



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MICHAL BOBEK
prezentate la 5 septembrie 2018¹

Cauza C-552/17

**Alpenchalets Resorts GmbH
împotriva
Finanzamt München Abteilung Körperschaften**

[cerere de decizie preliminară formulată de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania)]

„Cerere de decizie preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Regimul special de TVA pentru agențiile de turism – Domeniu de aplicare – Cazarea pentru vacanță – Alte servicii prestate – Servicii accesorii și principale – Cotă redusă a taxei – Aplicabilitate în cazul cazării furnizate de o agenție de turism”

I. Introducere

1. Alpenchalets Resorts GmbH închiriază case de la proprietarii lor și apoi le închiriază clienților săi în scopuri turistice. La sosire, proprietarii sau agenții acestora oferă clienților servicii suplimentare, cum ar fi curățenia locuințelor și, în unele cazuri, servicii de spălătorie haine și de aprovizionare cu chifle.

2. Această situație se încadrează în noțiunea „serviciu prestat de o agenție de turism” în sensul Directivei 2006/112/CE² (denumită în continuare „Directiva TVA”)? Această chestiune formează obiectul unei cauze pendinte în prezent în fața Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), care dorește să afle dacă serviciul în cauză poate fi clasificat drept un serviciu prestat de o agenție de turism, iar în caz afirmativ, dacă cota redusă de impozitare ar trebui aplicată asupra bazei de impozitare (marjei) aferente cazării ca parte a serviciului prestat.

3. Prin prezenta cerere de decizie preliminară se solicită Curții să stabilească în mod clar ce anume reprezintă „serviciu prestat de o agenție de turism”, având în vedere că prestațiile unei agenții de turism constau în general din servicii multiple (cum ar fi cazarea și transportul). De asemenea, solicită Curții să examineze interacțiunea dintre două regimuri speciale ale taxei pe valoarea adăugată (TVA), unul care privește baza de impozitare (marja), iar celălalt cota redusă de TVA.

¹ Limba originală: engleza.

² Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3 p. 7).

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4. Potrivit articolului 98 alineatul (1) din Directiva TVA, care face parte din titlul VIII, intitulat „Cote”, statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse. Potrivit articolului 98 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA, cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III la Directiva TVA.

5. Punctul 12 din anexa III la Directiva TVA prevede:

„cazarea în hoteluri și unități similare, inclusiv cazarea pentru vacanță și închirierea unor locuri în campinguri sau pe terenuri destinate parcării rulotelor.”

6. Articolul 306 din Directiva TVA face parte din titlul XII, intitulat „Regimuri speciale”, și, în cadrul acestui titlu, din capitolul 3 – „Regimul special pentru agențiile de turism”. Articolul 306 alineatul (1) din Directiva TVA prevede următoarele:

„Statele membre aplică un regim special de TVA, în conformitate cu prezentul capitol, operațiunilor efectuate de agențiile de turism care acționează față de clienți în nume propriu și folosesc, pentru realizarea operațiunilor de turism, livrări de bunuri sau prestări de servicii oferite de alte persoane impozabile.

Acest regim special nu se aplică agențiilor de turism care acționează exclusiv ca intermediari și cărora li se aplică articolul 79 primul paragraf litera (c) în scopul calculării sumei impozabile.”

7. Articolul 307 din Directiva TVA prevede:

„Operațiunile efectuate, în condițiile prevăzute la articolul 306, de o agenție de turism pentru realizarea unei călătorii se consideră ca un serviciu unic prestat de o agenție de turism unui client.

Serviciul unic se impozitează în statul membru în care agenția de turism și-a stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent de la care agenția de turism a efectuat prestarea de servicii.”

8. Articolul 308 din Directiva TVA prevede:

„Baza de impozitare și prețul fără TVA, în sensul articolului 226 punctul 8, pentru serviciul unic prestat de agenția de turism este marja agenției de turism, și anume, diferența dintre valoarea totală, fără TVA, ce este achitată de client și costul efectiv suportat de agenția de turism pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii asigurate de alte persoane impozabile, în cazul în care respectivele operațiuni sunt direct în beneficiul clientului.”

B. Dreptul național

9. Potrivit articolului 12 alineatul (2) punctul 11 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”), taxa este redusă la șapte procente pentru următoarele operațiuni:

„închirierea de locuințe sau de camere pe care un comerciant le-a prevăzut ca spații de cazare temporară a unor persoane străine, precum și închirierea temporară de locuri în campinguri. Prima teză nu se aplică prestațiilor care nu servesc în mod direct închirierii, chiar dacă aceste prestații sunt achitate prin prețul chiriei.”

10. Articolul 25 alineatul (1) din UStG prevede următoarele condiții cu privire la impozitarea serviciilor de turism:

„Dispozițiile următoare se aplică serviciilor de turism prestate de un comerciant, care nu sunt destinate activității beneficiarului, dacă comerciantul acționează față de beneficiar în nume propriu și dacă utilizează servicii de turism asigurate de terți. Serviciul prestat de comerciant este considerat ca făcând parte din categoria alte prestații. În cazul în care, în cadrul unei călătorii, comerciantul prestează pentru un client mai multe servicii de acest tip, acestea sunt considerate un serviciu unic care intră în categoria altor prestații. Locul altei prestații se stabilește conform articolului 3a alineatul (1). Serviciile de turism efectuate de terți reprezintă livrări de bunuri și alte prestări de servicii asigurate de terți în beneficiul direct al turiștilor.”

11. Articolul 25 alineatul (3) din UStG prevede:

„Valoarea unei alte prestații reprezintă diferența dintre suma plătită de beneficiar pentru a obține prestația și suma pe care comerciantul o plătește pentru serviciile de turism efectuate de terți. TVA-ul nu este inclus în baza de impozitare. În locul determinării bazei de impozitare pentru fiecare prestație individuală, comerciantul o poate determina fie pe categorii de prestații, fie pentru toate prestațiile efectuate în cadrul perioadei de impozitare.”

III. Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

12. În anul 2011, Alpenchalets Resorts (denumită în continuare „reclamanta”) a închiriat case de la proprietarii acestora în Germania, Austria și Italia și ulterior le-a închiriat, în nume propriu, unor clienți privați în scopul petrecerii vacanței. În plus față de prestarea de servicii de cazare, respectivii proprietari de case sau reprezentanți ai acestora prestau servicii clienților la sosirea lor în locația respectivă, incluzând curățenia spațiului de cazare și, în unele cazuri, servicii de spălătorie haine și de aprovizionare cu chifle.

13. Reclamanta a calculat TVA-ul pe care îl datora potrivit „regimului de impozitare a marjei”, care este aplicabil serviciilor de turism în temeiul articolului 25 din UStG, și a aplicat cota standard de impozitare. Prin scrisoarea din 6 mai 2013, reclamanta a solicitat modificarea impozitului astfel stabilit și aplicarea cotei de impozitare reduse. Finanzamt München Abteilung Körperschaften (Administrația Financiară din München, Departamentul Persoane Juridice, Germania) (denumit în continuare „pârâțul”, având și calitatea de intimat în recurs) a respins această cerere.

14. Finanzgericht (Tribunalul Fiscal, Germania) („instanța de prim grad de jurisdicție”) a respins acțiunea introdusă de reclamantă. Acesta a arătat că, în speță, regimul de „impozitare a marjei” era aplicabil serviciilor de turism în discuție în temeiul articolului 25 din UStG, interpretat în lumina jurisprudenței Curții privind articolul 26 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului³ (denumită în continuare „A șasea directivă”) și Directiva TVA. De asemenea, acesta a arătat că aplicarea cotei reduse de impozitare nu era posibilă, deoarece serviciul de turism prevăzut la articolul 25 din UStG nu făcea parte din lista serviciilor cărora li se aplică cota redusă de impozitare prevăzută la articolul 12 alineatul (2) din UStG.

