

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

26 septembrie 2013(*)

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Fiscalitate – TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolele 306-310 – Regimul special pentru agențiile de turism – Divergențe între versiunile lingvistice – Legislație națională care prevede aplicarea acestui regim special altor persoane decât cîștorii – Noțiunile «cîștor» și «client» – Excluderea anumitor vânzări către public de la regimul special menționat – Înscrierea pe factură a unui quantum al TVA-ului deductibil față de legătură cu cel datorat sau achitat în amonte – Stabilirea globală a bazei de impozitare pentru o perioadă dată – Incompatibilitate”

În cauza C-189/11,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor formulată în temeiul articolului 258 TFUE, introdusă la 20 aprilie 2011,

Comisia Europeană, reprezentată de L. Lozano Palacios și de C. Soulay, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

împotriva

Regatului Spaniei, reprezentat de S. Centeno Huerta, în calitate de agent, cu domiciliul ales în Luxemburg,

pârât,

susținut de:

Republica Cehă, reprezentată de M. Smolek și de T. Müller, precum și de J. Ožková, în calitate de agenți,

Republica Franceză, reprezentată de G. de Bergues și de J.-S. Pilczer, în calitate de agenți,

Republica Polonă, reprezentată de A. Kraińska și de A. Kramarczyk, precum și de M. Szpunar și de B. Majczyna, în calitate de agenți,

Republica Portugheză, reprezentată de L. Inez Fernandes și de R. Laires, în calitate de agenți,

Republica Finlanda, reprezentată de J. Heliskoski și de M. Pere, în calitate de agenți,

interveniente,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ilešić, președinte de cameră, domnii E. Jarašíňas și A. Ó Caoimh, doamna C. Toader și domnul C. G. Fernlund (raportor), judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: doamna M. Ferreira, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă în urma deciziei din 6 martie 2013,

după ascultarea concluziilor avocatului general în decizia din 6 iunie 2013,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Europeană solicită Curții să constate că:

- prin autorizarea agențiilor de turism să aplice regimul special pentru agențiile de turism serviciilor de comerț exterior vândute altor persoane decât comerț exteriorii,
- prin excluderea de la acest regim special vânzările către public de comerț exteriorii organizate de agenții turismoperatorie, efectuate de agenții de turism detailiste care acționează în nume propriu,
- prin autorizarea agențiilor de turism, în anumite împrejurări, să înscrie pe facturi un quantum global de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) fără nicio legătură cu taxa suportată efectiv de client și prin autorizarea acestuia din urmă, în cazul în care este persoană impozabilă, să deducă această sumă globală din TVA-ul datorat, precum și
- prin autorizarea agențiilor de turism, în măsura în care beneficiază de regimul special menționat, să stabilească baza de impozitare pentru TVA în mod global pentru fiecare perioadă fiscală,

Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 306-310, 226, 168, 169 și 73 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”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Regimul special pentru agențiile de turism

2 Articolul 26 din Așasea 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, denumită în continuare „Așasea directivă”), în versiunea în limba spaniolă (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), prevedea:

„(1) Statele membre aplică [TVA-ul], în conformitate cu prezentul articol, operațiunilor desfășurate de agențiile de turism care acționează față de clienți [«viajero»] în nume propriu și folosesc, pentru realizarea operațiunilor de turism, livrări de bunuri sau prestări de servicii oferite de alte persoane impozabile. Prezentul articol nu se aplică agențiilor de turism care acționează exclusiv ca intermediari și cărora li se aplică articolul 11 secțiunea A alineatul (3) litera (c). În sensul prezentului articol, sunt considerați agenții de turism și turismoperatorii.

(2) Operațiunile efectuate de o agenție de turism pentru realizarea unei comerț exteriorii se consideră un serviciu unic prestat de o agenție de turism unui client [«viajero»]. Acesta se impozitează în statul membru în care agenția de turism și-a stabilit sediul activității economice sau un sediu

permanent de la care agen?ia de turism a efectuat prestarea de servicii. Baza de impozitare ?i pre?ul f?r? taxa pe valoarea ad?ugat?, în sensul articolului 22 alineatul (3) litera (b), pentru acest serviciu este marja agen?iei de turism, ?i anume diferen?a dintre valoarea total?, f?r? [TVA], ce este achitat? de client [«viajero»] ?i costul efectiv suportat de agen?ia de turism pentru livrarea de bunuri ?i prestarea de servicii asigurate de alte persoane impozabile, în cazul în care respectivele opera?iuni sunt direct în beneficiul clientului [«viajero»].

[...]

(4) [TVA?ul] perceput de la agentul de voiaj de c?tre alte persoane pl?titoare de impozit pentru tranzac?iile descrise în alineatul (2) care sunt în beneficiul direct al c?l?torului [«viajero»] nu este eligibil pentru deducere sau restituire în niciun stat membru.”

3 Articolele 306-310 din Directiva TVA, în versiunea în limba spaniol?, prev?d în capitolul 3 din această directiv?, intitulat „Regimul special pentru agen?iile de turism”:

„Articolul 306

(1) Statele membre aplic? un regim special de TVA, în conformitate cu prezentul capitol, opera?iunilor efectuate de agen?iile de turism care ac?ioneaz? fa?? de clien?i [«viajero»] în nume propriu ?i folosesc, pentru realizarea opera?iunilor de turism, livr?ri de bunuri sau prest?ri de servicii oferite de alte persoane impozabile.

Acest regim special nu se aplic? agen?iilor de turism care ac?ioneaz? exclusiv ca intermediari ?i c?rora li se aplic? articolul 79 primul paragraf litera (c) în scopul calcul?rii sumei impozabile.

(2) În sensul prezentului capitol, tur?operatorii sunt considera?i agen?ii de turism.

Articolul 307

Opera?iunile efectuate, în condi?iile prev?zute la articolul 306, de o agen?ie de turism pentru realizarea unei c?l?torii se consider? ca un serviciu unic prestat de o agen?ie de turism unui client [«viajero»].

Serviciul unic se impoziteaz? în statul membru în care agen?ia de turism ?i?a stabilit sediul activit??ii economice sau un sediu permanent de la care agen?ia de turism a efectuat prestarea de servicii.

Articolul 308

Baza de impozitare ?i pre?ul f?r? TVA, în sensul articolului 226 punctul 8, pentru serviciul unic prestat de agen?ia de turism este marja agen?iei de turism, ?i anume diferen?a dintre valoarea total?, f?r? TVA, ce este achitat? de client [«viajero»] ?i costul efectiv suportat de agen?ia de turism pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii asigurate de alte persoane impozabile, în cazul în care respectivele opera?iuni sunt direct în beneficiul clientului [«viajero»].

Articolul 309

În cazul în care opera?iunile pentru care agen?ia de turism a recurs la alte persoane impozabile sunt realizate de acestea în afara Comunit??ii, prestarea de servicii efectuat? de agen?ia de turism se consider? ca activitate intermediar? scutit? în conformitate cu articolul 153.

