

62011CO0220

ORDONANȚA CURȚII (Camera a 7-a)

1 martie 2012 (*)

„Articolul 104 alineatul (3) primul paragraf din Regulamentul de procedură — Directiva TVA — Regim special de taxare a agențiilor de turism — Prestarea, în beneficiul unor agenții de turism, a unui serviciu de transport cu autocarul, cu excluderea oricărui alt serviciu”

În cauza C-220/11,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Nejvyšší správní soud (Republica Cehă), prin decizia din 28 aprilie 2011, primită de Curte la 11 mai 2011, în procedura

Star Coaches s. r. o.

împotriva

Finanční úředitelství pro hlavní město Prahu,

CURTEA (Camera a 7-a),

compusă din domnul U. Løhmus, președinte de cameră, domnii A. Arabadjiev și C. G. Fernlund (raportor), judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

Curtea urmând să se pronunțe prin ordonanță motivată, conform articolului 104 alineatul (3) primul paragraf din Regulamentul de procedură,

după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Ordonanță

1

Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 306 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”).

2

Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între Star Coaches s. r. o. (denumită în continuare „Star Coaches”), pe de o parte, și Finanční úředitelství pro hlavní město Prahu [Direcția Finanțelor Publice din orașul Praga (Republica Cehă)], pe de altă parte, cu privire la o înțelegere de plată a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) emisă împotriva sa pentru

luna ianuarie a anului 2008.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3

Potrivit articolului 306 din Directiva TVA, care figurează în capitolul 3, intitulat „Regimul special pentru agențiile de turism”, din titlul XII:

„(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 prestări de servicii oferite de alte persoane impozabile.

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

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

4

Articolul 307 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„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.”

5

Articolul 308 din directiva menționată prevede:

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

6

Articolul 310 din Directiva TVA prevede următoarele:

„[TVA-ul perceput] agenției de turism de alte persoane impozabile pentru operațiunile prevăzute la articolul 307 și care [este] direct în beneficiul clientului nu [este deductibil sau rambursabil] în niciun stat membru.”

Dreptul ceh

7

Legea nr. 235/2004 privind taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Legea privind

TVA-ul”) cuprinde un articol 89, intitulat „Regimul special pentru serviciile de c?l?torie”, care, în versiunea în vigoare în 2008, avea urm?torul cuprins:

„1)

Prestatorul unui serviciu de c?l?torie care ac?ioneaz? fa?? de clien?i în nume propriu aplic? regimul special atunci când presteaz? un serviciu de c?l?torie în beneficiul clien?ilor.

2)

În în?elesul prezentei legi:

a)

«prestatorul serviciilor de c?l?torie» înseamn? persoana impozabil? care presteaz? clientului un serviciu de c?l?torie;

b)

«client» înseamn? persoana c?reia îi este prestat serviciul de c?l?torie;

c)

«serviciu de c?l?torie» înseamn? prestarea în beneficiul clientului a unui serviciu care include o combina?ie de servicii turistice ?i, eventual, de bunuri, atunci când serviciile turistice ?i bunurile individuale sunt achizi?ionate de la alte persoane impozabile; prestarea unui serviciu de c?l?torie este considerat? ca fiind o prestare a unui serviciu unic chiar dac? realizarea serviciului de c?l?torie implic? utilizarea mai multor servicii turistice ?i, eventual, a mai multor bunuri achizi?ionate de la alte persoane impozabile; prestarea unui serviciu clien?ilor care cuprinde achizi?ionarea unui singur serviciu turistic, de cazare sau de transport, este de asemenea considerat? serviciu de c?l?torie.”

Ac?iunea principal? ?i întreb?rile preliminare

8

Star Coaches desf??oar? o activitate de transport de persoane cu autocarul în Republica Ceh? ?i între statele membre. Aceasta asigur? transportul fie cu autocare proprii, fie prin recurgerea la subcontractan?i, care sunt societ??i de transport ale c?ror opera?iuni sunt supuse TVA-ului. Clientela societ??ii este compus? exclusiv din agen?ii de turism stabilite în Republica Ceh? sau în alte state membre. În rela?ia cu clientela sa, Star Coaches ac?ioneaz? totdeauna în nume propriu. Atunci când apeleaz? la un subcontractant, aceasta emite clien?ilor s?i o factur? care men?ioneaz? TVA-ul ?i solicit? o rambursare a excedentului de tax?, în temeiul regimului general al TVA-ului.

9

Star Coaches a dedus în repetate rânduri sume importante reprezentând excedent de TVA. În aceast? privin??, Finan?ní ú?ad pro Prahu 5 (Biroul de finan?e nr. 5 al ora?ului Praga) a considerat c? aceast? societate presta servicii de c?l?torie ?i c? nu ar fi trebuit s? aplice regimul general al TVA-ului, ci regimul special instituit pentru agen?iile de turism prev?zut la articolul 89 din Legea privind TVA-ul. La 25 iunie 2008, acesta a emis o decizie rectificativ? privind TVA-ul pentru luna ianuarie a anului 2008.