15. Reclamanta a formulat recurs împotriva acestei hotărâri la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală), instanța de trimitere. Instanța de trimitere subliniază că în Hotărârea Van Ginkel⁴, Curtea a constatat că se aplică regimul special pentru agențiile de turism unei agenții de turism care asigură doar cazarea. A fost pronunțată o astfel de soluție deoarece agenția de turism poate oferi și alte

3 A șasea directivă 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 1977, L 145, p. 1).

4 Hotărârea din 12 noiembrie 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

servicii clienților săi – cum ar fi informarea și consilierea. Recunoscând că această soluție a fost confirmată de jurisprudența ulterioară⁵, instanța de trimitere se întreabă dacă o astfel de abordare nu ar trebui reevaluată în lumina diferenței dintre serviciile *principale* și cele *accesorii* prestate, referindu-se în mod specific la Hotărârea Ludwig⁶ cu privire la acest aspect. Cu toate acestea, dacă o astfel de diferențiere nu este necesară, instanța de trimitere dorește să se stabilească dacă se poate aplica cota redusă de TVA asupra bazei de impozitare (în speță asupra marjei, în temeiul regimului special pentru agențiile de turism).

16. Instanța de trimitere arată că, în cazul unui răspuns negativ la prima întrebare și anume dacă rezultă că, în speță, serviciul prestat nu intră sub incidența regimului special pentru agențiile de turism, reclamanta trebuie să plătească impozit (în Germania) doar pentru închirierea locuințelor de vacanță situate în Germania, însă nu și pentru închirierea locuințelor de vacanță situate în străinătate. În plus, închirierea locuințelor de vacanță care sunt situate în Germania ar fi supusă cotei reduse, iar reclamanta ar fi îndreptățită la deducerea taxei plătite în amonte pentru serviciul de închiriere prestat.

17. În aceste împrejurări, Bundesfinanzhof (Curtea Federală de Finanțe) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări:

„1) O prestație care constă în esență în punerea la dispoziție a unui apartament de vacanță, însoțită de prestații suplimentare care, potrivit Hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene din 12 noiembrie 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), trebuie considerate simple prestații accesorii prestației principale, este supusă regimului special pentru agențiile de turism, stabilit la articolul 306 din [Directiva 2006/112]?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: este posibil ca această prestație să fie supusă atât regimului special pentru agențiile de turism conform articolului 306 din Directiva [2006/112/CE], cât și, în mod suplimentar, cotei reduse de impozitare pentru cazarea pentru vacanță, în sensul articolului 98 alineatul (2) din Directiva [2006/112/CE] coroborat cu punctul 12 din anexa III la aceasta?”

18. Guvernele german și neerlandez, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise. Reclamanta, guvernul german și Comisia au prezentat observații orale în cadrul ședinței din 11 iulie 2018.

IV. Aprecieri

19. Prezentele concluzii sunt structurate după cum urmează. În partea A, care se referă la prima întrebare a instanței de trimitere, vom examina dacă prestarea de servicii trebuie să cuprindă mai mult de un serviciu pentru ca aceasta să fie inclusă în regimul special aplicabil agențiilor de turism. În partea B, ca răspuns la cea de a doua întrebare adresată de instanța de trimitere, considerăm că o cotă redusă de impozitare nu poate fi aplicată unui serviciu atunci când este calificat drept „serviciu prestat de o agenție de turism”.

⁵ Hotărârea din 9 decembrie 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, punctul 21 și următoarele), și Ordonanța Curții din 1 martie 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

⁶ Hotărârea din 21 iunie 2007 (C-453/05, EU:C:2007:369, punctul 19).

A. Cu privire la prima întrebare: „serviciu prestat de o agenție de turism”

20. După câteva observații introductive privind regimul special aplicabil agențiilor de turism (1), vom examina dacă există o cerință privind prestarea de servicii multiple în cadrul unui serviciu unic prestat de agenția de turism. Vor fi analizate două abordări alternative: în primul rând, dacă se impune într-adevăr existența unei multiplicități de servicii (2) și, în al doilea rând, interpretarea alternativă a regimului special pentru agențiile de turism în sensul că este necesară o singură prestație „achiziționată” (de la un terț) privind fie cazarea, fie transportul pentru a se aplica acest regim special (3). Discuția cu privire la consecințele logice (sau la lipsa acestora) ale ambelor abordări ne determină să arătăm că este de preferat abordarea „un singur serviciu achiziționat de la terți” (4).

1. Introducere: ce este o agenție de turism?

21. Potrivit articolului 306 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA, regimul special pentru agențiile de turism se aplică „operațiunilor efectuate de agențiile de turism care acționează față de clienți în nume propriu și folosesc, pentru realizarea operațiunilor de turism, livrări de bunuri sau prestări de servicii oferite de alte persoane impozabile”. În același timp, al doilea paragraf al aceleiași dispoziții exclude de la aplicarea regimului special „agențiile de turism care acționează exclusiv ca intermediari [...]”.

22. Astfel, aceste dispoziții par să conțină, la prima vedere, două condiții pozitive: (i) să acționeze în nume propriu și (ii) să folosească livrări de bunuri sau prestări de servicii oferite de terțe părți și o condiție negativă: (iii) să nu acționeze ca intermediar. Cu toate acestea, la o analiză mai atentă, a treia condiție pare a fi mai degrabă o reformulare negativă a primei condiții: „să acționeze în nume propriu” nu pare a fi cu mult diferită de „să nu acționeze ca intermediar”⁷.

23. Așadar, se pare că în realitate, există două condiții prevăzute de articolul 306 din Directiva TVA pentru ca regimul special pentru agențiile de turism să se aplice. Prima impune comerciantului să acționeze în nume propriu, iar nu ca intermediar. A doua impune ca respectivul comerciant să utilizeze livrări de bunuri sau prestări de servicii ale terților.

24. În ceea ce privește *prima* condiție, se pare că există un acord în sensul că reclamanta a acționat în nume propriu și nu ca intermediar, astfel cum s-a arătat în mod clar în cadrul deciziei de trimitere. Prin urmare, vom pleca de la această premisă.

25. Cu toate acestea, este mai puțin clar dacă cea de *a doua* condiție este îndeplinită, din cauza existenței unor incertitudini cu privire la existența unui singur serviciu achiziționat de la un terț sau dacă trebuie să existe cel puțin două prestații. În cazul în care s-ar avea în vedere ultima dintre opțiuni, atunci apare imediat chestiunea cu privire la ce categorii de prestări de servicii ar trebui să fie. La aceste aspecte ne vom referi în continuare, începând cu ultimul scenariu: dacă cerința privind multiplicitatea de servicii ar trebui luată în considerare pe deplin, ce fel de „multiplicitate” este avută în vedere?

⁷ Cu toate acestea, trebuie să subliniem faptul că noțiunea de intermediar, astfel cum este prevăzută la articolul 306 din Directiva TVA și în normele juridice antecesore, nu a fost examinată în detaliu de Curte. În cauzele anterioare care au privit această chestiune, Curtea a stabilit că este de competența instanței naționale să verifice dacă a fost îndeplinită condiția ca respectivul comerciant să nu acționeze ca intermediar. Cu toate acestea, se pare că Curtea a stabilit echivalența noțiunilor „să acționeze în nume propriu” și „să nu acționeze ca intermediar” în Hotărârea din 12 noiembrie 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, punctul 21): „Articolul 26 alineatul (1) din A șasea directivă impune ca aplicarea acestui articol să se facă doar dacă agenția de turism *acționează față de clienți în nume propriu, iar nu ca intermediar*” (sublinierea noastră). A se vedea de asemenea Hotărârea din 13 martie 2014, Jetair și BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, punctele 54-55), precum și Concluziile avocatului general Poiares Maduro prezentate în cauza Ist (C-200/04, EU:C:2005:394, punctul 35). Observăm în continuare că articolele 44, 50 și 54 și articolul 56 alineatul (1) litera (l) și articolul 153 din Directiva TVA se referă la intermediar(i) „care acționează în numele și în contul altei persoane”. Este adevărat că acest lucru nu este repetat la articolul 306 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, însă contrariul (care acționează „în nume propriu”) este menționat la primul paragraf din același articol ca atribut al agențiilor de turism.