În cazul în care operațiunile sunt realizate atât în Comunitate, cât și în afara acesteia, doar partea serviciilor agenției de turism aferente operațiunilor efectuate în afara Comunității poate fi scutită.

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.”

Alte dispoziții ale Directivei TVA

4 Articolul 73 din Directiva TVA prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

5 Articolul 78 din această directivă prevede:

„Baza de impozitare include următoarele elemente:

(a) impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția TVA-ului în sine;

[...]”

6 Articolele 168 și 169 din directiva menționată se referă la dreptul de deducere. Articolul 168 prevede:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA-ului, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume:

(a) TVA-ul datorat sau achitat în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să fi livrate sau pentru serviciile care îi sunt sau urmează să fi prestate de o altă persoană impozabilă;

[...]”

7 Articolul 169 din aceeași directivă precizează că, pe lângă deducerea prevăzută la articolul 168 menționat, persoana impozabilă are dreptul să deducă TVA-ul prevăzută la articolul respectiv în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor menționate la acest articol.

8 Articolul 226 din Directiva TVA, referitor la conținutul facturilor, prevede:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

[...]

(9) cota TVA-ului aplicat;

(10) valoarea TVA-ului de plată, cu excepția cazului în care se aplică un regim special pentru care prezenta directivă exclude o astfel de mențiune;

[...]"

9 În cadrul capitolului 4 din titlul XII din această directivă, intitulat „Regimuri speciale pentru bunuri second-hand, obiecte de artă, obiecte de colecție și antichități”, articolul 318 din directiva menționată prevede:

„(1) Pentru a simplifica procedura de colectare a taxei și după consultarea comitetului TVA, statele membre pot prevedea că, pentru anumite operațiuni sau pentru anumite categorii de comercianți persoane fizice, baza impozabilă pentru livrările de bunuri supuse regimului marjei urmează a fi determinată pentru fiecare perioadă impozabilă în cursul creia comerciantul persoană fizică are obligația de a depune declarația privind TVA prevăzută la articolul 250.

[...]"

Dreptul spaniol

10 Articolul 141 alineatele 1 și 2 din Legea 37/1992 din 28 decembrie 1992 privind taxa pe valoarea adăugată (BOE nr. 312 din 29 decembrie 1992, p. 44247) prevede:

„1. Regimul special pentru agențiile de turism se aplică:

1) operațiunilor efectuate de agențiile de turism atunci când acționează față de clienți în nume propriu și utilizează pentru organizarea de clienților bunuri furnizate sau servicii prestate de alți întreprinzători sau profesioniști.

În scopul acestui regim special, sunt considerate clienții serviciile de cazare sau de transport, indiferent dacă sunt prestate individual sau sub forma unui pachet de servicii, împreună cu orice alt serviciu complementar sau auxiliar.

2) operațiunilor efectuate de tur-operatori în situațiile prevăzute la alineatul anterior;

2. Regimul special pentru agențiile de turism nu se aplică următoarelor operațiuni:

1) vânzările către public, efectuate de agenții de turism detaliste, de clienții organizate de agenții de turism tur-operatorie.”

11 Articolul 142 din Legea 37/1992 prevede:

„În cazul operațiunilor în care se aplică acest regim special, persoanele fizice nu sunt obligate să înscrie separat pe facturi valoarea repercutată care, dacă există, va fi considerată inclusă în prețul operațiunii.

În cazul operațiunilor efectuate pentru alte întreprinderi sau profesioniști, care constau exclusiv în livrări de bunuri sau prestări de servicii care se încadrează în totalitate în domeniul de aplicare teritorial al taxei, pe factură se poate preciza, la cererea persoanei interesate și sub titulatura «valoarea TVA-ului inclus în preț», o cifră obținută prin înmulțirea prețului total al operațiunii cu 6 și împărțirea rezultatului la 100. Se consideră că această valoare este suportată direct de întreprinderea sau de profesionistul beneficiar al operațiunii.”

12 Articolul 146 din Legea 37/1992 prevede:

„1. Persoanele impozabile pot alege s? î?i stabileasc? baza de impozitare pentru fiecare opera?iune în parte sau global pentru fiecare perioad? fiscal?.

Alegerea va produce efecte pentru toate opera?iunile în privin?a c?rora se aplic? regimul special, efectuate de persoana impozabil? într-o perioad? de cel pu?in cinci ani ?i, în lipsa unei declara?ii contrare, în anii urm?tori.

2. Stabilirea global?, pentru fiecare perioad? fiscal?, a bazei de impozitare corespunz?toare opera?iunilor în privin?a c?rora se aplic? regimul special se realizeaz? dup? cum urmeaz?:

1) Costul global efectiv, cu TVA, al livr?rilor de bunuri ?i al prest?rilor de servicii realizate de alte întreprinderi sau de al?i profesioni?ti, achizi?ionate de agen?ie în aceea?i perioad? ?i utilizate pentru organizarea de c?l?torii în beneficiul c?l?torului, va fi dedus din pre?ul total, cu TVA, perceput clien?ilor pentru opera?iunile pentru care faptul generator intervine în aceea?i perioad?;

2) Baza de impozitare global? este stabilit? prin înmul?irea rezultatului cu 100 ?i prin împ?r?irea acestui rezultat la 100, la care se adaug? rata de impozitare standard prev?zut? la articolul 90 din prezenta lege.

3. Baza de impozitare nu poate fi în niciun caz negativ?.

Cu toate acestea, în cazul în care baza de impozitare este stabilit? global, în ipoteza în care valoarea care trebuie dedus? dep?e?te valoarea din care trebuie dedus?, diferen?a poate fi ad?ugat? la valorile care urmeaz? s? fie deduse în perioadele fiscale imediat urm?toare.”

Procedura precontencioas? ?i procedura în fa?a Cur?ii

13 La 23 martie 2007, Comisia a adresat Regatului Spaniei o scrisoare de punere în întârziere, atr?gând aten?ia acestuia din urm? asupra posibilei incompatibilit??i a legisla?iei spaniole privind regimul special pentru agen?iile de turism cu articolele 306-310 din Directiva TVA, din cauza aplic?rii acestui regim serviciilor furnizate altor persoane decât c?l?torii, scrisoare la care acest stat membru a r?spuns printr-o scrisoare din 29 mai 2007.

14 La 1 februarie 2008, Comisia a adresat Regatului Spaniei o scrisoare de punere în întârziere complementar? în care repunea în discu?ie, în primul rând, dispozi?iile articolului 141 alineatul 2 punctul 1 din Legea 37/1992, referitor la excluderea de la regimul special al vânz?rilor c?tre public de c?l?torii organizate de agen?ii de turism tur?operatoare, efectuate de agen?ii de turism detailiste, în al doilea rând, norma special? privind facturarea ?i deducerea prev?zut? la articolul 142 din legea men?ionat? ?i, în al treilea rând, dispozi?iile specifice, cuprinse în articolul 146 din legea men?ionat?, privind calculul global al bazei de impozitare pentru fiecare perioad? fiscal?.

