

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a 1-a)

25 octombrie 2012(*)

„TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolele 306-310 – Regimul special pentru agențiile de turism – Prestarea unui serviciu de transport efectuat de o agenție de turism care acționează în nume propriu – Noțiunea de serviciu unic – Articolul 98 – Cota 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 Curtea la 4 noiembrie 2011, în procedura

Maria Kozak

împotriva

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie,

CURTEA (Camera a 1-a),

compusă din domnul A. Rosas, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a 1-a, și domnii U. Lõhmus 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

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 prestațiilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.

[...]”

4 Anexa III la Directiva TVA, intitulată „Lista livrărilor de bunuri și prestațiilor 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 fața de clienți în nume propriu și folosesc, pentru realizarea operațiunilor de turism, livrări de bunuri sau prestații 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 făr 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 ?i costul efectiv suportat de agen?ia de turism pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii asigurate de alte persoane impozabile, ?n cazul ?n care respectivele opera?iuni sunt direct ?n beneficiul clientului.

[...]

Articolul 310

TVA-ul perceput agen?iei de turism de alte persoane impozabile pentru opera?iunile prev?zute la articolul 307 ?i care sunt direct ?n beneficiul clientului nu sunt deductibile sau rambursabile ?n niciun stat membru.”

Dreptul polonez

6 Articolul 119 alineatele 1, 5 ?i 6 din Legea privind taxa pe bunuri ?i servicii (ustawa o podatku od towarów i us?ug) din 11 martie 2004 (Dz. U nr. 54, pozi?ia 535), ?n versiunea aplicabil? faptelor din ac?iunea principal? (denumit? ?n continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

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

[...]

5. Atunci c?nd, ?n cadrul prest?rii unui serviciu de turism, ?n plus fa?? de presta?iile achizi?ionate de la alte persoane impozabile ?i care sunt direct ?n beneficiul clientului, persoana impozabil? presteaz? ea ?ns??i o parte dintre servicii, denumite ?n continuare «servicii proprii», baza de impozitare este stabilit? ?n mod diferit dup? cum este vorba de servicii proprii sau de servicii achizi?ionate de la alte persoane impozabile ?i care sunt direct ?n beneficiul clientului. Baza de impozitare a serviciilor proprii este aplicat? proced?ndu-se la o aplicare *mutatis mutandis* a dispozi?iilor articolului 29.

6. ?n cazurile prev?zute la alineatul 5, persoana impozabil? este obligat? s? men?ioneze ?n registrul s?u care este frac?iunea din suma achitat? pentru serviciu care corespunde serviciilor achizi?ionate de la alte persoane impozabile care sunt direct ?n beneficiul clientului ?i care este frac?iunea care corespunde serviciilor proprii.

[...]”

7 Conform articolului 41 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul ?i punctului 144 din anexa 3 la aceast? lege, serviciile de transport terestru de pasageri beneficiaz? de cota redus? de TVA, ?i anume 7 %, ?n timp ce cota normal? de TVA este de 22 %.

Ac?iunea principal? ?i ?ntrebarea preliminar?

8 Doamna Kozak administreaz? o agen?ie de turism cu sediul ?n Polonia. ?n cursul anului 2007, aceasta a v?ndut ?n mod direct clien?ilor pachete de sejururi turistice care cuprindeau cazarea ?i masa, pentru care a recurs la serviciile altor prestatori, precum ?i transportul, pe care aceasta l-a asigurat prin utilizarea propriei flote de autocare.

9 La calcularea TVA-ului, ?n ceea ce prive?te serviciile achizi?ionate de la ter?i, doamna Kozak a aplicat regimul special prev?zut pentru opera?iunile agen?iilor de turism, utiliz?nd ca baz? de impozitare marja agen?iei de turism, conform articolului 308 din Directiva TVA, aplic?nd

acestei marje cota normal? de TVA de 22 %. În ceea ce prive?te serviciile de transport prestate în nume propriu, aceasta a aplicat regimul de drept comun de TVA, în special în ceea ce prive?te baza de impozitare, ?i le-a supus cotei reduse de 7 % prev?zute pentru prestarea de servicii de transport de persoane.