2. Cerința privind multiplicitatea serviciilor prestate

26. Cea mai recentă (re)iterare a cerinței privind multiplicitatea serviciilor în vederea aplicării regimului special pentru agențiile de turism, inițial evocată prin Hotărârea Van Ginkel⁸, s-a realizat în Ordonanța Star Coaches⁹ (a). Se poate spune că abordarea din cauza Star Coaches, ce a subliniat necesitatea multiplicității de servicii, rezultă atât din formularea, cât și din obiectivele urmărite de acest regim special (b). Dacă se adoptă această interpretare, atunci diferența dintre serviciile principale și cele accesorii, astfel cum a fost invocată de instanța de trimitere, devine relevantă (c). Cu toate acestea, înțelegerea corectă a condiției privind multiplicitatea de servicii ar trebui să fie analizată și în raport cu un alt aspect al jurisprudenței Curții – acela care acceptă existența unui serviciu care intră sub incidența regimului special pentru agențiile de turism în contextul unei prestații mixte, care combină doar un serviciu achiziționat de la un terț cu un serviciu propriu (d).

a) Hotărârea Van Ginkel și Ordonanța Star Coaches

27. În cauza Star Coaches¹⁰, care pare să fie cea mai recentă cauză privind condiția multiplicității serviciilor prestate, Curtea nu a admis că s-ar aplica regimul special de TVA pentru agențiile de turism unui comerciant care prestează (în măsura în care este relevant în speță) doar servicii de transport achiziționate de la terți¹¹. Acest lucru se datorează faptului că serviciile care intră sub incidența regimului special aplicabil agențiilor de turism nu pot fi „redușe la prestarea unui serviciu unic”¹². Curtea și-a motivat soluția arătând că „[...] nu este exclus ca serviciile unui transportator de pasageri cu autocarul, care [...] recurge la serviciile de transport ale unor subcontractanți plătitori de TVA, să fie supuse regimului special prevăzut la articolul 306 din Directiva TVA”. Dar pentru ca acest lucru să aibă loc, astfel de servicii trebuie să cuprindă, pe lângă transport, alte servicii, precum informarea și consilierea referitoare la o gamă de alegeri pentru vacanță și rezervarea călătoriei cu autocarul¹³.

28. Curtea a pronunțat această soluție, întemeindu-se pe hotărârea anterioară pronunțată în cauza Van Ginkel¹⁴. Cu toate acestea, faptele, precum și considerațiile enunțate de Curte au fost diferite și specifice contextului cauzei respective. În Hotărârea Van Ginkel, Curtea a statuat că faptul că agenția de turism se limitează la furnizarea de servicii de cazare nu exclude acest serviciu de la regimul special aplicabil agențiilor de turism¹⁵. După ce a ajuns la această concluzie, Curtea a adăugat că „serviciul prestat [de agenția de turism] poate, [...] într-o asemenea situație, să nu se reducă la un serviciu unic, întrucât poate să cuprindă, pe lângă închirierea spațiului de cazare, servicii precum informarea și consilierea prin intermediul cărora agenția de turism propune o gamă de alegeri pentru vacanță și rezervarea cazării”¹⁶.

8 Hotărârea din 12 noiembrie 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

9 Ordonanța Curții din 1 martie 2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

10 Ordonanța Curții din 1 martie 2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

11 Mai precis, se pare că respectivul comerciant a asigurat transportul atât prin mijloace proprii, cât și prin servicii achiziționate de la terți. Dar numai prima situație a fost relevantă pentru discuția privind regimul special aplicabil agențiilor de turism. Faptul că serviciile au fost prestate direct agențiilor de turism și nu direct clienților nu a fost pus în discuție de către Curte pentru că a fost considerat inutil.

12 Ordonanța Curții din 1 martie 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, punctele 22 și 23).

13 Ordonanța Curții din 1 martie 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, punctele 22 și 23).

14 Hotărârea din 12 noiembrie 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435). Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin (C-308/96 și C-94/97, EU:C:1998:496, punctul 18).

15 Hotărârea din 12 noiembrie 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435, punctele 22-26).

16 Hotărârea din 12 noiembrie 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, punctul 24), cu trimitere la Hotărârea din 26 februarie 1992, Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), referitor la interpretarea criteriului privind competența exclusivă pentru drepturile *in rem* în temeiul articolului 16 din Convenția privind competența judiciară și executarea hotărârilor judecătorești în materie civilă și comercială [semnată la 27 septembrie 1968] [Convenția de la Bruxelles (JO 1972, L 299, p. 32, Ediție specială, 19/vol. 10, p. 3)].

29. Astfel, în Hotărârea Van Ginkel, Curtea a statuat în mod efectiv că este suficientă doar cazarea – prestarea unui singur serviciu. „Extra opțiunea” sub formă de „informare și consiliere” a fost menționată doar în mod ipotetic. Aceasta nu a fost stabilită în funcție de faptele specifice cauzei. Ea a fost încadrată în categoria posibilităților („se poate”) și nu a fost cuprinsă în dispozitivul hotărârii.

30. Cu toate acestea, se pare că Ordonanța Star Coaches a inclus această observație suplimentară și a devenit parte a unei reguli, afirmând că, pentru ca regimul special pentru agențiile de turism să fie aplicat, trebuie să existe mai mult decât achiziția unui serviciu de cazare sau de transport de la terți în cadrul prestației în ansamblu. Astfel, Ordonanța Star Coaches pare în fapt să impună existența fie a serviciului de cazare, fie a celui de transport și a „unui alt serviciu”. Serviciile de transport și cazare nu trebuie prestate împreună, însă unul dintre aceste servicii trebuie să fie ori cazare, ori transport, deoarece prestarea serviciilor trebuie să aibă legătură, în ansamblu, cu o călătorie¹⁷.

b) Formularea și obiectivele regimului special pentru agențiile de turism

31. Astfel, în pofida faptului că este (discutabil) mai strictă, abordarea din cauza Star Coaches pare să reflecte mai bine textul articolului 306 din Directiva TVA. Prevederea respectivă se referă la „livrări de bunuri sau prestări de servicii oferite de alte persoane impozabile” utilizate de o agenție de turism. Ideea multiplicității serviciilor prestate de terți este de asemenea prezentă în cadrul articolului 307 din Directiva TVA, care creează o ficțiune juridică potrivit căreia operațiunile efectuate de o agenție de turism pentru realizarea unei călătorii se consideră un serviciu unic.

32. Cerința privind multiplicitatea serviciilor prestate este reflectată de asemenea de o serie de acte legislative. *Travaux préparatoires* care au stat la baza adoptării celei de A șasea directive (prin care a fost introdus regimul special pentru agențiile de turism pentru prima dată) nu sunt în sine suficient de explicite cu privire la motivul pentru care a fost adoptat regimul special respectiv¹⁸. Cu toate acestea, într-o propunere din anul 2002, prin care s-a dorit introducerea unui amendament care în cele din urmă nu a fost adoptat, Comisia a precizat că regimul special „a fost creat datorită naturii specifice a profesiei” și că „serviciile oferite de agențiile de turism și tur-operatori constau cel mai frecvent dintr-un pachet de servicii, în special transport și cazare [...]. Astfel, ca urmare a multiplicității și a localizării prestațiilor furnizate, aplicarea normelor de drept comun privind locul de impozitare, baza impozabilă și deducerea taxei plătite în amonte ar determina dificultăți practice pentru aceste întreprinderi, care ar fi de natură să creeze obstacole în calea exercitării activității lor”¹⁹.