15 Regatul Spaniei a r?spuns la aceast? ultim? scrisoare de punere în întârziere printr-o scrisoare din 19 mai 2008.

16 Considerând c? r?spunsurile oferite de Regatul Spaniei la scrisorile sale de punere în întârziere nu erau satisf?c?toare, Comisia a emis un aviz motivat la 9 octombrie 2009, la care acest stat membru nu a r?spuns.

17 În aceste condi?ii, Comisia a decis s? introduc? prezenta ac?iune.

18 Prin Ordonanța președintelui Curții din 14 septembrie 2011 s-a admis intervenția Republicii Ceha, a Republicii Franceze, a Republicii Polone, a Republicii Portugheze și a Republicii Finlanda în susținerea concluziilor Regatului Spaniei.

Cu privire la acțiune

Cu privire la primul motiv

Argumentele părților

19 Comisia consideră că regimul special pentru agențiile de turism prevăzut la articolele 306-310 din Directiva TVA este aplicabil doar în cazul vânzării de cîștorii către cîștori (denumit în continuare „abordarea întemeiată pe noțiunea de cîștor”). Aceasta reproșează Regatului Spaniei faptul că a autorizat aplicarea acestui regim pentru vânzările de cîștorii către orice tip de clienți (denumite în continuare „abordarea întemeiată pe noțiunea de client”).

20 Această instituție amintește că dispozițiile articolelor 306-310 le reiau, în esență, pe cele ale articolului 26 alineatele (1)-(4) din A șasea directivă.

21 Or, Comisia susține că intenția legiuitorului Uniunii, atunci când a adoptat A șasea directivă, era aceea de a restrânge regimul special pentru agențiile de turism la serviciile furnizate cîștorilor, consumatori finali. În susținerea acestei afirmații, aceasta arată că cinci dintre cele șase versiuni lingvistice inițiale ale acestei directive utilizau sistematic termenul „cîștor” la articolul 26 din directiva menționată într-un mod perfect clar și coerent. Ar rezulta de aici că acest termen nu necesită niciun efort de interpretare care depășea sensul său literal, astfel încât interpretarea articolului 26 menționat era univocă.

22 Folosirea termenului „client” („customer”) în versiunea în limba engleză a celei de A șasea directive ar constitui o greșeală, care nu ar fi fost sîvșit, de altfel, decât o singură dată, la articolul 26 alineatul (1) din aceasta. Întrucât această versiune în limba engleză a servit drept bază pentru traducerile ulterioare ale celei de A șasea directive, termenul menționat ar fi fost reluat adesea în acestea din urmă, precum și în numeroase versiuni lingvistice ale articolelor 306-310 din Directiva TVA.

23 În cursul ședinței în fața Curții, Comisia a precizat că versiunea în limba franceză a celei de A șasea directive, care utiliza doar termenul „cîștor”, a fost textul asupra căruia toate statele membre în discuție lucraseră și se puseseră de acord.

24 Comisia subliniază că dispozițiile referitoare la regimul special pentru agențiile de turism trebuie să facă obiectul unei interpretări uniforme. Coexistența abordării întemeiate pe noțiunea de cîștor și a celei întemeiate pe noțiunea de client ar conduce la dubla impunere și la denaturări ale concurenței.

25 Comisia precizează, referindu-se la articolul 26 din A șasea directivă, motivele pentru care, chiar dacă termenul „client” apare în anumite versiuni lingvistice ale articolelor 306-310 din Directiva TVA, acesta trebuie totuși înțeles în sensul de „cîștor”.

26 Mai întâi, Comisia apreciază că, în cazul în care s-ar reține abordarea întemeiată pe noțiunea de client, condiția care figurează la articolul 26 alineatul (1) din A șasea directivă, potrivit căreia agenția acționează „în nume propriu”, ar fi redundantă deoarece un operator acționează întotdeauna față de client în nume propriu. Rezultă de aici, potrivit Comisiei, că acești termeni nu trebuie să primească o interpretare literală și că respectivul cuvânt „client” trebuie să fie înțeles în același sens cu cel reținut în celelalte cinci versiuni lingvistice inițiale ale acestei

directive, și anume în sensul de „c?l?tor”. Comisia susține, în această privință, că o agenție de turism poate să acționeze față de un „c?l?tor” atât în nume propriu, cât și în numele și în beneficiul unor terți.

27 De asemenea, dacă legiuitorul Uniunii ar fi înțeles să confere termenului „client” nu sensul de „c?l?tor”, ci pe cel de orice tip de „clien?i”, acest lucru ar determina consecințe ilogice, având în vedere că regimul special pentru agențiile de turism s-ar aplica chiar și atunci când o agenție acționează în calitate de intermediar, printre altele atunci când caută clienți în numele unui hotelier, în conformitate cu un contract de intermediere încheiat cu acesta.

28 Comisia consideră că acest caracter illogic apare cu atât mai clar cu cât cuvântul „c?l?tor” este utilizat în versiunea în limba engleză a articolului 26 alineatul (2) prima teză din A ?asea directivă, potrivit creia „operațiunile efectuate de o agenție de turism pentru realizarea unei c?l?torii se consideră un serviciu unic prestat de o agenție de turism unui client [«traveller»]”. Or, în opinia Comisiei, această teză ar fi lipsită de sens dacă regimul special pentru agențiile de turism s-ar aplica fără a se ține cont de calitatea destinatarului acestor servicii. Dacă aceasta ar fi situația în cazul menționat, legiuitorul ar fi trebuit, potrivit acestei instituții, să utilizeze termenul „client” în mod sistematic.

29 Comisia adaugă că cele șase versiuni lingvistice inițiale ale articolului 26 alineatul (2) a treia teză din A ?asea directivă utilizează termenul „c?l?tor”. Prin urmare, ar fi incoerent să se menționeze „valoarea totală achitată de c?l?tor” dacă regimul special pentru agențiile de turism ar putea să se aplice independent de calitatea clientului agenției de turism. Astfel, în cazul în care o agenție de acest fel efectuează o vânzare către o altă agenție de turism, ar trebui, potrivit Comisiei, să se calculeze marja menționată la articolul 26 alineatul (2) a treia teză luând în considerare diferența achitată de c?l?tor și costurile suportate de prima agenție, ceea ce ar fi lipsit de relevanță în absența unei legături între aceasta și c?l?tor.

30 În sfârșit, Comisia invocă alte două argumente. Aceasta subliniază, în primul rând, că dispozițiile articolului 26 din A ?asea directivă au rămas în vigoare timp de aproape 30 de ani, până la abrogarea sa, și că versiunile lingvistice ale articolului menționat, ulterioare celor șase versiuni inițiale, adoptă, majoritatea, textul celor cinci versiuni inițiale identice, utilizând exclusiv termenul „c?l?tor”. Doar cinci versiuni lingvistice ulterioare ale acestui articol s-ar fi raportat la versiunea în limba engleză. În al doilea rând, Comisia amintește că excepțiile de la regimul general al TVA-ului sunt de strictă interpretare.