10

Star Coaches a formulat o contestație împotriva acestei decizii rectificative. După ce această contestație a fost respinsă printr-o decizie a Finanční úřad pro hlavní město Prahu din 16 decembrie 2008, Star Coaches a introdus o acțiune la Městský soud v Praze, care a fost respinsă printr-o hotărâre din 18 iunie 2010. În aceste condiții, Star Coaches a formulat recurs la Nejvyšší správní soud.

11

Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la aplicarea regimului special pentru agențiile de turism prevăzut la articolul 306 din Directiva TVA.

12

Aceasta evidențiază, în primul rând, o diferență între versiunea în limba cehă a acestei dispoziții și articolul 89 din Legea privind TVA-ul, prin care a fost transpus în dreptul național respectiva dispoziție. În timp ce aceasta vizează serviciile prestate călătorilor, articolul 89 le privește pe cele prestate clienților agenției de turism, termen care include nu numai călătorii, ci și alte persoane. Instanța de trimitere subliniază însă că există de asemenea diferențe între versiunile lingvistice ale articolului 306 din Directiva TVA, precum și între cele ale articolului 26 din Directiva 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 „A șasea directivă”), care era aplicabilă înainte intrării în vigoare a Directivei TVA, unele versiuni utilizând termenul „client”, iar altele termenul „călător”. Aceasta precizează că mai multe state membre, printre care și Republica Cehă, fac de altfel obiectul unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, pe care Comisia Europeană a introdus-o din cauză că s-a utilizat termenul „client” și s-a vizat astfel, din punctul de vedere al acesteia din urmă, un cerc prea larg de persoane.

13

Instanța de trimitere se întreabă, în al doilea rând, în situația în care Curtea ar hotărî că articolul 306 din Directiva TVA se aplică și clienților unei agenții de turism, dacă o întreprindere precum Star Coaches trebuie considerată agenție de turism în sensul acestei dispoziții. Aceasta arată că, în opinia sa, răspunsul ar trebui să fie negativ, în măsura în care această întreprindere prestează numai un serviciu de transport, cu excluderea oricărui alt serviciu turistic. Din aceasta ar rezulta că ar trebui să se facă o deosebire între prezenta cauză și cea în care s-a pronunțat Hotărârea din 12 noiembrie 1992, Van Ginkel (C-163/91, Rec., p. I-5723), în care, pe lângă cazare, întreprinderea în cauză furniza și servicii de informare, de consiliere și de rezervare privind cazarea.

14

Considerând că interpretarea articolului 306 din Directiva TVA este necesară pentru soluționarea litigiului cu care este sesizat, Nejvyšší správní soud a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1)

Articolul 306 din [Directiva TVA] se refer? numai la serviciile prestate de agen?iile de turism utilizatorilor finali ai unui serviciu de c?l?torie (c?l?torilor) sau se refer? ?i la serviciile prestate altor persoane (clien?ilor)?

2)

O societate de transport care efectueaz? doar transportul de persoane, prestând agen?iilor de turism (iar nu direct c?l?torilor) servicii de transport cu autocarul, ?i care nu mai presteaz? niciun alt fel de serviciu (cazare, informare, consultan?? etc.) trebuie considerat? agen?ie de turism în sensul articolului 306 din [Directiva TVA]?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

15

Prin intermediul primei întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? Cur?ii s? se pronun?e cu privire la domeniul de aplicare material al regimului special al TVA-ului prev?zut la articolele 306-310 din Directiva TVA ?i, prin a doua întrebare, cu privire la domeniul de aplicare personal al acestui regim.

16

Este necesar ca în primul rând s? se r?spund? la a doua întrebare, verificând dac? regimul special men?ionat se aplic? unei întreprinderi precum Star Coaches, înainte de a examina, în al doilea rând ?i dac? este cazul, prima întrebare, referitoare la întinderea domeniului de aplicare material al acestui regim.

Cu privire la a doua întrebare

17

În temeiul articolului 104 alineatul (3) primul paragraf din Regulamentul de procedur?, atunci când r?spunsul la o întrebare formulat? cu titlu preliminar poate fi în mod clar dedus din jurispruden??, Curtea, dup? ascultarea avocatului general, poate oricând s? se pronun?e prin ordonan?? motivat?, în cuprinsul c?reia se face trimitere la jurispruden?a existent?.

18

Curtea apreciaz? c? aceasta este situa?ia în prezenta cauz?. Astfel, r?spunsul la a doua întrebare adresat? de instan?a de trimitere poate fi dedus cu claritate din jurispruden?a referitoare la articolul 26 din A ?asea directiv?, dispozi?ie al c?rei text este preluat la articolul 306 din Directiva TVA. În consecin??, jurispruden?a referitoare la no?iunea de agen?ie de turism în sensul articolului 26 men?ionat poate fi transpus? aceleia?i no?iuni în sensul articolului 306 din Directiva TVA.

