

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

ELEANOR Sharpston

prezentate la 6 iunie 2013(1)

Cauza C-189/11

Comisia Europeană

împotriva

Regatului Spaniei

Cauza C-193/11

Comisia Europeană

împotriva

Republicii Polone

Cauza C-236/11

Comisia Europeană

împotriva

Republicii Italiene

Cauza C-269/11

Comisia Europeană

împotriva

Republicii Ceha

Cauza C-293/11

Comisia Europeană

împotriva

Republicii Elene

Cauza C-296/11

Comisia Europeană

împotriva

Republicii Franceze

Cauza C-309/11

Comisia Europeană

împotriva

Republicii Finlanda

Cauza C-450/11

Comisia Europeană

împotriva

Republicii Portugheze

„TVA – Regimul special pentru agențiile de turism”

1. În cadrul acestei serii de acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, Comisia contestă o interpretare a Directivei 2006/112(2) în temeiul căreia opt state membre consideră că regimul special al TVA-ului aferent marjei pentru agențiile de turism (denumit în continuare „regimul marjei”) prevăzut la articolele 306-310 din directiva menționată (anexa I la prezentele concluzii) se aplică indiferent dacă clientul este sau nu este aceeași persoană cu călătorul. Pe baza terminologiei utilizate în anumite versiuni lingvistice ale dispozițiilor în cauză, aceasta este denumită „criteriul clientului”. Comisia susține că, în conformitate cu legislația în vigoare (și în conformitate cu practica existentă în celelalte state membre), regimul marjei se aplică numai în cazul în care clientul este aceeași persoană cu călătorul. Interpretarea sa este denumită, pe baza terminologiei din celelalte versiuni lingvistice, „criteriul călătorului”. Aceasta reprezintă esența principalei probleme existente în toate aceste cauze și a singurei probleme existente în toate dintre acestea. În prezentele concluzii vom aborda numai această problemă.

2. În ceea ce privește Regatul Spaniei considerat în mod individual, Comisia contestă de asemenea alte trei aspecte ale normelor naționale privind regimul marjei, care vizează excluderea din regimul marjei a situațiilor în care agențiile de turism detailiste vând pachete de servicii pentru călătorii organizate de agenții turisticooperatorie, declararea valorii TVA-ului inclus în preț și, respectiv, stabilirea sumei impozabile pentru o perioadă fiscală. Abordăm aceste aspecte în cadrul unor concluzii separate, prezentate tot astăzi.

Directiva privind pachetele de servicii pentru călătorii

3. Definițiile incluse în articolul 2 din Directiva privind pachetele de servicii pentru călătorii(3) nu sunt relevante pentru prezenta cauză. Totuși, acestea pot oferi un context util pentru înțelegerea regimului marjei. În sensul Directivei privind pachetele de servicii pentru călătorii:

„1. «pachet de servicii turistice» înseamnă combinația prestabilită a cel puțin două dintre elementele următoare, în cazul în care aceste servicii sunt vândute sau oferite spre vânzare la un

pre? total ?i dep??esc 24 de ore sau includ cazare de o noapte:

- (a) transport;
- (b) cazare;
- (c) alte servicii turistice, care nu sunt subsidiare transportului sau caz?rii ?i care reprezint? o parte semnificativ? din pachetul de servicii.

[...];

2. «organizator» înseamn? persoana care [...] organizeaz? pachete de servicii ?i le vinde sau le ofer? spre vânzare direct sau prin intermediul unui detailist;

3. «detailist» înseamn? persoana care vinde sau ofer? spre vânzare pachetul stabilit de organizator;

4. «consumator» înseamn? persoana care cump?r? sau se angajeaz? s? cumpere pachetul [...] sau orice alt? persoan? în numele c?reia contractantul principal se angajeaz? s? cumpere pachetul [...] sau c?reia contractantul principal sau oricare dintre ceilal?i beneficiari îi cedeaz? pachetul [...];

5. «contract» înseamn? acordul dintre consumator ?i organizator ?i/sau detailist.”

Regimul marjei

4. Regimul marjei î?i are originea în articolul 26 din A ?asea directiv? TVA (anexa II la prezentele concluzii)(4). Esen?a acestuia este simpl?. Atunci când o agen?ie de turism care ac?ioneaz? în nume propriu folose?te, pentru a presta servicii de c?l?torii, livr?ri de bunuri ?i prest?ri de servicii oferite de alte persoane impozabile, toate prest?rile vor fi considerate o opera?iune unic? supus? TVA?ului în statul membru al agen?iei de turism. Baza impozabil? este considerat? marja agen?iei de turism – diferen?a dintre costul cu TVA suportat de aceasta pentru livr?rile de bunuri ?i prest?rile de servicii pe care le include în pachetul pe care îl vinde ?i pre?ul f?r? TVA pe care îl încaseaz? pentru respectivul pachet.