31 În aceste condiții, deși abordarea întemeiată pe noțiunea de client ar fi cea mai în măsură să atingă obiectivele urmărite prin regimul special pentru agențiile de turism, această împrejurare nu ar însemna că respectiva abordare este corectă. Comisia recunoaște că acest regim special este perfectibil, dar subliniază că statele membre nu pot adopta din proprie inițiativă o astfel de abordare, îndepărtându-se de la dispozițiile care figurează expres în A ?asea directivă. În această privință, Comisia face referire în special la punctul 28 din Hotărârea din 6 octombrie 2005, Comisia/Spania (C-204/03, Rec., p. I-8389). Aceasta adaugă că regimul special menționat a fost introdus pentru a face față situației care prevala în anul 1977, într-o perioadă în care c?l?toriile erau vândute de agențiile de turism în principal direct c?l?torilor. Sectorul în discuție ar conține în prezent un număr mai mare de operatori, dar obligația de a remedia insuficiențele acestui regim special nu ar reveni statelor membre, ci legiuitorului Uniunii.

32 Ca urmare a observațiilor formulate de statele membre interveniente, deși a menținut în mod ferm abordarea întemeiată pe noțiunea de c?l?tor, Comisia și-a nuanțat ușor poziția, arătând că termenul „c?l?tor” desemnează nu doar persoana fizică, ci și persoana juridică care cumpără un pachet de servicii pentru nevoile proprii și care este, în consecință, beneficiarul final al serviciului de turism. Potrivit Comisiei, este inclus, așadar, în acest termen societatea care

cumpăr?r? servicii de turism pentru angaja?ii s?i. În schimb, termenul „c?l?tor” nu ar fi aplicabil persoanei fizice ori persoanei juridice care revinde serviciul respectiv altei persoane. Această institu?ie subliniaz? c? regimul special pentru agen?iile de turism nu este aplicabil unui stadiu anterior vânz?rii unui astfel de serviciu consumatorului final.

33 Regatul Spaniei contest? interpretarea oferit? de Comisie regimului special pentru agen?iile de turism care figureaz? la articolele 306-310 din Directiva TVA.

34 Acest stat membru prezint?, din proprie ini?iativ? sau exprimându??i acordul cu statele membre interveniente, urm?toarele argumente.

35 Interpretarea literal? realizat? de Comisie nu ar putea s? prevaleze, având în vedere c?, exceptând versiunea în limba englez? a articolului 306 din Directiva TVA, numeroase alte versiuni ale acestei dispozi?ii, ?i anume cele în limbile bulgar?, polon?, portughez?, român?, slovac?, finlandez? ?i suedez?, nu ar folosi termenul „c?l?tor”, ci termenul „client”.

36 Nici analiza termenilor utiliza?i în dispozi?iile vecine cu articolul 26 alineatul (1) din A ?asea directiv? ori cu articolul 306 nu ar putea servi drept ghid pentru determinarea con?inutului exact al acestor dou? ultime dispozi?ii. Astfel, examinarea diferitelor versiuni lingvistice ale acestora ar releva faptul c? termenul „c?l?tor” nu este utilizat în mod sistematic nici la articolul 26 alineatele (1)-(4) din A ?asea directiv?, nici la articolele 306-310 din Directiva TVA. Anumite versiuni lingvistice ar utiliza sistematic termenul „client”, în timp ce altele ar utiliza când termenul „c?l?tor”, când termenul „client”. Aceste divergen?e ar constitui o surs? de ambiguitate, fapt dovedit prin aceea c?, printre altele, Regatul Spaniei, Republica Ceh?, Republica Elen?, Republica Francez? ?i Republica Italian? pun în aplicare abordarea întemeiat? pe no?iunea de client, de?i versiunile lingvistice ale Directivei TVA, astfel cum au fost publicate în limbile lor na?ionale, utilizeaz? termenul „c?l?tor”.

37 Regatul Spaniei deduce din cele men?ionate c? trebuie s? se recurg? la o interpretare teleologic? a dispozi?iilor în discu?ie, c?utând obiectivele urm?rite de regimul special pentru agen?iile de turism. Acestea din urm? nu ar fi, de altfel, contestate de Comisie ?i ar cuprinde, pe de o parte, simplificarea normelor referitoare la TVA aplicabile agen?iilor de turism ?i, pe de alt? parte, repartizarea veniturilor din TVA între statele membre. Or, nu se contest? nici faptul c? abordarea întemeiat? pe no?iunea de client este cea mai în m?sur? s? ating? obiectivele men?ionate. În consecin??, această abordare ar constitui singura interpretare corect?.

38 Regatul Spaniei subliniaz? c? nu este relevant? calitatea beneficiarului serviciului, indiferent c? este vorba despre c?l?tor, consumator final sau despre o agen?ie intermediar?. Acest stat membru se întemeiaz?, prin analogie, în special pe Hot?rârea din 22 octombrie 1998, Madgett ?i Baldwin (C?308/96 ?i C?94/97, Rec., p. I?6229), ?i sus?ine c?, în această hot?râre, în pofida caracterului derogatoriu al regimului special în cauz?, Curtea a efectuat o interpretare extensiv? a articolului 26 din A ?asea directiv?, acordând prioritate obiectivului urm?rit de acest regim asupra modului de redactare a articolului men?ionat.

39 Abordarea întemeiat? pe no?iunea de client, contrar celei întemeiate pe no?iunea de c?l?tor, ar permite respectarea principiului neutralit??ii TVA?ului, prin aplicarea aceluia?i tratament operatorilor care vând pachete de servicii pentru c?l?torii în mod direct c?l?torilor ?i celor care vând astfel de pachete de servicii altor operatori.

40 În ceea ce prive?te riscul dublei impuneri invocat de Comisie, Regatul Spaniei sus?ine c? acesta este cauzat de coexisten?a celor dou? abord?ri în discu?ie ?i c? ar disp?rea în cazul în care s?ar re?ine o singur? abordare.

41 Referitor la pretensele incoerențe subliniate de Comisie, în ceea ce privește, în primul rând, formularea „față de clienți în nume propriu”, Regatul Spaniei contestă existența acestora. Comisia ar confunda expresia „față de clienți”, utilizată în versiunea în limba engleză a articolului 26 din Așasea directivă, cu expresia „față de clienții săi”. Doar această a doua expresie ar putea avea un caracter redundant.

42 Pe de altă parte, însăși Comisia ar fi utilizat expresia „care acționează față de clienți în nume propriu” în numeroase versiuni lingvistice ale Propunerii sale de directivă a Consiliului din 8 februarie 2002 de modificare a Directivei 77/388, în privința regimului special pentru agențiile de turism [COM(2002) 64 final].

