



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șasea)

25 octombrie 2012 *

„TVA — Directiva 2006/112/CE — Articolele 306-310 — Regimul special pentru agențiile de turism — Prestarea unui serviciu de transport efectuată de o agenție de turism care acționează în nume propriu — Noțiunea de serviciu unic — Articolul 98 — Cotă redusă de TVA”

În cauza C-557/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), prin decizia din 31 august 2011, primită de Curte la 4 noiembrie 2011, în procedura

Maria Kozak

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie,

CURTEA (Camera a șasea),

compusă din domnul A. Rosas, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a șasea, și domnii U. Løhmus și C. G. Fernlund (raportor), judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru doamna Kozak, de A. Bartosiewicz și de R. Kamiński, doradcy podatkowi;
- pentru guvernul polonez, de M. Szpunar și de B. Majczyna, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de K. Herrmann, în calitate de agenți,

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

* Limba de procedură: polona.

Hotărâre

- 1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 98 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”) coroborat cu anexa III la această directivă, precum și a articolelor 306-310 din directiva menționată.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între doamna Kozak, pe de o parte, și Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie (directorul Camerei Fiscale din Lublin), pe de altă parte, cu privire la o decizie având ca obiect calcularea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) aplicabile activității sale de agenție de turism.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 În cadrul secțiunii 2 din capitolul 2 din titlul VIII al Directivei TVA, intitulată „Cote reduse”, articolul 98 din această directivă prevede:

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

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

[...]”

- 4 Anexa III la Directiva TVA, intitulată „Lista livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse prevăzute la articolul 98”, prevede:

„[...]

5. transportul de persoane și al bagajelor acestora;

[...]”

- 5 În cadrul capitolului 3 din titlul XII din Directiva TVA, intitulat „Regimul special pentru agențiile de turism”, articolele 306-310 din această directivă prevăd:

„Articolul 306

(1) 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.

[...]

(2) În sensul prezentului capitol, tur-operatorii sunt considerați agenții de turism.

Articolul 307

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.

Articolul 308

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.

[...]

Articolul 310

TVA-ul perceput agenției de turism de alte persoane impozabile pentru operațiunile prevăzute la articolul 307 și care sunt direct în beneficiul clientului nu sunt deductibile sau rambursabile în niciun stat membru.”

Dreptul polonez

- 6 Articolul 119 alineatele 1, 5 și 6 din Legea privind taxa pe bunuri și servicii (ustawa o podatku od towarów i usług) din 11 martie 2004 (Dz. U nr. 54, poziția 535), în versiunea aplicabilă faptelor din acțiunea principală (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„1. Baza de impozitare, la prestarea unui serviciu de turism, este constituită din valoarea marjei, diminuată cu valoarea taxei datorate, sub rezerva alineatului 5.

[...]

5. Atunci când, în cadrul prestării unui serviciu de turism, în plus față de prestațiile achiziționate de la alte persoane impozabile și care sunt direct în beneficiul clientului, persoana impozabilă prestează ea însăși o parte dintre servicii, denumite în continuare «servicii proprii», baza de impozitare este stabilită în mod diferit după cum este vorba de servicii proprii sau de servicii achiziționate de la alte persoane impozabile și care sunt direct în beneficiul clientului. Baza de impozitare a serviciilor proprii este aplicată procedându-se la o aplicare *mutatis mutandis* a dispozițiilor articolului 29.

6. În cazurile prevăzute la alineatul 5, persoana impozabilă este obligată să menționeze în registrul său care este fracțiunea din suma achitată pentru serviciu care corespunde serviciilor achiziționate de la alte persoane impozabile care sunt direct în beneficiul clientului și care este fracțiunea care corespunde serviciilor proprii.

[...]”

- 7 Conform articolului 41 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul și punctului 144 din anexa 3 la această lege, serviciile de transport terestru de pasageri beneficiază de cota redusă de TVA, și anume 7 %, în timp ce cota normală de TVA este de 22 %.