5. Regimul marjei nu a fost inclus în propunerile ini?iale sau revizuite ale Comisiei privind legisla?ia, astfel încât nu exist? niciun antecedent legislativ scris din care s? poat? fi extras? în mod direct vreo indica?ie în ceea ce prive?te scopul s?u. Cu toate acestea, este îndeob?te admis în prezenta cauz? c? obiectivul a fost unul dublu: simplificarea procedurilor pentru agen?iile de turism, care, în caz contrar, ar trebui s? deduc? sau s? reclame TVA?ul aferent intr?rilor în diferite state membre, ?i garantarea faptului c? fiecare serviciu este impozitat în locul în care este prestat.

6. F?r? o m?sur? precum regimul marjei, o agen?ie de turism sau un tur?operator care ofer? împreun? un pachet de servicii pentru vacan?e sau c?l?torii în cadrul Uniunii Europene ar avea obliga?ia s? pl?teasc? TVA?ul aferent ie?irilor aplicat pre?ului total al pachetului de servicii în propriul stat membru ?i ar trebui s? recupereze TVA?ul care i?a fost facturat, adesea în alte state membre, pentru servicii precum transport, cazare, mas?, vizite ghidate, croaziere sau activit?i recreative organizate care sunt oferite în respectivele state membre. Aceasta nu numai c? ar implica o complexitate administrativ? semnificativ?, dar ar avea drept consecin?? c? respectivele servicii nu ar fi supuse TVA?ului în statul membru în care au fost de fapt prestate ?i consumate, ci în statul membru în care pachetul de servicii a fost achizi?ionat. Astfel, venituri semnificative din TVA ar putea fi deturnate din statele membre care ofer? destina?ii turistice c?tre cele din care provin turi?ti.

7. Totuși, exceptând aceste efecte, regimul marjei este în principiu neutru în raport cu sistemul TVA-ului. De-a lungul lan-ului de livrări privit în ansamblu, nu se încasează nici mai mult, nici mai puțin decât ar fi cazul și, în principiu, nicio sumă reziduală nu rămâne irevocabil blocată într-un stadiu intermediar, astfel încât să fie suportată de unul sau de altul dintre operatorii economici implicați. Un exemplu comparativ poate fi util în acest sens.

8. În cazul în care costul serviciilor (și anume transport, hotel și restaurant) achiziționate de agenția de turism și incluse în pachetul de servicii este de 100, fără TVA, în cazul în care marja netă a agenției de turism pentru aceste servicii este de 20 și în cazul în care cota de TVA aplicată este de 20 % (în toate statele membre vizate, dacă sunt mai multe), atunci:

– conform regimului normal, agenția de turism cumpără la un preț de 100, la care se adaugă un TVA de 20, obținând un preț cu TVA de 120; adăugând marja sa de 20 la prețul fără TVA, agenția de turism vinde la un preț de 120, la care se adaugă un TVA de 24, obținând un preț cu TVA de 144; aceasta deduce un TVA aferent intrărilor de 20 și plătește autorităților fiscale diferența de 4 dintre TVA-ul aferent ieșirilor și TVA-ul aferent intrărilor;

– conform regimului marjei, agenția de turism cumpără la un preț de 100, la care se adaugă un TVA de 20, obținând un preț cu TVA de 120; adăugând marja sa de 20 la prețul cu TVA, agenția de turism vinde la un preț de 140, la care se adaugă un TVA de 4, obținând un preț cu TVA de 144; aceasta nu deduce TVA-ul aferent intrărilor, însă plătește autorităților fiscale numai TVA-ul aferent intrărilor, de 4, pentru marja sa de 20.

În ambele cazuri, prețul de vânzare cu TVA este de 144, iar autoritățile fiscale colectează un TVA de 24, care este suportat în întregime de cumpărătorul pachetului de servicii.