43 Temerea exprimată de Comisie, potrivit căreia expresia menționată determină aplicarea regimului special pentru agențiile de turism intermediarilor, nu și-ar avea rostul ca urmare a mențiunii exprese de la articolul 306 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, care exclude această posibilitate.

44 În ceea ce privește, în al doilea rând, expresia „achitat de [cîștor]”, Curtea ar fi recunoscut deja că nu trebuie interpretat literal și că aceasta cuprinde de asemenea contrapartida datorată de o terță persoană.

45 Abordarea Comisiei ar ridica, în plus, o problemă practică, în sensul că, în cazul în care regimul special pentru agențiile de turism nu s-ar aplica decât vânzătorilor cîștori, consumatori finali, ar putea fi necesar să se verifice, în fiecare caz, dacă cumpărătorul unei cîștorii este chiar persoana care va beneficia de aceasta și dacă nu o va revinde unei alte persoane.

46 În plus, trimiterea efectuată de Comisie la Hotărârea Comisia/Spania, citată anterior, nu ar fi relevantă, având în vedere că dispozițiile în discuție în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, contrar celor în discuție în prezenta acțiune, erau univoce.

Aprecierii Curții

47 În scopul aprecierii acestui prim capăt de cerere, trebuie să se stabilească dacă, autorizând agențiile de turism să aplice regimul special în cauză operațiunilor efectuate de acestea nu doar cu „cîștorii”, ci cu orice tip de „clienți”, Regatul Spaniei a realizat o transpunere corectă a articolelor 306-310 din Directiva TVA.

48 Versiunile în limba spaniolă a articolelor 306-310 menționate, pe de o parte, și a articolului 26 alineatele (1)-(4) din Așasea directivă, pe de altă parte, utilizează termenul „cîștor” în mod sistematic. În schimb, celelalte versiuni lingvistice ale fiecăreia dintre aceste două directive utilizează termenii „cîștor” și/sau „client”, folosirea acestora variind uneori de la o dispoziție la alta.

49 În pofida acestor divergențe deosebit de importante, Comisia susține că este posibilă o interpretare literală, întemeiată pe cinci dintre cele șase versiuni lingvistice inițiale ale celei de Așasea directive care folosesc termenul „cîștor” în mod sistematic, întrucât folosirea termenului „client” în versiunea în limba engleză a acestei directive constituie o eroare.

50 Împrejurarea că doar această versiune în limba engleză utilizează termenul „client”, mai mult decât atât, într-un singur caz, ar putea conduce la prezumția că era vorba despre o eroare. Explicațiile oferite de Comisie în cursul ședinței, potrivit căreia documentul de lucru aflat la originea celei de Așasea directive era redactat în limba franceză, ar putea de asemenea să

sus?in? ideea potrivit c?reia s?a s?vâr?it o eroare cu ocazia traducerii acestei directive în limba englez?.

51 Cu toate acestea, mai multe constat?ri determin? repunerea în discu?ie a analizei Comisiei.

52 Mai întâi, trebuie s? se constate c?, dac? era vorba de o eroare, aceasta nu a fost corectat? în versiunea în limba englez? a celei de A ?asea directive.

53 De asemenea, departe de a ap?rea doar o singur? dat? ?i de a se limita la o versiune lingvistic? în special, termenul „client” a fost folosit în numeroase alte versiuni lingvistice ale celei de A ?asea directive ?i nu a fost utilizat doar la articolul 26 alineatul (1) din aceasta.

54 În plus, de?i aceast? pretins? eroare ar fi putut fi corectat? cel pu?in cu ocazia adopt?rii Directivei TVA, aceasta nu s?a întâmplat, întrucât termenul „client” figureaz? de asemenea în numeroase versiuni lingvistice ale articolelor 306-310 din aceast? directiv?, uneori în mod nesistematic.

55 În sfâr?it, propunerea de directiv? men?ionat? la punctul 42 din prezenta hot?râre, care urm?rea înlocuirea legisla?iei existente printr?un text care adopta, în esen??, abordarea întemeiat? pe no?iunea de client, folosea termenul „c?l?tor” în versiunea în limba francez? a articolului 26 alineatul (1) din aceast? directiv?, în timp ce în versiunea în limba englez? a aceleia?i dispozi?ii se utiliza termenul „client”.

56 În consecin?ă, contrar celor pretinse de Comisie, nu poate avea întâietate o interpretare pur literal? a regimului special pentru agen?iile de turism, întemeiat? pe textul uneia sau mai multor versiuni lingvistice, cu excluderea celorlalte. Conform unei jurispruden?e constante, este necesar s? se considere c? dispozi?iile dreptului Uniunii trebuie interpretate ?i aplicate în mod uniform, în lumina versiunilor existente în toate limbile Uniunii Europene. În caz de neconcordan?ă între diferitele versiuni lingvistice ale unui text al Uniunii, dispozi?ia în cauz? trebuie s? fie interpretat? în raport cu economia general? ?i cu finalitatea reglement?rii din care face parte (Hot?rârea din 8 decembrie 2005, Jyske Finans, C?280/04, Rec., p. I?10683, punctul 31).

57 În prezenta cauz?, celelalte dispozi?ii vecine cu cele care utilizeaz? termenul „client”, astfel cum este acesta folosit în versiunea în limba englez? a celei de A ?asea directive, variaz? în func?ie de versiunile lingvistice ale celor dou? directive în cauz?, astfel încât din economia acestor dispozi?ii nu se poate trage nicio concluzie cu privire la interpretarea regimului special pentru agen?iile de turism.

58 În ceea ce privește finalitatea acestui regim special, Curtea a amintit deja de mai multe ori că serviciile prestate de agențiile de turism și de turoperatori se caracterizează prin faptul că acestea se compun, ca regulă generală, din mai multe prestații de servicii, în special în materia transportului și a cazării, care sunt îndeplinite atât în interiorul, cât și în exteriorul statului membru în care întreprinderea are sediul sau un sediu comercial fix. Ca urmare a multitudinii și a localizării prestațiilor furnizate, aplicarea normelor de drept comun privind locul de impozitare, baza de impozitare și deducerea taxei plătite anterior ar determina dificultăți practice pentru aceste întreprinderi, care ar fi de natură să creeze obstacole în calea exercitării activității lor. Legiuitorul Uniunii a instituit, la articolul 26 alineatele (2)-(4) din Așasea directivă, un regim special de TVA în scopul de a adapta normele aplicabile la caracterul specific al acestei activități (a se vedea Hotărârea din 12 noiembrie 1992, Van Ginkel, C-163/91, Rec., p. I-5723, punctele 13-15, Hotărârea Madgett și Baldwin, citată anterior, punctul 18, Hotărârea din 19 iunie 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Rec., p. I-6289, punctele 23-25, Hotărârea din 13 octombrie 2005, Ist, C-200/04, Rec., p. I-8691, punctul 21, precum și Hotărârea din 9 decembrie 2010, Minerva Kulturreisen, C-31/10, Rep., p. I-12889, punctele 17 și 18).

