemenea articolul 9 alineatul (2) litera (e) a noua liniuță din A șasea directivă referitor la problema accesului la rețea în ceea ce privește electricitatea și gazul.

7 – JO L 256, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 4, p. 3.

8 – Spre exemplu, termenii utilizați în versiunea germană a punctului 2 din anexa D și a punctului 2 din anexa H la A șasea directivă pot implica un domeniu de aplicare mai restrâns, deoarece termenii „Lieferungen von Wasser” ar putea fi interpretați ca referindu-se la simpla furnizare a apei. Pe de altă parte, termenii utilizați în versiunile engleză (the supply of water), franceză (la distribution d’eau), italiană (Erogazione di acque), spaniolă (Distribucion de agua) și slovacă (Zásobovanie vodou) ale punctului 2 din anexa D la A șasea directivă ar permite o interpretare diferită și mai largă, incluzând misiunea mai largă de asigurare a accesului publicului la apă.

9 – A se vedea Hotărârea din 19 septembrie 2000, Germania/Comisia (C-156/98, Rec., p. I-6857, punctul 50), și Hotărârea din 6 iulie 2006, Comisia/Portugalia (C-53/05, Rec., p. I-6215, punctul

20).

10 – ?i aceasta în condi?iile în care, cu ocazia acestor activit??i sau opera?iuni, percep taxe, redeven?e, cotiza?ii sau retribu?ii.

11 – Aceast? abordare a articolului 4 alineatul (5) al doilea paragraf din A ?asea directiv? a fost recent confirmat? de Curte în Hot?rârea din 8 iunie 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C?430/04, Rec., p. I?4999, punctul 24).

12 – Concluziile prezentate la 7 septembrie 2006 (Hot?rârea din 26 iunie 2007, C?369/04, Rep., p. I?5247).

13 – A se vedea punctele 93 ?i 94 din Concluziile avocatului general Kokott prezentate în cauza Hutchison 3 G ?i al?ii.

14 – Citat? la nota de subsol 6. Anexa III la Directiva 2004/17, care enumer? entit??ile contractante în domeniul producerii, transportului ?i distribu?iei de ap? potabil? din statele membre, men?ioneaz? atât întreprinderi private, cât ?i întreprinderi publice. Având în vedere considerentele Directivei 2004/17 ?i în special considerentul (10), se pare c? aceast? directiv? a fost adoptat?, printre altele, pentru a asigura c? nu se aduce atingere egalit??ii de tratament dintre entit??ile contractante din sectorul public ?i din sectorul privat.

15 – A se vedea articolul 2 referitor la definirea entit??ilor men?ionate în Directiva 2004/17 ?i articolul 4, intitulat „Ap?”, referitor la activit??ile avute în vedere de aceast? directiv?.

16 – Utilizarea termenului „categorie” la articolul 12 alineatul (3) litera (a) al treilea paragraf din A ?asea directiv? indic? faptul c? elementele enumerate în anexa H la aceast? directiv? reprezint? denumiri pentru grupe sau clase de produse sau de servicii care pot fi supuse unei cote reduse de TVA.

17 – A se vedea Hot?rârea din 18 ianuarie 2001, Comisia/Spania (C?83/99, Rec., p. I?445, punctele 18 ?i 19).

18 – JO L 316, p. 1.

19 – JO 1988, C 237, p. 21.

20 – A se vedea, spre exemplu, considerentul (6) al Directivei 98/83/CE a Consiliului din 3 noiembrie 1998 privind calitatea apei destinate consumului uman (JO L 330, p. 32, Edi?ie special?, 15/vol. 4, p. 255).

21 – Consider?m c? aceast? problem? se ridic? întrucât, conform scrisorii Ministerului Federal de Finan?e din 4 iulie 2004, „punerea la dispozi?ie a unui racord la re?eaua de distribu?ie” trebuie impozitat? la o cot? normal?, în timp ce, în opinia instan?ei de trimitere furnizarea apei este impozitat?, potrivit legisla?iei germane, la o cot? redus?.

22 – Hot?rârea Comisia/Fran?a (C?384/01, Rec., p. I?4395, punctele 24 ?i 26-28).

23– Cu toate acestea, în Concluziile prezentate în cauza Talacre Beach Caravan Sales (Hot?rârea din 6 iulie 2006, C?251/05, Rec., p. I?6269), avocatul general Kokott a indicat c? pozi?ia adoptat? de Curte în Hot?rârea Comisia/Fran?a, citat? anterior, care privea o procedur? întemeiat? pe articolul 226 CE, nu trebuie interpretat? gre?it. În opinia sa, de?i Curtea pare s? fi acceptat în acea hot?râre c? se aplic? o cot? redus? unui „singur aspect” al unei furniz?ri, acea cauz? privea în principal problema dac? se reu?ise, de c?tre Comisie, s? se fac? dovada c?

aplicarea cotei reduse determina o denaturare a concurenței. În opinia sa, acesta este motivul pentru care este dificil să se obțină concluzii generale din această decizie. A se vedea punctele 33 și 34.

24 – A se vedea Hotărârea din 27 octombrie 2005, *Levob Verzekeringen și OV Bank* (C-41/04, Rec., p. I-9433, punctele 19, 20 și 22).

25 – A se vedea Hotărârea din 25 februarie 1999, *CPP* (C-349/96, Rec., p. I-973, punctul 30), care citează Hotărârea din 22 octombrie 1998, *Madgett și Baldwin* (C-308/96 și C-94/97, Rec., p. I-6229, punctul 24).

26 – A se vedea punctul 34 de mai sus.

27 – Astfel cum rezultă din jurisprudența Curții, principiul neutralității fiscale nu permite, printre altele, ca mărfurile sau prestațiile de servicii asemănătoare, care se află, așadar, în concurență unele cu celelalte, să fie tratate în mod diferit din punctul de vedere al TVA-ului, astfel încât respectivele măruri sau servicii trebuie să fie impozitate la o cotă uniformă. A se vedea Hotărârea din 23 octombrie 2003, *Comisia/Germania* (C-109/02, Rec., p. I-12691, punctul 20), și Hotărârea din 3 mai 2001, *Comisia/Franța* (C-481/98, Rec., p. I-3369, punctele 21 și 22).

28 – Trebuie remarcat că, în întrebarea adresată Curții în limba germană, instanța utilizează termenul „Lieferungen von Wasser”, care reflectă faptul că terminologia de la punctul 2 din anexa D și de la punctul 2 din anexa H la A se aseamănă directiv în versiunea germană este identică. Totuși, în anumite versiuni lingvistice terminologia utilizată în aceste două dispoziții nu este identică. Spre exemplu, în versiunea engleză, în anexa D punctul 2 se utilizează noțiunea „supply of water”, în timp ce în anexa H punctul 2 se utilizează noțiunea „water supplies”.