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

- 8 Doamna Kozak administrează o agenție de turism cu sediul în Polonia. În cursul anului 2007, aceasta a vândut în mod direct clienților pachete de sejururi turistice care cuprindeau cazarea și masa, pentru care a recurs la serviciile altor prestatori, precum și transportul, pe care aceasta l-a asigurat prin utilizarea propriei flote de autocare.
- 9 La calcularea TVA-ului, în ceea ce privește serviciile achiziționate de la terți, doamna Kozak a aplicat regimul special prevăzut pentru operațiunile agențiilor de turism, utilizând ca bază de impozitare marja agenției de turism, conform articolului 308 din Directiva TVA, aplicând acestei marje cota normală de TVA de 22 %. În ceea ce privește serviciile de transport prestate în nume propriu, aceasta a aplicat regimul de drept comun de TVA, în special în ceea ce privește baza de impozitare, și le-a supus cotei reduse de 7 % prevăzute pentru prestarea de servicii de transport de persoane.
- 10 Administrația fiscală a considerat că serviciile de transport erau indispensabile pentru ansamblul serviciului de turism oferit de agenția de turism și că acestea trebuiau privite ca fiind indisociabile de acesta din urmă. În consecință și în conformitate cu Legea privind TVA-ul, doamna Kozak nu ar fi trebuit, în opinia acestei administrații, să aplice o cotă redusă de TVA serviciilor sale de transport tratându-le ca pe un serviciu independent, ci ar fi trebuit să le aplice aceeași cotă precum celorlalte servicii, și anume cota normală de 22 %. A fost luată astfel o decizie prin care se constata caracterul incorect al calculului TVA-ului efectuat de doamna Kozak pentru lunile mai-iunie și octombrie-decembrie 2007.
- 11 Doamna Kozak a contestat această interpretare a Legii privind TVA-ul și a introdus o acțiune împotriva acestei decizii la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Lublin). Acesta din urmă a confirmat totuși abordarea administrației fiscale. În aceste condiții, doamna Kozak a formulat un recurs la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă).
- 12 Această instanță are o îndoială cu privire la răspunsul dat de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie potrivit căruia cota de TVA de 22 % trebuie aplicată serviciilor de transport prestate în nume propriu la fel ca serviciilor achiziționate de la terți, chiar dacă baza lor de impozitare respectivă este diferită. Aceasta se întreabă în special dacă este pertinent să se utilizeze noțiunea „prestație unică” cuprinsă la punctul 45 din Hotărârea din 15 mai 2001, Primback (C-34/99, Rec., p. I-3833), în care Curtea a statuat că, în ipoteza unei operațiuni compuse din mai multe elemente, ne aflăm în prezența un prestații unice în special atunci când trebuie să se considere că un element constituie prestația principală, iar alt element este o prestație accesorie căreia i se aplică același tratament fiscal ca și prestației principale.
- 13 Având o îndoială cu privire la interpretarea articolelor 306-310 din Directiva TVA, precum și cu privire la interpretarea articolului 98 din această directivă coroborat cu punctul 5 din anexa III la aceasta, Naczelny Sąd Administracyjny a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Atunci când, în cadrul unui serviciu de turism prestat unui client în schimbul unui preț forfetar impozitat conform articolelor 306-310 din [Directiva TVA], care instituie un regim special de TVA pentru agențiile de turism, o agenție de turism prestează acestui client un serviciu de transport propriu, care constituie un element indispensabil executării serviciului de turism, acest serviciu propriu este supus cotei normale aplicabile pentru serviciile de turism sau este supus cotei reduse de impozitare aplicabile serviciilor de transport de persoane în temeiul articolului 98 coroborat cu [punctul 5] din anexa III la această directivă?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Observațiile prezentate Curții

- 14 Doamna Kozak și Comisia susțin că noțiunea de serviciu unic prestat de agenția de turism nu acoperă decât serviciile obținute de la terți potrivit articolului 306 din Directiva TVA. Aceasta nu cuprinde serviciile prestate în nume propriu de operator. Reiese că regimul comun de TVA, inclusiv cota de impozitare, se aplică serviciului de transport prestat în nume propriu și că, într-un caz precum cel din acțiunea principală, prestarea serviciului de transport trebuie supusă cotei reduse de TVA prevăzute de reglementarea națională, conform articolului 98 din Directiva TVA coroborat cu punctul 5 din anexa III la această directivă.
- 15 În ceea ce privește guvernul polonez, acesta susține că, atunci când serviciul de transport prestat în nume propriu este indispensabil pentru prestarea serviciilor de turism, acesta trebuie privit ca un element accesoriu acesteia din urmă, care constituie un serviciu unic și principal, supus regimului special de TVA prevăzut la articolele 306-310 din Directiva TVA. Prestarea serviciului de transport trebuie, în această calitate, să aibă aceeași soartă precum serviciul principal și să fie supusă regimului special de TVA, prevăzut la articolele menționate, în ceea ce privește locul și cota de impozitare, fiind totuși supusă regimului comun de TVA în ceea ce privește baza de impozitare și dreptul de deducere, întrucât articolul 308 din această directivă nu se aplică serviciilor prestate în nume propriu.

Răspunsul Curții

- 16 Trebuie amintit că regimul de TVA aplicabil operațiunilor agențiilor de turism, care este cuprins la articolele 306-310 din Directiva TVA, reia în esență dispozițiile articolului 26 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1). Acest regim este un regim special care conține norme specifice activității agențiilor de turism, care derogă de la regimul comun de TVA.
- 17 Potrivit articolului 306 din Directiva TVA, statele membre aplică regimul menționat 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 imposabile.
- 18 Reiese chiar din modul de redactare a acestei dispoziții că prestările de servicii vizate sunt cele care sunt achiziționate de la persoane imposabile terțe.
- 19 Obiectivul esențial al normelor aferente regimului special de TVA aplicabil operațiunilor agențiilor de turism este evitarea dificultăților care ar decurge pentru operatorii economici din principiile generale ale Directivei TVA privind operațiunile care implică prestarea de servicii achiziționate de la terți (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin, C-308/96 și C-94/97, Rec., p. I-6229, punctul 33). Astfel, ca urmare a multitudinii 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 (a se vedea Hotărârea din 12 noiembrie 1992, Van Ginkel, C-163/91, Rec., p. I-5723, punctul 14).
- 20 Fiind o excepție de la regimul comun instituit de Directiva TVA, regimul prevăzut la articolele 306-310 din aceasta trebuie aplicat numai în măsura necesară atingerii obiectivului său (Hotărârea Madgett și Baldwin, citată anterior, punctul 34).