59 Regimul special menționat urmărește, în consecință, un obiectiv de simplificare a normelor referitoare la TVA aplicabile agențiilor de turism. Acesta urmărește, de asemenea, repartizarea veniturilor provenite din perceperea acestei taxe în mod echilibrat între statele membre, asigurând, pe de o parte, atribuirea veniturilor din TVA aferente fiecărui serviciu individual statului membru în care are loc consumarea finală a serviciului și, pe de altă parte, atribuirea celor aferente marjei agenției de turism statului membru în care aceasta din urmă își are sediul.

60 Or, trebuie subliniat, fapt necontestat de altfel, că abordarea întemeiată pe noțiunea de client este cea mai în măsură să atingă aceste două obiective, permițând agențiilor de turism să beneficieze de norme simplificate, oricare ar fi tipul de clienți cărora acestea le prestează servicii, favorizând astfel o repartizare echilibrată a veniturilor între statele membre.

61 Împrejurarea că, la adoptarea, în anul 1977, a regimului special pentru agențiile de turism, majoritatea acestora din urmă își vindeau serviciile direct consumatorilor finali nu implică faptul că legiuitorul a înțeles să limiteze respectivul regim special la acest tip de vânzări și să excludă de la acesta vânzările către alți operatori.

62 Astfel, în cazul în care un operator organizează un pachet de servicii de călătorie și îl vinde unei agenții de turism care îl revinde ulterior unui consumator final, cel care își asumă sarcina constând în combinarea mai multor servicii cumpărate de la diverse terțe persoane plătitoare de TVA este acest prim operator. În lumina finalității regimului special al agențiilor de turism, este important ca acest operator să poată beneficia de norme simplificate în materie de TVA și ca acestea să nu fie rezervate agenției de turism care se limitează, într-un astfel de caz, la vânzarea către consumatorul final a pachetului pe care l-a dobândit de la respectivul operator.

63 În plus, trebuie amintit că s-a solicitat deja Curții să interpreteze termenul „călător” conferindu-i un sens mai larg decât cel de consumator final. Astfel, la punctul 28 din Hotărârea First Choice Holidays, citată anterior, Curtea a decis că termenii „achitat de călător”, utilizați la articolul 26 alineatul (2) din Așasea directivă, nu pot fi interpretați literal în sensul că ar exclude din baza de impozitare a TVA-ului un element al „contrapartidei” obținute din partea unui terț în sensul articolului 11 punctul A alineatul (1) litera (a) din această directivă.

64 Celelalte obiecțiuni formulate de Comisie în scopul înlăturării abordării întemeiate pe noțiunea de client nu pot să repună în discuție această analiză.

65 Faptul că regimul special pentru agențiile de turism constituie o excepție de la normele de

drept comun, astfel încât această excepție, ca atare, nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivelor pe care le urmărește (a se vedea Hotărârea First Choice Holidays, citat anterior, punctul 22), nu implică totuși faptul că trebuie să se adopte abordarea întemeiată pe noțiunea de cîlător dacă aceasta aduce atingere efectului util al respectivului regim special.

66 Recunoscând, în același timp, că regimul special pentru agențiile de turism este perfectibil, Comisia subliniază, întemeindu-se pe punctul 28 din Hotărârea Comisia/Spania, citat anterior, că nu este de competența statelor membre să adopte din proprie inițiativă o abordare care, potrivit acestor state, ameliorează acest regim, deoarece, procedând astfel, acestea se substituie legiuitorului Uniunii. Hotărârea menționată nu poate fi totuși invocată în mod util în prezenta cauză, întrucât, spre deosebire de regimul special pentru agențiile de turism, legislația în cauză în această hotărâre era univocă.

67 Argumentul întemeiat pe preținsele incoerențe care ar rezulta dintr-o interpretare a termenului „client” nu în sensul de „cîlător”, ci de orice tip de „client”, nu este valabil decât în ceea ce privește versiunea inițială în limba engleză a celei de A șasea directive și versiunile lingvistice ulterioare, calchiate pe aceasta, care nu utilizează acest termen decât cu o singură ocazie. În ceea ce privește versiunile lingvistice ale Directivei TVA care folosesc acest termen în mod sistematic la articolele 306-310 din aceasta, argumentul menționat este inoperant.

68 În ceea ce privește existența unui risc ca agențiile de turism să aplice regimul special menționat chiar și atunci când acționează în calitate de intermediari, este suficient să se arate că, ținând seama de termenii expliciți ai articolului 306 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA, care exclud, în orice caz, o astfel de posibilitate, acest risc nu este fondat.

69 Având în vedere considerațiile care preced, trebuie să se interpreteze dispozițiile articolelor 306-310 din Directiva TVA urmând abordarea întemeiată pe noțiunea de client.

70 Prin urmare, trebuie să se înlăture primul motiv invocat de Comisie ca fiind nefondat.

Cu privire la al doilea motiv

Argumentele părților

71 Comisia susține că, prin excluderea de la regimul special pentru agențiile de turism a vânzărilor de cîlătorii organizate de agenții turistooperatorie efectuate de agenții detailiste, articolul 141 alineatul 2 punctul 1 din Legea 37/1992 este contrar articolului 306 din Directiva TVA.

72 Comisia are îndoieli cu privire la temeinicia explicațiilor oferite de Regatul Spaniei potrivit căreia această excludere s-ar aplica doar în cazul în care agenția detailistă acționează în numele terților, cu alte cuvinte, în general, în numele unei agenții turistooperatorie.

73 Potrivit Comisiei, această interpretare nu doar ar goli de substanță articolul 141 alineatul 2 punctul 1, ci ar fi în mare parte *contra legem* și s-ar deosebi de interpretarea oficială dată de instanțele spaniole, precum și de doctrină. În plus, dacă excluderea menționată s-ar aplica doar în cazul în care agenția acționează în numele terților, ar fi dificil de conceput că aceasta este limitată la cazurile în care cîlătoria este organizată de o agenție turistooperatorie.

74 Comisia susține că, în orice caz, termenii articolului 141 alineatul 2 punctul 1 menționat nu constituie o transpunere corectă a articolului 306 din Directiva TVA și sunt o sursă de ambiguitate.

75 Regatul Spaniei arată că pretinsa interpretare oficială menționată de Comisie nu constituie decât o consultare lipsită de forță obligatorie. Acesta susține că articolul 141 alineatul 2 punctul 1

din Legea 37/1992 se limitează la a preciza că agențiile de turism detaliste care acționează în numele și pe seama agențiilor turistooperatoroare nu pot aplica regimul special pentru agențiile de turism vânzătorilor pe care le efectuează. Această precizare ar fi perfect conformă cu Directiva TVA și dispoziția în cauză ar fi lipsită de ambiguitate.

76 În cadrul memoriului său în duplicat, Regatul Spaniei subliniază că nu este obligată să aducă elemente de probă, având în vedere că Comisia nu a întemeiat prezentul motiv decât pe publicații care nu au caracterul unor norme sau al unor dispoziții obligatorii în ordinea juridică spaniolă.