19

Astfel, trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante a Cur?ii, obiectivul regimului special al TVA-ului instituit de articolul 26 din A ?asea directiv? este de a adapta normele aplicabile la caracterul specific al activit??ii agen?iilor de turism ?i a tur-operatorilor. Serviciile prestate de aceste întreprinderi se caracterizeaz? prin faptul c?, cel mai adesea, se compun din mai multe prest?ri de servicii, în special în materia transportului ?i a caz?rii, care se realizeaz? atât în interiorul, cât ?i în exteriorul statului membru în care întreprinderea are sediul sau un sediu comercial fix. Ca urmare a multitudinii ?i a localiz?rii serviciilor prestate, 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 activităților lor (a se vedea Hotărârea Van Ginkel, citată anterior, punctele 13-15, Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin, C-308/96 și C-94/97, Rec., p. I-6229, punctul 18, precum și Hotărârea din 19 iunie 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Rec., p. I-6289, punctele 23 și 24).

20

Cu toate acestea, împrejurarea că agenția de turism se limitează la furnizarea unui spațiu de cazare pentru vacanță cîtorului nu este suficientă pentru a exclude acest serviciu din domeniul de aplicare al articolului 26 din A șasea directivă. Astfel, serviciul prestat de agenție poate, chiar și într-o asemenea situație, să nu se reducă la un serviciu unic, întrucât poate să cuprindă, pe lângă închirierea spațiului de cazare, servicii precum informarea și consilierea, prin intermediul căreia agenția de turism propune o gamă de alegeri pentru vacanță și rezervarea cazării (Hotărârea Van Ginkel, citată anterior, punctul 24).

21

În plus, Curtea a considerat că, independent de calitatea formală a operatorului economic, motivele care stau la baza regimului special pentru agențiile de turism și pentru tur-operatori sunt de asemenea valabile în ipoteza în care acest operator nu este o agenție de turism sau un tur-operator în sensul dat în general acestor termeni, însă efectuează, în cadrul unei alte activități, operațiuni identice cu cele desfășurate de aceștia din urmă (a se vedea Hotărârea Madgett și Baldwin, citată anterior, punctele 20 și 21, precum și Hotărârea din 13 octombrie 2005, ISt, C-200/04, Rec., p. I-8691, punctul 22).

22

Așadar, nu este exclus ca serviciile unui transportator de pasageri cu autocarul, care, atunci când nu utilizează propriile autocare, recurge la serviciile de transport ale unor subcontractanți plătitori de TVA, să fie supuse regimului special prevăzut la articolul 306 din Directiva TVA. Împrejurarea că astfel de servicii nu includ servicii de cazare nu poate fi suficientă pentru a exclude intrarea acestora în domeniul de aplicare al acestei dispoziții.

23

Cu toate acestea, conform abordării reținute de Curte în Hotărârea Van Ginkel, citată anterior, mai trebuie să ca aceste servicii să nu se reducă la prestarea unui serviciu unic și să cuprindă, pe lângă transport, alte servicii, precum informarea și consilierea referitoare la o gamă de alegeri pentru vacanță și rezervarea căătoriei cu autocarul. Astfel, Curtea a hotărât că din Hotărârea Van Ginkel nu se poate deduce că orice serviciu izolat prestat de o agenție de turism sau de un tur-operator intră în domeniul de aplicare al regimului special prevăzut la articolul 26 din A șasea directivă (Hotărârea din 9 decembrie 2010, Minerva Kulturreisen, C-31/10, Rep., p. I-12889, punctul 19). Această considerație se aplică în același fel unui operator economic care nu este nici o agenție de turism, nici un tur-operator în sensul care este dat în general acestor termeni.

24

Or, în ceea ce privește Star Coaches, instanța de trimitere arată că aceasta prestează numai un serviciu de transport unor agenții de turism, cu excluderea oricărui alt serviciu. Această instanță adaugă în mod expres că societatea menționată nu prestează niciun serviciu precum cazarea, activitatea de ghid turistic sau de consiliere.

25

Rezultă că serviciile prestate de Star Coaches nu sunt deloc identice cu cele oferite de o agenție de turism sau de un tur-operator.

26

În consecință, la a doua întrebare trebuie să se răspundă că o societate de transport care efectuează doar transportul de persoane, prestând agenților de turism servicii de transport cu autocarul, și care nu mai prestează niciun alt fel de serviciu, precum cazare, activitatea de ghid turistic sau de consiliere, nu realizează operațiuni care intră în regimul special pentru agențiile de turism prevăzut la articolul 306 din Directiva TVA.

Cu privire la prima întrebare

27

Având în vedere răspunsul dat de Curte la a doua întrebare, nu este necesar ca aceasta să răspundă la prima întrebare.

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:

O societate de transport care efectuează doar transportul de persoane, prestând agenților de turism servicii de transport cu autocarul, și care nu mai prestează niciun alt fel de serviciu, precum cazarea, activitatea de ghid turistic sau de consiliere, nu realizează operațiuni care intră în regimul special pentru agențiile de turism prevăzut la articolul 306 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

Semnături

(*) Limba de procedură: ceha.