9. Dacă serviciile în cauză sunt prestate într-unul sau în mai multe state membre diferite de cele în care este vândut pachetul de servicii, conform regimului normal, agenția de turism nu poate deduce pur și simplu TVA-ul aferent intrărilor de 20 din TVA-ul aferent ieșirilor de 24. Cu excepția cazului în care agenția de turism este înregistrată în scopuri de TVA în respectivele state membre, aceasta trebuie să treacă printr-un proces mai complicat de solicitare a unei refinanțări în respectivele state(5), pentru care ar putea aștepta un timp nu foarte lung, însă diferit de sistemul de deducere imediată în cazul în care operațiunile sunt limitate la un singur stat membru. În plus, statele membre în cauză nu colectează TVA-ul pentru serviciile prestate pe teritoriul lor. În schimb, aplicându-se regimul marjei, nu apare niciun fel de dificultate.

10. Nu există nicio controversă între părți în ceea ce privește principiile pe care le-am prezentat mai sus. Diferența de interpretare vizează numai aspectul dacă, pentru regimul marjei care se aplică, persoana care cumpără pachetul de servicii trebuie să fie cumpărătorul (persoana care consumă efectiv serviciile sau alte bunuri(6)) sau poate fi și o altă agenție de turism. Această problemă apare în special ca urmare a faptului că, din ce în ce mai frecvent, agențiile de turism sau turoperatorii („organizatorii”, conform terminologiei utilizate în Directiva privind pachetele de servicii pentru cumpărătorii) oferă împreună pachete de servicii pentru vacanțe sau cumpărătorii, pe care le vând unei alte agenții sau altui operator (un „detailist”, conform terminologiei utilizate în Directiva privind pachetele de servicii pentru cumpărătorii) înaintea efectuării vânzării finale. Cu toate acestea, ar exista mai puțin divergențe de opinie dacă limbajul utilizat în legislația Uniunii ar fi mai coerent.

11. În cele șase limbi în care a fost inițial elaborată A șasea directivă (daneză, engleză, franceză, germană, italiană și olandeză), termenul „cumpărător” sau echivalentul acestuia a fost utilizat în tot textul articolului 26, cu excepția versiunii în limba engleză, în care a fost utilizat termenul „client” o singură dată, pentru a defini domeniul de aplicare al regimului prevăzut la articolul 26 alineatul (1): „operațiunilor desfășurate 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”(7).

12. Ca urmare a extinderilor succesive, această anomalie s-a propagat în diferite alte versiuni lingvistice și s-a repercutat în anumite cazuri asupra unor situații în care în limba engleză este utilizat termenul „c?l?tor”.

13. În A?asea directivă, în versiunile estonă, letonă, lituaniană, malteză, polonă, portugheză, slovacă, slovenă și suedeză s-a urmat modelul englez, utilizându-se termenul „client” o singură dată, în timp ce în versiunile finlandeză, greacă, maghiară și spaniolă s-a urmat modelul celorlalte limbi, utilizându-se termenul „c?l?tor” în tot textul. În limba cehă, termenul „client” a fost utilizat în tot textul, chiar și în cazurile în care în versiunea engleză a fost utilizat termenul „c?l?tor”.

14. În Directiva 2006/112, tiparul s-a modificat într-o oarecare măsură. În cele cinci versiuni lingvistice inițiale (1977), cu excepția versiunii engleze (daneză, franceză, germană, italiană și olandeză), și în versiunile cehă, estonă, greacă, letonă, lituaniană, maghiară, slovenă și spaniolă este utilizat termenul „c?l?tor” în tot textul. Modelul englez se regăsește în versiunile bulgară, malteză, polonă și suedeză. Termenul „client” este utilizat în tot textul în versiunile portugheză, română și slovacă. În versiunea finlandeză se utilizează termenul „client” în trei cazuri și termenul „c?l?tor” în două cazuri(8).

15. În anul 2002, Comisia a propus modificări ale articolului 26 din A?asea directivă(9), care au inclus înlocuirea termenului „c?l?tor” cu termenul „client” în tot textul(10).

16. În expunerea sa de motive(11), Comisia a oferit următoarele argumente pentru propunerea respectivei modificări:

„[...] una dintre problemele majore semnalate de statele membre, precum și de agențiile de turism este faptul că acest regim ar putea fi aplicat strict numai în cazul în care serviciul pentru c?l?torii ar fi vândut unui c?l?tor. O astfel de regulă a fost adaptată situației existente pe piață în anul 1977, atunci când pachetele de servicii pentru c?l?torii erau vândute în principal de o agenție de turism direct unui c?l?tor. În prezent, situația s-a schimbat în mod considerabil. Mai multe persoane își desfășoară activitatea în acest sector, iar furnizarea pachetelor de servicii pentru c?l?torii este mai fracționată decât în anul 1977. Prin urmare, din ce în ce mai multe servicii pentru c?l?torii sunt furnizate fie altor agenții de turism, fie altor persoane impozabile, care utilizează serviciile pentru c?l?torii ca un stimulente pentru personalul propriu sau în cadrul activităților lor comerciale, de exemplu seminarii.