Aprecieria Curții

77 Rezultă din însuși modul de redactare a articolului 141 alineatul 2 punctul 1 din Legea 37/1992 că agențiile de turism detaliste care vând publicului călătorii organizate de agenții turistooperatoroare nu pot aplica regimul special pentru agențiile de turism.

78 Este necesar să se constate că o astfel de excludere din domeniul de aplicare al acestui regim special nu este nicidecum prevăzută la articolul 306 din Directiva TVA.

79 Regatul Spaniei nu contestă faptul că o astfel de excludere este contrară articolului 306, dar afirmă că articolul 141 alineatul 2 punctul 1 menționat nu trebuie să fie interpretat literal și că excluderea pe care o prevede nu se aplică decât în cazul în care agenția de turism detalistă acționează ca intermediar pentru o agenție turistooperatoroare.

80 Această argumentație nu poate fi totuși admisă, având în vedere termenii, expliciți de altfel, ai dispoziției în cauză, opiniile emise de administrație și interpretările pe care doctrina le-a conferit acesteia.

81 Deși revine Comisiei, în temeiul articolului 258 TFUE, sarcina de a stabili existența pretensei neîndepliniri a obligațiilor, statele membre sunt totuși obligate, în temeiul articolului 4 alineatul (3) TUE, să faciliteze Comisiei îndeplinirea misiunii care constă în supravegherea aplicării tratatelor și a dreptului derivat. Prin urmare, în cazul în care Comisia a furnizat suficiente elemente care să releve anumite fapte de pe teritoriul statului membru pârât, sarcina de a contesta în mod temeinic și detaliat datele astfel prezentate revine acestui stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 noiembrie 1999, Comisia/Italia, cunoscută sub numele „San Rocco”, C-365/97, Rec., p. I-7773, punctele 84-86).

82 Or, în prezenta cauză, Regatul Spaniei nu a prezentat nicio decizie recentă a administrației sale și nicio jurisprudență care demonstrează că articolul 141 alineatul 2 punctul 1 din Legea 37/1992 era aplicat în alt mod decât potrivit sensului său literal.

83 Prin urmare, trebuie să se considere că articolul 141 alineatul 2 punctul 1 este contrară articolului 306 din Directiva TVA.

84 În consecință, al doilea motiv invocat de Comisie este fondat.

Cu privire la al treilea motiv

Argumentele părților

85 Comisia susține că reiese din articolul 142 al doilea paragraf din Legea 37/1992 că, în cazul unui serviciu de călătorie oferit altei persoane impozabilă, care nu conține decât prestații efectuate pe teritoriul spaniol, agenția de turism poate, după consultarea clientului, să menționeze pe factură, sub denumirea „valoarea TVA-ului inclus în preț”, un procent definit din

pre?ul cu TVA, care este considerat ca fiind în sarcina clientului ?i pe care acesta are dreptul s? îl deduc?. Administra?ia fiscal? spaniol? ar fi recunoscut în mod clar, în r?spuns la numeroase întreb?ri, c? aceast? valoare este deductibil? în cazul în care clientul este o persoan? impozabil? care beneficiaz? de dreptul de deducere.

86 Comisia consider? c? aceast? dispozi?ie încalc? articolul 226 din Directiva TVA, referitor la men?iunile care trebuie s? figureze pe factur?, precum ?i articolele 168 ?i 169 din aceast? directiv?, prin autorizarea deducerii unei valori care nu are nicio leg?tur? cu TVA?ul pe care îl suport? destinatarul serviciilor prestate de agen?ia de turism. În plus, dispozi?ia men?ionat? ar fi discriminatorie, având în vedere c? s?ar aplica doar c?l?toriilor care con?in exclusiv servicii oferite pe teritoriul spaniol.

87 Regatul Spaniei arat? c? dispozi?ia în litigiu reglementeaz? doar ipoteza în care o întreprindere cump?r? de la o agen?ie de turism un pachet de servicii turistice în beneficiul angaja?ilor. Aceast? dispozi?ie ar fi necesar?, având în vedere c? Comisia ar fi omis s? ofere o solu?ie la problema ridicat? de o asemenea ipotez?. Acest stat membru subliniaz? c? nu este posibil? nicio deducere în cazul în care un c?l?tor, în?eles în sensul de „persoan? fizic?”, cump?r? o c?l?torie ori în cazul în care agen?iile de turism î?i furnizeaz? servicii între ele.

88 Regatul Spaniei contest? caracterul pretins discriminatoriu al dispozi?iei în cauz?, ar?tând c? aceasta este conform? cu articolul 309 din Directiva TVA, care prevede scutirea serviciului unic prestat de agen?ia de turism pentru partea corespunz?toare livr?rilor de bunuri ?i prest?rilor de servicii realizate în afara teritoriului Uniunii Europene. Dispozi?ia men?ionat? ar împiedica astfel deductibilitatea taxei pentru c?l?toriile cump?rate care beneficiaz? de aceast? scutire.

Aprecieria Cur?ii

89 Este necesar s? se arate c? articolul 142 din Legea 37/1992 permite unei persoane impozabile, în anumite condi?ii, s? deduc? valoarea TVA?ului, stabilit? la 6 % din pre?ul total cu TVA care i?a fost facturat.

90 Este important, în primul rând, s? se constate c? aceast? deducere nu este nicidecum prev?zut? de regulim special pentru agen?iile de turism.

91 Trebuie, în al doilea rând, s? se aminteasc? faptul c? articolul 168 din Directiva TVA stabile?te principiul dreptului de deducere a TVA?ului. Acesta din urm? se refer? la taxa aplicat? în amonte pe bunurile sau pe serviciile utilizate de persoana impozabil? pentru nevoile opera?iunilor sale taxabile (a se vedea Hot?rârea Comisia/Spania, citat? anterior, punctul 21). Astfel cum a ar?tat avocatul general la punctul 26 din concluzii, în scopul de a asigura neutralitatea TVA?ului, cuantumul taxei deduse trebuie s? corespund? exact cuantumul taxei datorate ori achitate în amonte.

92 Or, articolul 142 din Legea 37/1992 nu men?ioneaz? cuantumul exact al TVA?ului aplicat serviciilor ob?inute de persoana impozabil?, ci un cuantum estimat pe baza cuantumului global pl?tit de aceasta din urm?. Acest calcul nu corespunde nicidecum calculului TVA?ului prev?zut de sistemul comun al TVA?ului, care dispune, în special conform articolului 78 litera (a) din Directiva TVA, c? baza de impozitare exclude însu?i TVA?ul.

93 În consecin??, aceast? dispozi?ie nu este compatibil? cu modul de calcul al TVA?ului, nici cu normele privind dreptul de deducere prev?zute de Directiva TVA.

94 Din cele de mai sus rezult? de asemenea c? men?ionarea pe factur? a unui cuantum corespunz?tor procentului de 6 % din pre?ul total facturat nu respect? normele referitoare la

conținutul facturilor menționate la articolul 226 din Directiva TVA.