33. Astfel, obiectivele urmărite prin acest regim special sugerează că simplificarea dorită a fost concepută în principal pentru a ține seama de multiplicitatea atât *din punctul de vedere al conținutului*, cât și *din punct de vedere geografic* a serviciilor prestate aferente unei singure operațiuni, pe teritoriul unor state membre diferite²⁰.

17 Această idee a fost anterior enunțată în Hotărârea din 9 decembrie 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762). În această hotărâre, Curtea a refuzat să aplice regimul special pentru agențiile de turism unui comerciant al cărui serviciu se limita la vânzarea de bilete la operă.

18 Raportul redactat pentru Comisie, intitulat „*Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*”, Final Report TAXUD/2016/AO-05” (Studiu privind revizuirea regimului special al TVA pentru agențiile de turism și opțiuni de reformă, raport final TAXUD/2016/AO-05), decembrie 2017 (accesibil pe site-ul Comisiei Europene), p. 26, punctul 3.2.

19 Propunere de directivă a Consiliului din 8 februarie 2002 de modificare a Directivei 77/388/CEE în privința regimului special pentru agențiile de turism [COM(2002) 64 final (JO 2002, C 126E, p. 390)]. Această propunere a fost totuși retrasă ulterior, a se vedea Retragerea propunerilor caduce ale Comisiei (JO 2014, C 153, p. 3). A se vedea de asemenea Documentul interinstituțional 2002/0041/CNS privind „TVA – Regimul special pentru agențiile de turism” (17567/09) al Consiliului.

20 A se vedea în continuare Concluziile noastre prezentate în cauza Skarpa Travel (C-422/17, EU:2018:XXX, punctele 30-33).

34. La nivel de principiu, Curtea readuce în discuție ideea de multiplicitate din punctul de vedere al conținutului și din punct de vedere geografic a serviciilor prestate în fiecare cauză care privește regimul special pentru agențiile de turism. De altfel, Curtea constată că serviciile furnizate de agențiile de turism și de tur-operatori se compun cel mai adesea din mai multe prestații, în special în ceea ce privește transportul și cazarea. Conform celor reținute de Curte, ca urmare a multiplicității și a localizării prestațiilor furnizate, aplicarea normelor de drept comun privind locul de impozitare, baza de impozitare și deducerea taxei plătite în amonte ar determina dificultăți practice²¹.

35. Cu toate acestea, dincolo de nivelul acestor afirmații generale, trebuie să admitem că este greu de identificat mecanismul exact al testului care trebuie aplicat, având în vedere în special divergențele dintre Hotărârea Van Ginkel și Ordonanța Star Coaches. Este suficientă prestarea unui singur serviciu? Care dintre ele? Dacă este necesară o multiplicitate (din punctul de vedere al conținutului) de servicii prestate, care ar fi combinația de servicii avută în vedere? Doar cazarea și transportul? Sau cazarea și alt serviciu? Sau transportul și alt serviciu? Astfel cum a subliniat în mod corect în cadrul ședinței guvernul german, o posibilă analogie cu Directiva (UE) 2015/2302 privind pachetele de servicii de călătorie²², care ar putea oferi cel puțin unele orientări cu privire la aceste definiții²³, a fost în aparență deja exclusă de Curte²⁴.

c) Servicii principale și servicii accesorii

36. Dacă cerința privind multiplicitatea serviciilor prestate ar fi considerată o condiție necesară pentru aplicarea regimului special pentru agențiile de turism, atunci distincția dintre serviciile principale și serviciile accesorii, evidențiată de instanța de trimitere, ar deveni într-adevăr relevantă.

37. În cadrul primei întrebări preliminare, instanța de trimitere reamintește distincția făcută în Hotărârea Ludwig între serviciile principale și cele accesorii²⁵. Această cauză se referea la chestiunea dacă serviciul oferit de un consilier patrimonial și care constă în negocierea de contracte de credit și în consultanță ar trebui considerat prestație unică de negociere de credite și prin urmare scutită de TVA în sensul articolului 13 secțiunea B litera (d) punctul 1 din A șasea directivă.

38. Curtea a reținut că „fiecare prestare de servicii trebuie să fie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă și că prestarea constituită dintr-un singur serviciu pe plan economic nu trebuie să fie descompusă în mod artificial pentru a nu altera funcționalitatea sistemului TVA-ului, astfel încât trebuie identificate elementele caracteristice ale operațiunii respective pentru a determina dacă o persoană impozabilă livrează consumatorului, considerat ca un consumator mediu, mai multe

21 Hotărârea din 12 noiembrie 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, punctele 13 și 14), Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin (C-308/96 și C-94/97, EU:C:1998:496, punctul 18), Hotărârea din 19 iunie 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punctele 23 și 24, precum și jurisprudența citată), și Hotărârea din 9 decembrie 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, punctele 17 și 18, precum și jurisprudența citată), Ordonanța Curții din 1 martie 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, punctul 19), Hotărârea din 25 octombrie 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, punctul 19), Hotărârea din 26 septembrie 2013, Comisia/Spania (C-189/11, EU:C:2013:587, punctul 58), și Hotărârea din 16 ianuarie 2014, Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, punctul 25). În mod similar, a se vedea Hotărârea din 8 februarie 2018, Comisia/Germania (C-380/16, nepublicată, EU:C:2018:76, punctele 41, 42 și 48).

22 Directiva Parlamentului European și a Consiliului din 25 noiembrie 2015 privind pachetele de servicii de călătorie și serviciile de călătorie asociate, de modificare a Regulamentului (CE) nr. 2006/2004 și a Directivei 2011/83/UE ale Parlamentului European și ale Consiliului și de abrogare a Directivei 90/314/CEE a Consiliului (JO 2015, L 326, p. 1).

23 Conform articolului 3 punctul 2 din Directiva 2015/2302, „pachet” înseamnă o combinație a cel puțin două tipuri diferite de servicii de călătorie destinate aceleiași călătorii sau vacanțe. „Serviciu de călătorie” este definit la articolul 3 punctul 1 ca „(a) transportul de pasageri; (b) cazarea care nu face parte intrinsecă din transportul de pasageri și care este realizată în alt scop decât cel rezidențial; (c) închirierea de autoturisme [...]; (d) orice alt serviciu turistic care nu este parte intrinsecă a unui serviciu de călătorie în înțelesul literei (a), (b) sau (c)”.

24 A se vedea Hotărârea din 11 februarie 1999, AFS Intercultural Programs Finland (C-237/97, EU:C:1999:69), și Hotărârea din 13 octombrie 2005, Ist (C-200/04, EU:C:2005:608, punctele 30-33). A se vedea de asemenea Concluziile avocatului general Poiares Maduro prezentate în cauza Ist (C-200/04, EU:C:2005:394, punctul 33).

25 Hotărârea din 21 iunie 2007 (C-453/05, EU:C:2007:369).

prestații principale distincte sau o prestație unică”²⁶. Mai departe, Curtea a explicat că „este vorba despre o prestație unică în special în situația în care unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentând prestația *principală*, pe când, invers, unul sau mai multe elemente trebuie să fie privite ca una sau mai multe prestații *accesorii* care au același tratament fiscal precum prestația principală. O prestație trebuie să fie considerată accesorie unei prestații principale atunci când ea nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului”²⁷.