Situația actuală, în care regimul special nu se aplică în cazul în care serviciul pentru c?l?torii este vândut unei alte persoane decât c?l?torul, nu mai garantează faptul că venitul din TVA este alocat statului membru în care are loc efectiv consumul. Atunci când o agenție de turism vinde un pachet de servicii pentru c?l?torii altei agenții de turism, ar trebui aplicate normele generale de impozitare. Aceasta înseamnă că agenția respectivă ar trebui să fie în măsură să deducă TVA-ul aferent intrărilor pe care îl plătește furnizorilor și să factureze TVA-ul în statul membru în care este stabilit pentru întreaga valoare a pachetului de servicii de c?l?torii pe care aceasta îl furnizează ulterior celei de a doua agenții de turism. În acest caz, venitul din TVA-ul aplicat operațiunilor inițiale (de exemplu cazarea la hotel) nu mai este alocat statelor membre în care sunt consumate diferitele servicii, ci este redirecționat către statul membru în care este stabilită agenția de turism.

Pentru a evita această situație, mai multe state membre în care turismul este dezvoltat aplică o interpretare diferită a acestui articol și extind domeniul de aplicare al regimului special la servicii pentru c?l?torii prestate de agenții de turism altor clienți decât c?l?torii. Rezultatul constă în faptul

c? sunt mai bine îndeplinite obiectivele ini?iale ale acestui regim, ?i anume simplificarea ?i impozitarea în statul membru de consum,.

Totu?i, aceasta conduce la aplic?ri diferite ale regimului special în cadrul Comunit??ii, o situa?ie care nu este compatibil? cu buna func?ionare a pie?ei interne ?i care denatureaz? concuren?a între comercian?ii stabili?i în diferite state membre. Aceasta reprezint? o situa?ie inacceptabil? ?i, în consecin??, Comisia propune ca articolul 26 alineatul (2) prima teză s? fie modificat prin eliminarea termenului «c?l?torului».

Consecin?a acestei modific?ri este aceea c? domeniul de aplicare al regimului special este extins în mod substan?ial. În versiunea sa modificat?, regimul special trebuie aplicat în cazul tuturor opera?iunilor efectuate de agen?iile de turism în condi?iile men?ionate la articolul 26 alineatul (1), indiferent de natura clientului (persoan? privat?, persoan? impozabil?, întreprindere, alte agen?ii de turism etc.)”.

17. Propunerea nu a fost înc? adoptat? ?i se afl? în continuare în fa?a Consiliului, în cadrul c?ruia, se pare, nu s?a ajuns la niciun acord.

Procedura

18. Acestea sunt, în esen??, circumstan?ele în care, în anul 2006, Comisia a analizat aplicarea regimului marjei pe întreg teritoriul Uniunii Europene ?i a considerat c? 13 state membre îl aplicau în mod incorect (mai precis, acestea au adoptat mai degrab? criteriul clientului decât criteriul c?l?torului). Unele dintre aceste state membre(12) ?i?au modificat ulterior legisla?ia, îns? altele nu. De?i dorea în continuare s? î?i vad? modificarea propus? pus? în aplicare, Comisia a considerat c? uniformitatea era esen?ial? pe pia?a intern? ?i c? avantajul conferit de concuren?a neloial? de care s?au bucurat unii operatori de voiaj ar trebui eliminat(13).

19. Prin urmare, în conformitate cu procedura prev?zută la articolul 226 CE (în prezent articolul 258 TFUE), Comisia a trimis, la 23 martie 2007, scrisori de punere în întârziere tuturor celor opt state membre vizate de prezentele cauze. În lumina r?spunsurilor acestora, a trimis avize motivate unui număr de ?apte dintre respectivele state membre la 29 februarie 2008 ?i celui de al optulea stat membru, Regatul Spaniei, la 9 octombrie 2009. Deoarece statele membre nu au respectat avizele motivate, Comisia a formulat prezentele ac?iuni în perioada cuprins? între 20 aprilie ?i 1 septembrie 2011. Aceasta solicit? s? se constate c?, prin faptul c? au permis agen?iilor de turism s? aplice regimul marjei în cazurile în care presteaz? servicii pentru c?l?torii altor persoane decât c?l?torilor, statele membre nu ?i?au îndeplinit obliga?iile care le revin în temeiul articolelor 306-310 din Directiva 2006/112.