95 Pe de altă parte, Comisia a subliniat în mod întemeiat că prin faptul de a nu permite deducerea eventuală în discuție decât în cazurile în care serviciile sunt prestate în Spania, articolul 142 din Legea 37/1992 instaurează o discriminare pe criterii de naționalitate, de asemenea incompatibilă cu sistemul comun al TVA-ului. Dispozițiile articolului 309 din Directiva TVA, menționate de Regatul Spaniei, nu pot, în orice caz, să servească drept temei pentru articolul 142, având în vedere că acestea nu stabilesc nicio distincție între state membre, ci prevăd o scutire a operațiunilor efectuate înafara Uniunii.

96 În consecință, al treilea motiv invocat de Comisie trebuie să fie admis.

Cu privire la al patrulea motiv

Argumentele părților

97 Comisia susține că articolul 146 din Legea 37/1992, prin care se permite agenților de turism să stabilească global baza de impozitare pentru o perioadă fiscală dată și, prin aceasta, să calculeze pentru această perioadă o singură marjă de profit pentru toate prestațiile de servicii de călătorie care intră sub incidența regimului special pentru agențiile de turism, nu îndeplinește un temei legal în Directiva TVA.

98 Nici articolul 73 din Directiva TVA, nici articolul 318 din aceasta nu ar putea constitui un temei pentru un astfel de calcul. Potrivit Comisiei, modul în care autoritățile spaniole aplică regimul special pentru agențiile de turism poate să determine o reducere a resurselor proprii ale Uniunii și aceasta din urmă ar avea dreptul să recupereze quantumul corespunzător, însoțit de dobânzi.

99 Regatul Spaniei apreciază că articolul 308 din Directiva TVA are un domeniu de aplicare suficient de întins încât să permită instituirea unui sistem de stabilire globală a bazei de impozitare a taxei pentru fiecare perioadă fiscală, precum cel prevăzut de legislația spaniolă.

100 Acest stat membru arată că articolul 146 din Legea 37/1992 urmărește să simplifice îndeplinirea obligațiilor fiscale la care sunt supuși operatorii și nu impune obligații. Metoda de calcul prevăzută ar respecta principiul neutralității și nu ar determina, în consecință, nicio diminuare a resurselor proprii ale Uniunii.

Aprecierea Curții

101 Trebuie constatat că regimul special pentru agențiile de turism și în special articolul 308 din Directiva TVA, menționat de Regatul Spaniei, nu prevăd nicio posibilitate de stabilire în mod global a bazei de impozitare a marjei de profit a agenților de turism.

102 Articolul 318 din Directiva TVA permite în cadrul regimurilor speciale enumerate expres în capitolul 4 din titlul XII din această directivă, și anume cele aplicabile în domeniul bunurilor de ocazie sau al obiectelor de artă, de colecție sau al antichităților, să se stabilească baza de impozitare în mod global, dar, în mod specific, această dispoziție nu acoperă decât anumite domenii, printre care nu figurează cel al agenților de turism.

103 În consecință, în acest din urmă domeniu, baza de impozitare trebuie să fie stabilită conform articolului 308 din Directiva TVA, prin raportare la fiecare prestare unică de servicii furnizată de agenția de turism, și nu în mod global.

104 Prin urmare, articolul 146 din Legea 37/1992 nu este compatibil cu regimul special al

TVA-ului prevăzut la articolele 306-310 din Directiva TVA.

105 Trebuie, așadar, să se admită al patrulea motiv invocat de Comisie.

106 Având în vedere toate considerațiile care preced, este necesar să se constate că Regatul Spaniei:

- prin excluderea de la regimul special pentru agențiile de turism a vânzărilor către public de călătorii organizate de agenții turistico-operatorie, efectuate de agențiile care vând cu amănuntul și care acționează în nume propriu,
- prin autorizarea agențiilor de turism, în anumite împrejurări, să înscrie pe facturi un quantum global de TVA fără nicio legătură cu taxa suportată efectiv de client și prin autorizarea acestuia din urmă, în cazul în care este persoană impozabilă, să deducă această sumă globală din TVA-ul datorat și
- prin autorizarea agențiilor de turism, în măsura în care beneficiază de regimul special menționat, să stabilească baza de impozitare pentru TVA în mod global pentru fiecare perioadă fiscală,

nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 168, 226 și 306-310 din Directiva TVA.

Cu privire la cheltuielile de judecată

107 În temeiul articolului 138 alineatul (3) din Regulamentul de procedură al Curții, în cazul în care părțile cad fiecare în pretenții cu privire la unul sau la mai multe capete de cerere, fiecare parte suportă propriile cheltuieli de judecată. Cu toate acestea, în cazul în care împrejurările cauzei justifică acest lucru, Curtea poate decide ca, pe lângă propriile cheltuieli de judecată, o parte să suporte o fracțiune din cheltuielile de judecată efectuate de cealaltă parte. Întrucât Comisia a căzut în pretenții cu privire la unul dintre cele patru capete de cerere, trebuie să fie obligată să suporte o parte din propriile cheltuieli, iar Regatul Spaniei trebuie să fie obligat să suporte propriile cheltuieli, precum și trei părți din cheltuielile efectuate de Comisie.

108 În temeiul articolului 140 din Regulamentul de procedură, Republica Cehă, Republica Franceză, Republica Polonă, Republica Portugheză și Republica Finlanda suportă propriile cheltuieli de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară și hotărăște:

1) Regatul Spaniei:

- prin excluderea de la regimul special pentru agențiile de turism a vânzărilor către public de călătorii organizate de agențiile turistico-operatorie, efectuate de agențiile detailiste care acționează în nume propriu,
- prin autorizarea agențiilor de turism, în anumite împrejurări, să înscrie pe facturi un quantum global de taxă pe valoarea adăugată fără nicio legătură cu taxa suportată efectiv de client și prin autorizarea acestuia din urmă, în cazul în care este persoană impozabilă, să deducă această sumă globală din taxa pe valoarea adăugată datorată și

– prin autorizarea agen?iilor de turism, în m?sura în care beneficiaz? de regimul special men?ionat, s? stabileasc? baza de impozitare pentru taxa pe valoarea ad?ugat? în mod global pentru fiecare perioad? fiscal?,

nu ?i?a îndeplinit obliga?iile care îi revin în temeiul articolelor 168, 226 ?i 306-310 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat?.

2) Respinge în rest ac?iunea.

3) Comisia European? suport? o p?trime din propriile cheltuieli de judecat?.

4) Regatul Spaniei suport? propriile cheltuieli de judecat? ?i trei p?trimi din cheltuielile de judecat? efectuate de Comisia European?.

5) Republica Ceh?, Republica Francez?, Republica Polon?, Republica Portughez? ?i Republica Finlanda suport? propriile cheltuieli de judecat?.

Semn?turi

* Limba de procedur?: spaniola.