39. Cu toate că Hotărârea Ludwig privea servicii financiare, s-ar putea aminti că distincția dintre serviciile principale și cele accesorii a fost deja luată în considerare de Curte în contextul specific al regimului special pentru agențiile de turism. În Hotărârea Madgett și Baldwin²⁸, doi proprietari de hoteluri ofereau clienților lor pachete turistice de cazare la hotelul lor în Anglia. Pachetele includeau cazarea, transportul cu autocarul din diferite puncte și o excursie de o zi cu autocarul în timpul șederii la hotel. Serviciile de transport erau achiziționate de la terți. Celelalte servicii erau prestate intern. A apărut problema dacă aceste pachete se încadrează în regimul special pentru agențiile de turism. Curtea a stabilit că da. Acest lucru s-a datorat faptului că serviciul achiziționat de la un terț nu putea fi considerat doar ca *accesoriu* față de cel principal. În caz contrar, prestația în ansamblul său ar fi considerată în afara regimului special pentru agențiile de turism.

40. Mai mult, noțiunea de servicii *accesorii* în cadrul regimului special pentru agențiile de turism a fost de asemenea utilizată de Curte ulterior pronunțării Hotărârii Ludwig, respectiv în hotărârea pronunțată în cauza Ist²⁹. Cauza respectivă privea un comerciant care a oferit programe intitulate „liceu” și „colegiu”, care includeau cursuri de limbi străine desfășurate în străinătate. Curtea a examinat dacă serviciile „de călătorie” achiziționate de la terți de Ist aveau un caracter pur și simplu accesoriu în raport cu serviciile interne furnizate³⁰. Curtea a concluzionat că nu. Serviciile achiziționate de la terți „nu puteau fi prestate fără un efect substanțial asupra prețului facturat al pachetului, cum ar fi călătoria în statul gazdă și/sau șederea în acel stat”. Astfel, serviciile achiziționate de la terți nu au reprezentat „o cotă marginală în raport cu serviciile corespunzătoare asociate formării și educației lingvistice”³¹.

41. Astfel, distincția între serviciile principale și cele accesorii este departe de a fi străină domeniului specific al regimului special pentru agențiile de turism. Acesta a fost utilizat pentru a verifica dacă serviciul achiziționat de la terți (combinat cu serviciul propriu) intră sub incidența regimului special pentru agențiile de turism sau nu. Din hotărârea Madgett și Baldwin și din hotărârea Ist rezultă că, atunci când serviciul achiziționat de la un terț reprezintă o proporție minoră a pachetului și nu reprezintă un scop în sine pentru client, acesta beneficiază de același tratament fiscal precum cel al serviciului propriu principal.

42. Cu toate acestea, rămâne întrebarea dacă relevanța distincției dintre serviciile principale și cele accesorii ar trebui să rămână limitată la rolul de „calificativ extern” cu privire la ce anume reprezintă prestația unei agenții de turism atunci când prestația furnizată este compusă din servicii proprii și din servicii achiziționate de la terți? Sau ar putea fi relevantă și ca „element de referință intern” al componenței prestării, atunci când o astfel de prestare este compusă din ceea ce se presupune a fi două servicii achiziționate de la terți?

26 Hotărârea din 21 iunie 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, punctul 17). Curtea a făcut trimitere la articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă, conform căruia prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare este supusă TVA-ului. Prevederea respectivă este în prezent reflectată (în ceea ce privește prestarea de servicii) de articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

27 Hotărârea din 21 iunie 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, punctele 18 și 19 și jurisprudența citată).

28 Hotărârea din 22 octombrie 1998 (C-308/96 și C-94/97, EU:C:1998:496).

29 Hotărârea din 13 octombrie 2005 (C-200/04, EU:C:2005:608).

30 Pachetele cuprindeau un bilet de avion dus-întors din Germania către Statele Unite, cazare la o familie gazdă, masă, asigurare, studiu la un liceu american sau instituție similară și materiale educaționale.

31 Hotărârea din 13 octombrie 2005, Ist (C-200/04, EU:C:2005:608, punctele 26-29).

43. Din cunoștințele noastre, Curtea nu a avut de a face niciodată cu un astfel de scenariu. Dacă ar fi necesară o multiplicitate (din punct de vedere al conținutului) de servicii, este dificil să se înțeleagă de ce ar trebui să se excludă un astfel de „test intern” dacă s-ar stabili că unul dintre serviciile achiziționate de la terți este de fapt un serviciu accesoriu care nu are o influență perceptibilă asupra prețului prestării în ansamblu și constituie doar un mijloc pentru client de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal. Nu vedem niciun motiv pentru a postula în mod categoric că o divizare artificială a ceea ce constituie în realitate o prestație unică nu ar putea apărea în domeniul regimului special pentru agențiile de turism³².

44. Dacă această logică ar fi aplicată în prezenta cauză, atunci este corect să se afirme că serviciile de curățenie (a spațiului de cazare) sunt servicii accesorii, oferite de obicei împreună cu cazarea (pe termen scurt). Serviciile de aprovizionare cu chifle și serviciile de spălătorie haine pot să nu fie întotdeauna incluse în mod automat. Dar este puțin probabil ca aceste servicii să constituie scopul în sine al călătoriei; în acest sens, ele nu sunt indispensabile pentru ca turistul să se bucure de cazare. Desigur, pot exista cazuri excepționale în care o astfel de percepție obișnuită sau comună nu ar fi aplicabilă, iar acele servicii accesorii în mod normal ar avea un statut și o pondere diferite. Exemplele care ne-ar putea veni în minte ar putea include un mic dejun excepțional în cadrul natural bucolic al Tirolului austriac, adaptat pentru suflete romantice sau diverse tipuri de evadări gastronomice. Sau cazarea într-un castel medieval, cu ofertă specială de „spălătorie manuală” în spălătorii istorice, folosind metode tradiționale și promițând o „experiență autentică din viața unei spălătorese din secolul al XV-lea”. În ambele scenarii, este probabil ca un astfel de serviciu să nu fie doar accesoriu celui principal al cazării.

45. Cu toate acestea, în cauza de față s-ar părea că ceea ce a fost oferit la nivel local clienților reclamantei a fost un serviciu principal, respectiv cazarea. Serviciile de curățenie, de aprovizionare cu chifle și de spălătorie haine au avut într-adevăr doar un caracter accesoriu care, din perspectiva clienților, nu au reprezentat un scop în sine.

46. Mai mult, s-a sugerat că solicitantul a furnizat clienților „informații și consultanță” (prin punerea la dispoziție a informațiilor pe site-ul reclamantei). Cu toate acestea, în ședință, părțile respective nu au fost de acord cu privire la implicațiile acestei sugestii, și anume dacă furnizarea de „informații și consiliere” a fost necesară pentru ca prestația în ansamblu să intre sub incidența regimului special pentru agențiile de turism.

47. Chiar dacă serviciile de informare și consiliere au fost considerate relevante pentru a stabili acest lucru (ceea ce considerăm că nu este cazul³³), ele sunt susceptibile de a fi furnizate intern. Acest aspect ne conduce la ultima chestiune care ar apărea dacă ar fi necesară o multiplicitate de servicii: în mai multe cazuri, în care Curtea a examinat aplicabilitatea regimului special pentru agențiile de turism în contextul unei oferte mixte, numai *unul* din elementele menționate a fost un serviciu achiziționat de la terți, în timp ce celălalt a fost prestat intern³⁴. Acum ne vom îndrepta atenția spre acele „situații mixte”.

32 A se vedea de asemenea Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punctele 41-45), care privea printre altele noțiunea „prestare de servicii” și necesitatea de a analiza, în anumite condiții, dincolo de condițiile contractuale și să ia în considerare realitatea economică și comercială a tranzacției pentru a determina cum ar trebui clasificată o tranzacție și dacă constituie un aranjament pur artificial și practici abuzive.