20. A existat o procedur? scris? complet? în toate cauzele, cu excep?ia cauzei C?293/11, Comisia/Grecia, în care Comisia a renun?at la dreptul s?u de a formula un r?spuns. Mai multe state membre au depus memorii în interven?ie în cauzele celorlalte state. La 6 martie 2012 a avut loc o ?edin?? comun?, în cadrul c?reia Comisia ?i toate statele membre vizate au prezentat observa?ii orale.

21. În niciuna dintre cauze nu se contest? faptul c? legisla?ia na?ional? relevant? adopt? criteriul clientului. Consider?m, în consecin??, c? nu este necesar s? expunem aici respectivele legisla?ii. Problema (problem? unic? în ?apte dintre cauze ?i problem? principal? în cauza C?189/11, Comisia/Spania) este pur ?i simplu dac? acest criteriu este cel corect sau dac?, astfel cum sus?ine Comisia, o interpretare adecvat? a articolelor 306-310 din Directiva 2006/112 impune tuturor statelor membre s? aplice criteriul c?l?torului.

Rezumat succint al principalelor observații

22. Comisia și statele membre pârâte sunt toate de acord cu faptul că: (i) obiectivele regimului marjei sunt de a simplifica procedurile și de a garanta colectarea echitabilă a veniturilor din TVA fără nicio derogare de la sistemul TVA-ului; (ii) în timp ce, în prezent, pachetele de servicii pentru cîștorii sau vacanțe sunt elaborate frecvent de o agenție de turism sau de un turoperator și vândute unei alte agenții de turism sau unui alt turoperator înainte de vânzarea finală către cîștor sau către turist, situația nu era aceeași la momentul la care a fost adoptat Așasea directivă în anul 1977; (iii) este necesară o interpretare uniformă pentru asigurarea unei aplicări armonizate a normelor privind TVA-ul în toate statele membre în care nu se fac diferențieri între agențiile de turism; (iv) criteriul clientului reprezintă interpretarea cea mai adecvată pentru atingerea obiectivelor regimului marjei și (v) acest criteriu este de fapt adoptat în statele membre pârâte. De vreme ce nu se contestă niciunul dintre aceste puncte, nu se consideră utilă prezentarea niciunei observații detaliate cu privire la acestea în prezenta cauză; în plus, putem accepta toate aceste puncte și nu le vom acorda nicio atenție suplimentară în analiza noastră de mai jos. Este suficient să observăm că, în ceea ce privește punctele (i) și (iv), am expus esențialul în prezentarea noastră cu privire la regimul marjei(14), că punctele (ii) și (v) sunt fapte necontestate, iar în ceea ce privește punctul (iii) nu există nicio controversă.

23. Deși necesitatea unei singure interpretări armonizate nu este controversată, Comisia consideră că interpretarea mai largă pe care o presupune criteriul clientului nu poate fi realizată fără o modificare a legislației (abordarea *de lege ferenda*), în timp ce statele membre pârâte consideră că dispozițiile în vigoare pot – și trebuie – să primească o interpretare mai largă (abordarea *de lege lata*).

24. Axa centrală a argumentației Comisiei este de natură lingvistică. În doar unul dintre cele cinci cazuri, numai într-una dintre cele șase versiuni lingvistice originale ale articolului 26 din Așasea directivă a fost utilizat termenul „client”; în toate celelalte cazuri și în toate celelalte versiuni lingvistice – în special în cea în care textul final a fost dezbătut și aprobat – a fost utilizat termenul „cîștor” în tot textul. Astfel, intenția legiuitorului a fost în mod clar ca regimul marjei să se limiteze la cazurile în care agenția de turism efectuează vânzarea direct cîștorului(15).

25. În plus, în opinia Comisiei, două formulări utilizate în dispoziție nu ar avea altfel sens. Dacă sensul ar fi „client”, formularea „în nume propriu” de la articolul 26 alineatul (1) din Așasea directivă [articolul 306 alineatul (1) din Directiva 2006/112] ar fi redundantă, deoarece agențiile de turism acționează întotdeauna în nume propriu în raport cu propriii clienți (cei care cumpără direct de la acestea), însă nu întotdeauna în raport cu cîștorii (care pot și nu fie aceleași persoane). Și la articolul 26 alineatul (2) din Așasea directivă (articolele 307 și 308 din Directiva 2006/112), formulările „prestat [...] unui client” și „ce este achitat de client” ar fi ilogice în cazul în care cumpărătorul serviciilor ar fi o altă agenție de turism: atunci când un pachet de servicii elaborat de o agenție de turism este vândut unei alte agenții de turism înainte să fie vândut cîștorului, cum poate fi calculată marja primei agenții de turism (baza stabilirii TVA-ului) dacă pachetul de servicii se „consideră ca un serviciu unic prestat de [respectiva] agenție de turism unui client”, însă cea de a doua agenție de turism aplică propria marjă?