- 21 Astfel, anterior, Curtea a statuat că regimul special de TVA aplicabil operațiunilor agenților de turism se aplică numai serviciilor achiziționate de la terți (a se vedea Hotărârea Madgett și Baldwin, citată anterior, punctul 35).
- 22 Același tip de raționament a determinat Curtea să statueze că regimul menționat nu privește serviciile de transport efectuate fără intermediar, care intră sub incidența dispozițiilor generale aplicabile întreprinderilor de transport (Hotărârea din 27 octombrie 1992, Comisia/Germania, C-74/91, Rec., p. I-5437, punctul 26).
- 23 Curtea a dedus din aceasta că, atunci când un operator economic supus dispozițiilor regimului special de TVA aplicabil operațiunilor agenților de turism efectuează, în schimbul unui preț forfetar, operațiuni compuse din servicii prestate în parte de el însuși și în parte de alte persoane impozabile, acest regim special se aplică numai serviciilor prestate de terți (a se vedea în acest sens Hotărârea Madgett și Baldwin, citată anterior, punctul 47).
- 24 În acest context trebuie înțeleasă noțiunea „serviciu unic prestat” care figurează la articolele 307 și 308 din Directiva TVA. Această noțiune nu privește decât serviciile care au fost achiziționate de la terți persoane impozabile. Pe de altă parte, regula privind „prestația unică” evocată de instanța de trimitere și menționată la punctul 12 din prezenta hotărâre, care se aplică în domeniul dreptului comun al TVA-ului, nu poate afecta aprecierea noțiunii menționate în contextul regimului special de TVA aplicabil operațiunilor agenților de turism.
- 25 Astfel, împrejurarea evocată de instanța de trimitere că serviciile de transport prestate în nume propriu sunt indispensabile serviciului de turism global oferit de agenția de turism clientului nu schimbă cu nimic considerațiile care precedă. Indiferent dacă aceste prestații sunt sau nu sunt indispensabile în raport cu acest serviciu de turism global, nu rezultă că acestea trebuie privite ca formând cu acesta un „serviciu unic” în sensul articolelor 307 și 308 din Directiva TVA, nici, pe cale de consecință, că acestea trebuie să aibă aceeași soartă fiscală precum serviciul menționat.
- 26 Reiese că, în ceea ce privește serviciile de transport prestate în nume propriu de o agenție de turism, precum cele asigurate de doamna Kozak însăși, aceste prestații nu pot fi supuse regimului special de TVA aplicabil operațiunilor agenților de turism, nici pentru determinarea bazei de impozitare, nici pentru aplicarea celorlalte norme referitoare la calcularea TVA-ului. În ceea ce privește cota de impozitare, sunt aplicabile normele care figurează în titlul VIII din Directiva TVA. Conform articolului 98 alineatul (2) din această directivă coroborat cu punctul 5 din anexa III la aceasta, statele membre pot aplica o cotă redusă pentru transportul de persoane și al bagajelor acestora. Astfel cum reiese de la punctul 7 din prezenta hotărâre, Republica Polonă a utilizat această posibilitate aplicând cota de 7 % serviciului menționat.
- 27 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolele 306-310 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, atunci când, în cadrul unui serviciu de turism prestat unui client în schimbul unui preț forfetar impozitat conform acestor dispoziții, o agenție de turism prestează acestui client un serviciu propriu de transport, care constituie unul dintre elementele acestui serviciu de turism, această prestare de servicii este supusă regimului comun de TVA, în special în ceea ce privește cota de impozitare, iar nu regimului special de TVA aplicabil operațiunilor agenților de turism. Conform articolului 98 din această directivă, dacă statele membre au prevăzut o cotă redusă de TVA în materie de servicii de transport, această cotă redusă este aplicabilă prestării de servicii menționate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolele 306-310 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că, atunci când, în cadrul unui serviciu de turism prestat unui client în schimbul unui preț forfaitar impozitat conform acestor dispoziții, o agenție de turism prestează acestui client un serviciu propriu de transport, care constituie unul dintre elementele acestui serviciu de turism, această prestare de servicii este supusă regimului comun al taxei pe valoarea adăugată, în special în ceea ce privește cota de impozitare, iar nu regimului special al taxei pe valoarea adăugată aplicabil operațiunilor agențiilor de turism. Conform articolului 98 din această directivă, dacă statele membre au prevăzut o cotă redusă a taxei pe valoarea adăugată în materie de servicii de transport, această cotă redusă este aplicabilă prestării de servicii menționate.

Semnături