33 Vom explica acest aspect mai târziu. A se vedea în acest sens punctele 55 și 56 din prezentele concluzii.

34 Aceasta a fost situația descrisă în Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin (C-308/96 și C-94/97, EU:C:1998:496) (cazare proprie cu servicii de transport achiziționate de la terți), Hotărârea din 6 octombrie 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591) (cazare achiziționată de la terți și transport propriu), și Hotărârea din 25 octombrie 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672) (cazare achiziționată de la terți și transport propriu). Aplicabilitatea regimului special a fost refuzată în cauza Minerva, în care nu exista decât o singură prestație considerată a nu avea legătură cu călătoria, și anume vânzarea de bilete de operă [Hotărârea din 9 decembrie 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762)]. În mod similar, Curtea a refuzat aplicabilitatea regimului special în Ordonanța Curtii din 1 martie 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120) (în care a fost prestat doar serviciul de transport).

d) *Prestațiile mixte*

48. În contextul prestațiilor „mixte”, Curtea a insistat în mod repetat asupra necesității pentru comerciant de a face distincția între serviciile achiziționate de la terți și cele interne³⁵, stabilind că numai partea achiziționată de la terți poate face obiectul regimului marjei prevăzut la articolul 306 din Directiva TVA.

49. Curtea a reținut această cerință pentru prima dată în cauza Madgett și Baldwin discutată mai sus³⁶, iar mai târziu a reamintit același lucru în cauzele Kozak și MyTravel. Cauza Kozak s-a referit la o agenție de turism care vindea pachete „all inclusive” cuprinzând cazare și masă, pentru care doamna Kozak a folosit serviciile altor furnizori și transportul propriu. Curtea a refuzat sugestia autorității fiscale naționale conform căreia transportul propriu a reprezentat o parte esențială a serviciului de turism în ansamblul său și a format, împreună cu serviciul achiziționat de la terți, un „serviciu unic” în sensul articolelor 307 și 308 din Directiva TVA (și, prin urmare, ar trebui să beneficieze de același tratament fiscal). Curtea a reamintit că numai serviciul achiziționat de la terți poate face obiectul articolului 306 din Directiva TVA și a considerat că partea internă a serviciului nu se încadrează³⁷. Într-un mod similar, cauza MyTravel privea un comerciant care a vândut pachete de vacanță care combinau cazarea achiziționată de la terți cu transportul propriu. Curtea a specificat metoda de repartizare în scopuri fiscale între serviciile proprii și cele achiziționate de la terți³⁸.

50. Aceste cauze sugerează că *multiplicitatea serviciilor achiziționate* de la terți nu a fost efectiv impusă de Curte ca o condiție pentru aplicarea regimului special pentru agențiile de turism. În același timp, este dificil să se deducă din aceste cauze că această cerință a fost îndeplinită ca urmare a faptului că un serviciu achiziționat de la terți este combinat cu un serviciu propriu. Ultima dintre aceste interpretări pare a fi problematică, deoarece serviciul propriu este în mod clar exclus de către Curte din regimul special pentru agențiile de turism. O asemenea interpretare ar contraveni și regulii stabilite de articolul 307 din Directiva TVA, potrivit căreia prestația agenției de turism constituie un serviciu unic.

51. Cu alte cuvinte, recunoscând că combinația de servicii proprii/achiziționate de la terți *în ansamblul său* îndeplinește cerința privind multiplicitatea de servicii, în timp ce elementul serviciilor proprii *trebuie să fie separat* în scopul calculării TVA-ului, ar însemna în mod efectiv că la stabilirea condițiilor de aplicabilitate a regimului special pentru agențiile de turism ar trebui să se utilizeze un element de definiție (serviciu propriu) care totuși nu ar putea fi niciodată supus, *in fine*, acestui regim special.

52. În această etapă, nu există nicio îndoială că, în cazul în care ultima pronunțare a Curții în această privință, respectiv în cauza Star Coaches, care impunea cerința multiplicității de servicii, ar fi fost luată pe deplin în considerare, nivelul complexității în stabilirea a ceea ce reprezintă un serviciu prestat de agenția de turism care intră sub incidența regimului special ar fi cel puțin considerabil (cu excepția situației destul de clare a unei agenții de turism care combină cazarea achiziționată de la terți cu transportul achiziționat de la terți). În plus, elementele definiției componente obligatorii a serviciului (serviciilor) în cauză (cazare și transport, cazare sau transport și alt serviciu), precum și relația lor exactă (servicii principale și accesorii) și „combinația” exactă a acestora în ceea ce privește „originea”, respectiv serviciu achiziționat de la terți sau propriu, stabilite până în prezent ca opțiuni, ar trebui clarificate, aceste elemente nefiind evocate până în prezent decât cu titlu de alternative posibile.

35 Cu excepția cazului în care serviciul achiziționat de la terți era pur și simplu accesoriu față de serviciul propriu, astfel cum se menționează în Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin (C-308/96 și C-94/97, EU:C:1998:496), și Hotărârea din 13 octombrie 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

36 A se vedea punctul 39 de mai sus. În aceeași hotărâre, Curtea a furnizat de asemenea îndrumări cu privire la metoda de calcul care trebuie utilizată în acest context.

37 Hotărârea din 25 octombrie 2012 (C-557/11, EU:C:2012:672, punctele 23, 25 și 26).

38 Hotărârea din 6 octombrie 2005 (C-291/03, EU:C:2005:591, punctul 41).

3. Este (încă) suficient un serviciu achiziționat de la terți?

53. Există totuși o abordare alternativă. Aceasta ar implica în esență o acțiune juridică dublă: o clarificare și o actualizare. Ar trebui, mai întâi, (re)confirmat că principala constatare din cauza Van Ginkel³⁹ nu a fost și nu ar fi trebuit să fie pusă în discuție în cauza Star Coaches⁴⁰. Astfel, se aplică regula menționată în Hotărârea Van Ginkel: prestarea unui serviciu achiziționat de la terți este suficientă pentru ca un comerciant să se încadreze în regimul special pentru agențiile de turism. În al doilea rând, dacă într-adevăr un serviciu achiziționat care cuprinde fie cazare, fie transport este suficient, ar trebui să fie clarificat și faptul că observația ipotetică făcută în trecere în Hotărârea Van Ginkel cu privire la serviciile de informare și consiliere prestate de agențiile de turism nu este într-adevăr o condiție dacă ținem cont de realitatea pieței serviciilor de călătorie din anul 2018⁴¹.

54. În primul rând, la nivel de clarificare, în ceea ce privește rezultatul concret, o astfel de abordare este conformă cu jurisprudența precedentă: Hotărârile Madgett și Baldwin, Kozak și MyTravel par să confirme sugestia că un serviciu „achiziționat de la terți” este suficient, cu condiția să se refere la o călătorie, așa cum se arată în Hotărârea pronunțată în cauza Minerva⁴². În consecință, regimul special pentru agențiile de turism se aplică prestării unui serviciu care constă în furnizarea unui serviciu achiziționat de la terți, cu condiția ca *serviciul achiziționat de la terți să fie cazarea sau transportul*. În această situație, este irelevant dacă sunt furnizate în plus și alte servicii (achiziționate de la terți sau proprii). În plus, dacă acest lucru este adevărat, diferența dintre serviciile principale și cele accesorii devine de asemenea irelevantă.