10 Administra?ia fiscal? a considerat c? serviciile de transport erau indispensabile pentru ansamblul serviciului de turism oferit de agen?ia de turism ?i c? acestea trebuiau privite ca fiind indisociabile de acesta din urm?. În consecin?? ?i în conformitate cu Legea privind TVA-ul, doamna Kozak nu ar fi trebuit, în opinia acestei administra?ii, s? aplice o cot? redus? de TVA serviciilor sale de transport tratându-le ca pe un serviciu independent, ci ar fi trebuit s? le aplice aceea?i cot? precum celorlalte servicii, ?i anume cota normal? de 22 %. A fost luat? astfel o decizie prin care se constata caracterul incorect al calculului TVA-ului efectuat de doamna Kozak pentru lunile mai-iunie ?i octombrie-decembrie 2007.

11 Doamna Kozak a contestat aceast? interpretare a Legii privind TVA-ul ?i a introdus o ac?iune împotriva acestei decizii la Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului Lublin). Acesta din urm? a confirmat totu?i abordarea administra?iei fiscale. În aceste condi?ii, doamna Kozak a formulat un recurs la Naczelny S?d Administracyjny (Curtea Administrativ? Suprem?).

12 Aceast? instan?? are o îndoial? cu privire la r?spunsul dat de Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie potrivit c?ruia cota de TVA de 22 % trebuie aplicat? serviciilor de transport prestate în nume propriu la fel ca serviciilor achizi?ionate de la ter?i, chiar dac? baza lor de impozitare respectiv? este diferit?. Aceasta se întreab? în special dac? este pertinent s? se utilizeze no?iunea „presta?ie unic?” cuprins? la punctul 45 din Hot?rârea din 15 mai 2001, Primback (C-34/99, Rec., p. I-3833), în care Curtea a statuat c?, în ipoteza unei opera?iuni compuse din mai multe elemente, ne afl?m în prezen?a un presta?ii unice în special atunci când trebuie s? se considere c? un element constituie presta?ia principal?, iar alt element este o presta?ie accesorie c?reia i se aplic? acela?i tratament fiscal ca ?i presta?iei principale.

13 Având o îndoial? cu privire la interpretarea articolelor 306-310 din Directiva TVA, precum ?i cu privire la interpretarea articolului 98 din aceast? directiv? coroborat cu punctul 5 din anexa III la aceasta, Naczelny S?d Administracyjny a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarea întrebare preliminar?:

„Atunci când, în cadrul unui serviciu de turism prestat unui client în schimbul unui pre? forfetar impozitat conform articolelor 306-310 din [Directiva TVA], care instituie un regim special de TVA pentru agen?iile de turism, o agen?ie de turism presteaz? acestui client un serviciu de transport propriu, care constituie un element indispensabil execut?rii 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 aceast? directiv??”

Cu privire la întrebarea preliminar?

Observa?iile prezentate Cur?ii

14 Doamna Kozak ?i Comisia sus?in c? no?iunea de serviciu unic prestat de agen?ia de turism nu acoper? decât serviciile ob?inute de la ter?i potrivit articolului 306 din Directiva TVA. Aceasta nu cuprinde serviciile prestate în nume propriu de operator. Reiese c? regimul comun de TVA, inclusiv cota de impozitare, se aplic? serviciului de transport prestat în nume propriu ?i c?, într-un caz precum cel din ac?iunea principal?, prestarea serviciului de transport trebuie supus? cotei reduse de TVA prev?zute de reglementarea na?ional?, 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 supus regimului special de TVA, prevăzut la articolele menționate, în ceea ce privește locul și cota de impozitare, fiind totuși supus 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 agenților de turism, care este cuprins la articolele 306-310 din Directiva TVA, reia în esență dispozițiile articolului 26 din Așezarea 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 agenților 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 agenții 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.

18 Reiese chiar din modul de redactare a acestei dispoziții că prestările de servicii vizate sunt cele care sunt achiziționate de la persoane impozabile terțe.

19 Obiectivul esențial al normelor aferente regimului special de TVA aplicabil operațiunilor agenților 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. Acest 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 preced. 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 prestațiilor 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 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 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 prestații de servicii menționate.

Semnături

* Limba de procedură: polona.