55. În al doilea rând, în ceea ce privește în mod specific „informarea și consilierea”, ca posibil serviciu separat, am menționat deja că un astfel de „serviciu” este probabil să fie propriu. În cazul în care aplicabilitatea regulii „doar un serviciu achiziționat de la terți” este condiționată de prestarea unui astfel de „serviciu”, devine astfel necesară separarea aceluia segment de servicii proprii al pachetului în scopul aplicării ratei normale de impozitare⁴³. Nu ne este foarte clar cum ar trebui să se evalueze o astfel de „informare și consiliere” (indiferent dacă se bazează pe metoda costului real sau pe abordarea valorii de piață)⁴⁴.

56. Totuși, mai presus de toate, avem o dificultate în a înțelege cum existența (sau lipsa) vreunei astfel de consilieri ipotetice, indiferent de origine, ar trebui să aibă vreo relevanță în prezent. Situația era destul de diferită în anul 1992, când a fost pronunțată Hotărârea Van Ginkel. Nu fără o senzație de nostalgie, menționăm că alegerea și rezervarea concediilor printr-o agenție de turism la acel moment ar fi presupus ca turistul să se deplaseze efectiv la biroul agenției de turism, să stea la coadă ceva timp, cu siguranță în perioada anterioară sărbătorilor, să obțină un catalog tipărit, să îl consulte, să discute opțiunile de călătorie cu agentul de turism și să ceară detalii suplimentare, iar mai târziu, poate după mai multe vizite la agenția de turism (pentru a plăti un avans, pentru a completa formularele corespunzătoare, pentru a prelua biletele de avion și/sau voucherele etc.), să plece în cele din urmă. În toate aceste etape, implicarea sau recomandările agentului de turism erau cruciale. Astăzi, toate acestea pot fi înlocuite de câteva clicuri pe un smartphone.

39 Hotărârea din 12 noiembrie 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

40 Ordonanța Curții din 1 martie 2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

41 „Serviciul [agenției de turism] [...] poate cuprinde mai mult decât o singură prestație, [...], deoarece poate cuprinde [...] servicii precum informarea și consilierea, prin intermediul cărora [agenția de turism] oferă o selecție mai vastă pentru vacanță și rezervarea cazării”. Hotărârea din 12 noiembrie 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, punctul 24), care face trimitere la Hotărârea din 26 februarie 1992, Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), care privea însă interpretarea competenței exclusive pentru drepturile *in rem* în temeiul articolului 16 din Convenția de la Bruxelles.

42 Din nou, singura decizie care contravine acestei linii de jurisprudență pare a fi în cauza Star Coaches, în care Curtea a insistat ca cel puțin două servicii să fie prestate.

43 După cum a stabilit Curtea în jurisprudența discutată mai sus, a se vedea punctele 48-51 din prezentele concluzii.

44 A se vedea Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin (C-308/96 și C-94/97, EU:C:1998:496, punctele 39-47), și Hotărârea din 6 octombrie 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, punctele 22-41).

57. În concluzie, în cazul în care Curtea este de părere că trebuie aplicată regula „un serviciu achiziționat de la terți este suficient”, sugerăm că aplicabilitatea regimului special pentru agențiile de turism depinde numai de faptul dacă serviciile de transport sau de cazare achiziționate de la terți sunt prestate fără condiții suplimentare în ceea ce privește ceea ce un comerciant ar putea oferi ipotetic cu titlul de consilier, pe lângă acestea. Dacă în anul 1992 serviciul de „informare și consiliere” avea un caracter ipotetic (niciodată stabilit sau dovedit), în anul 2018 are pur și simplu un caracter nerealist.

4. Sugestia privind reafirmarea regulii „doar un serviciu achiziționat de la terți”

58. Există argumente textuale și sistemice bune pentru a susține că ar trebui să existe o cerință privind multiplicitatea de servicii pentru a fi aplicabil regimul special prevăzut la articolul 306 din Directiva TVA. Astfel, cel puțin două servicii achiziționate de la terți ar trebui să fie prestate de agențiile de turism.

59. La nivel textual, această interpretare reflectă cel mai bine particularitățile regimului special pentru agențiile de turism⁴⁵. Reflectă de asemenea obiectivele specifice ale regimului special respectiv⁴⁶. În plus, acest regim reprezintă o excepție de la regula generală, iar Curtea a afirmat în mod repetat că ar trebui „aplicat numai în măsura necesară atingerii obiectivului său”⁴⁷.

60. Prin urmare, este adevărat că, într-o situație în care comerciantul prestează numai un serviciu achiziționat de la terți, obiectivul privind simplificarea urmărit prin regimul special în cauză nu va fi neapărat îndeplinit în totalitate.

61. Cu toate acestea, există și argumente serioase cu privire la motivul pentru care un serviciu achiziționat de la terți, cu condiția să se refere fie la cazare, fie la transport și cu condiția, desigur, ca agenția de turism să acționeze în nume propriu și nu doar ca intermediar⁴⁸, ar trebui să fie suficient pentru ca o prestație să intre sub incidența regimului special pentru agențiile de turism.

62. În primul rând, examinând practica judiciară, cu excepția cauzei Star Coaches⁴⁹, Curtea nu a interpretat și nici nu a aplicat niciodată în fapt regimul special în sensul că se limitează la servicii compuse din cel puțin două servicii achiziționate de la terți. Dimpotrivă, abordarea Curții a fost destul de generoasă, interpretând în linii mari acest regim. Acest lucru este valabil nu numai în ceea ce privește multiplicitatea *din punctul de vedere al conținutului* (a serviciilor), ci și în ceea ce privește multiplicitatea *din punct de vedere geografic*. În acest sens, Curtea a considerat că multiplicitatea din punct de vedere geografic (și anume faptul că agenția de turism achiziționează servicii în diferite state membre) nu este o cerință indispensabilă pentru aplicarea regimului special și că acest sistem se aplică și serviciilor prestate într-un singur stat membru⁵⁰. Afirmarea din urmă a fost făcută în pofida recunoașterii de către Curte în esență a faptului că multiplicitatea din punct de vedere geografic a fost principala *rațiune de a fi* a regimului.

63. În al doilea rând, având în vedere diversitatea serviciilor din domeniul turismului, care necesită cel puțin două servicii achiziționate de la terți pentru aplicarea regimului special, este posibil să excludă din domeniul de aplicare al acestui regim comerțanții care au dezvoltat întreprinderi în domeniul turismului bazate pe prestații „mixte” (servicii proprii și servicii achiziționate de la terți). Mai mult, în

45 Mai sus, punctele 6-8 din prezentele concluzii. Articolul 306 se referă în mod clar la „livrări de bunuri sau prestări de servicii”, utilizând pluralul.

46 A se vedea mai sus punctele 31-35 din prezentele concluzii.

47 A se vedea Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin (C-308/96 și C-94/97, EU:C:1998:496, punctele 5 și 34), Hotărârea din 19 iunie 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punctul 22), Hotărârea din 9 decembrie 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, punctul 16), și Hotărârea din 25 octombrie 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, punctul 20 și jurisprudența citată).

48 A se vedea punctele 21-23 de mai sus.

49 Ordonanța Curții din 1 martie 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

50 Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin (C-308/96 și C-94/97, EU:C:1998:496, punctul 19).

special în legătură cu aplicarea logicii caracterului accesoriu/principal al serviciilor în raport cu analiza respectivă, care, în cazurile în care cerința privind multiplicitatea nu ar putea fi într-adevăr exclusă, definiția a ceea ce ar intra sub incidența regimului special pentru agențiile de turism ar risca să devină excesiv de restrictivă.

64. Argumentul contrar la acest al doilea punct este pericolul unei definiții prea largi. În cazul unei definiții mai stricte, un număr de servicii furnizate de entități, care în virtutea unei înțelegeri normale a termenului sunt „agenții de turism”, ar risca să fie excluse. Dimpotrivă, o definiție lărgită riscă să extindă nejustificat aplicabilitatea normelor respective. Comercianții care prestează un singur serviciu legat de călătorii (așa cum se întâmplă în cazul reclamantei) vor intra sub incidența acestui regim, deși dacă se aplică jurisprudența din Ordonanța Star Coaches nu ar fi intrat.

65. Există posibilitatea ca acest lucru să fie adevărat. Cu toate acestea, într-un astfel de context juridic complex, se pare că este oportun să se confirme și să se clarifice soluția deja existentă timp de mai multe decenii, lăsându-i, în mod natural, legiuitorului să opteze, dacă se dovedește necesar, pentru un regim diferit. În general, poate că este corect să recunoaștem că, în pofida obiectivului proclamat de simplificare, implementarea acestui ideal în contextul specific al regimului special aplicabil agențiilor de turism rămâne destul de îndepărtat de cel declarat ca fiind ideal. Regimul special de impozitare a devenit unul dintre domeniile cele mai complexe ale TVA-ului⁵¹.

66. Având în vedere cele de mai sus, concluzia noastră cu privire la prima întrebare adresată în prezenta cauză este că articolul 306 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că regimul special aplicabil agențiilor de turism se aplică unei prestări de servicii care constă în furnizarea unui serviciu achiziționat de la terți, cu condiția ca acest serviciu achiziționat de la terți să fie cazarea sau transportul.

B. Cu privire la a doua întrebare: aplicarea simultană a regimului special și a cotei reduse

67. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere dorește să verifice dacă serviciul prestat de reclamantă, în cazul în care este calificat ca fiind supus regimului special aplicabil agențiilor de turism, poate fi supus unei cote reduse de impozitare în temeiul articolului 98 coroborat cu anexa III din Directiva TVA. Această întrebare a fost formulată în special în legătură cu partea referitoare la cazare a serviciului prestat de reclamantă.

68. Reclamanta sugerează un răspuns afirmativ. Guvernul german și cel neerlandez, precum și Comisa au susținut contrariul. Acestea susțin că aplicarea cotei reduse de impozitare cu privire la serviciul în litigiu este împiedicată de faptul că prestarea acestui serviciu de turism nu este inclusă în lista din anexa III la Directiva TVA și că aplicarea cotei reduse de impozitare ar contraveni logicii simplificării regimului special în cauză. Guvernul german reamintește de asemenea, având în vedere o jurisprudență constantă⁵², că domeniul de aplicare al cotei reduse de impozitare trebuie interpretat în mod strict.

69. Suntem de acord cu acest ultim punct de vedere. O cotă redusă de impozitare nu poate fi aplicată după ce se stabilește că serviciul în cauză reprezintă un serviciu de turism.

70. Astfel cum am arătat în secțiunea precedentă, în temeiul articolului 307 din Directiva TVA, un serviciu furnizat de o agenție de turism constituie un serviciu unic⁵³. Consecința logică a acestei ficțiuni juridice este că un astfel de serviciu este diferit de componentele sale.

⁵¹ A se vedea raportul elaborat pentru Comisie intitulat „*Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*”, Final Report TAXUD/2016/AO-05” (Studiu privind revizuirea regimului special al TVA pentru agențiile de turism și opțiuni de reformă, raport final TAXUD/2016/AO-05), decembrie 2017 (accesibil pe site-ul internet al Comisiei Europene), p. 11.

⁵² Hotărârea din 9 martie 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, punctul 25 și jurisprudența citată).

⁵³ A se vedea punctul 50 de mai sus. A se vedea de asemenea Hotărârea din 27 octombrie 1992, Comisia/Germania (C-74/91, EU:C:1992:409, punctul 16).

71. În cazul în care se acceptă că regimul special aplicabil agențiilor de turism se aplică unui singur serviciu achiziționat de la terți în legătură cu o călătorie (cazare sau transport), prestarea acestui serviciu face ca respectiva prestație să se încadreze în articolul 306 din Directiva TVA, ceea ce înseamnă că acesta se încadrează în categoria „serviciu de turism”. Cu alte cuvinte, odată ce această regulă este aplicată în scopul stabilirii faptului că un anumit serviciu este un serviciu de turism, nu se poate îndepărta această etichetă în scopul aplicării cotei de impozitare și în același timp să se mențină aceeași etichetă pentru scopul stabilirii bazei de impozitare.

72. La nivel sistemic, serviciile de turism nu sunt incluse în anexa III la Directiva TVA (menționată la articolul 98 din aceasta), care enumeră serviciile care fac obiectul unei cote reduse de impozitare, printre care, la punctul 12, se regăsește „cazarea în hoteluri și unități similare, inclusiv cazarea pentru vacanță și închirierea unor locuri în campinguri sau pe terenuri destinate parcurii rulotelor”.

73. Astfel, după cum arată și instanța de trimitere, aplicarea cotei reduse de impozitare în raport cu agențiile de turism în ceea ce privește cazarea ar fi în contradicție cu anexa III la Directiva TVA și cu obiectivul de simplificare urmărit de regimul special aplicabil agențiilor de turism.

74. Cu toate acestea, instanța de trimitere arată că refuzul de a aplica cota redusă de impozitare părții referitoare la cazare din serviciul prestat poate conduce la un tratament inegal.

75. Recunoaștem că prestația constând în asigurarea de cazare poate, ca urmare a regulii „un singur serviciu achiziționat de la terți”, să beneficieze de un tratament fiscal diferit în funcție de modul în care este prestat serviciul (indiferent dacă este prestat de o agenție de turism care se încadrează în regimul special sau nu).

76. Cu toate acestea, există limite clare ale unui astfel de argument, în special în ceea ce privește regimul TVA și regimurile speciale. Dacă s-ar dori să se obțină egalitatea și neutralitatea perfectă din toate punctele de vedere, ar fi greu în primul rând să existe regimuri speciale. Fără a dori să sune prea formal, statutul oficial al prestatorului de servicii are într-adevăr importanță în astfel de situații, chiar dacă natura economică a serviciului este aceeași. Astfel, legislația în materie de TVA tratează în mod diferit aceleași servicii, furnizate, pe de o parte, de către proprietar (cu sau fără ajutorul unui intermediar) și, pe de altă parte, de o agenție de turism care acționează în nume propriu⁵⁴.

77. Față de cele prezentate mai sus, concluzia noastră cu privire la cea de a doua întrebare adresată este că articolul 98 din Directiva TVA coroborat cu punctul 12 din anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că prestarea de servicii supusă regimului special de impozitare aplicabil agențiilor de turism în temeiul articolului 306 și al următoarelor din aceeași directivă nu poate fi supusă cotei reduse de impozitare pentru cazarea pentru vacanță.

V. Concluzie

78. Având în vedere cele de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania) după cum urmează:

„1) Articolul 306 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că regimul special aplicabil agențiilor de turism se aplică unei prestări de servicii care constă în furnizarea unui serviciu achiziționat de la terți, cu condiția ca acest serviciu achiziționat de la terți să fie cazarea sau transportul.

⁵⁴ Este bine să se amintească, prin analogie, că Tribunalul a considerat că eventualele denaturări ale concurenței care rezultă din aplicarea unor norme tranzitorii privind regimul special aplicabil agențiilor de turism nu autorizau statele membre să pună în aplicare acest regim special în mod incorect. A se vedea Hotărârea din 27 octombrie 1992, Comisia/Germania (C-74/91, EU:C:1992:409, punctele 16 și 26).

- 2) Articolul 98 din Directiva 2006/112 coroborat cu punctul 12 din anexa III la această directivă trebuie interpretat în sensul că prestarea de servicii supusă regimului special de impozitare aplicabil agențiilor de turism în temeiul articolului 306 și al următoarelor din aceeași directivă nu poate fi supusă cotei reduse de impozitare pentru cazarea pentru vacanță.”