26. Comisia subliniază de asemenea că, în temeiul unei jurisprudențe constante, dispozițiile care sunt prin natură excepții de la un principiu trebuie interpretate în mod strict(16). Regimul marjei este o excepție la principiul impozitării în fiecare etapă a lanțului de operațiuni și al deducerii taxei pe intrări în fiecare etapă anterioară etapei vânzării cu amănuntul(17).

27. Deși este de acord cu faptul că criteriul clientului ar fi mai adecvat pentru atingerea obiectivelor regimului marjei, Comisia subliniază că statele membre sunt obligate să aplice

legisla?ia Uniunii privind TVA?ul chiar dac? nu o consider? perfect?(18).

28. Cu toate acestea, Comisia precizeaz? c?, în opinia sa (care pare s? rezulte din obiectivul regimului mai degrab? decât din orice alt? formulare din legisla?ie), regimul marjei ar trebui s? se aplice atunci când o întreprindere, care (în calitate de persoan? juridic?) nu poate fi „c?l?tor”, achizi?ioneaz? un pachet de servicii pentru c?l?torii pentru a fi utilizat de propriul personal. Important este pur ?i simplu faptul ca pachetul de servicii s? nu fie vândut c?l?torului efectiv.

29. În schimb, statele membre pârâte(19) accentueaz? necesitatea de a asigura atingerea obiectivelor regimului marjei.

30. În ceea ce prive?te principalul argument lingvistic al Comisiei, acestea subliniaz? faptul c? formularea utilizat? într-o versiune lingvistic? a unei dispozi?ii a Uniunii nu poate s? serveasc? drept unic? baz? pentru interpretarea sa sau s? înlocuiasc? celelalte versiuni lingvistice. În caz de neconcordan?? între versiunile lingvistice, dispozi?ia trebuie s? fie interpretat? în func?ie de economia general? ?i de finalitatea reglement?rii din care face parte(20). O astfel de abordare teleologic? a fost adoptat? de Curte pentru a statua c? regimul marjei se aplic? unui hotelier care ofer? clien?ilor s?i un pachet de servicii care include cazarea, transportul de întoarcere ?i o excursie ghidat?, serviciile de transport fiind cump?rate de la ter?i, chiar dac? nu este, formal vorbind, o agen?ie de turism sau un tur?operator(21). În acela?i mod ar trebui aplicat ?i în acest caz pentru a se asigura atingerea corespunz?toare a obiectivelor regimului.

31. Caracterul illogic al utiliz?rii anumitor formule subliniat de Comisie este, în opinia statelor membre, neconcludent. În versiunea englez? a dispozi?iilor (din care rezult? toate celelalte versiuni care utilizeaz? termenul „client”) nu se men?ioneaz? agen?ii de turism care ac?ioneaz? fa?? de *clien?ii lor* în nume propriu, ci agen?ii de turism care ac?ioneaz? fa?? de *clien?i* (nu neap?rat direct fa?? de propriii clien?i) în nume propriu. Astfel nu exist? nicio redundan?? evident? în respectiva formulare – care s? fie, în orice caz, re?inut? de Comisie în modificarea propus?. Totu?i, de vreme ce se specific? faptul c? regimul marjei nu se aplic? agen?iilor de turism care ac?ioneaz? doar ca intermediari, formularea „în nume propriu” ar putea fi redundant? în orice interpretare. ?i, astfel cum Curtea a statuat, formularea „ce este achitat? de client” nu poate fi interpretat? în mod literal, ci poate include pl??i de c?tre ter?i(22).

32. Statele membre pârâte subliniaz? de asemenea c? Curtea a sus?inut în mod constant c? cerin?a privind o interpretare strict? a excep?iilor de la principiile sistemului TVA?ului nu presupune ca termenii utiliza?i s? poat? fi interpreta?i astfel încât s? priveze respectivele excep?ii de efectul prev?zut ?i c? orice interpretare trebuie s? fie coerent? cu obiectivele vizate ?i s? respecte principiul neutralit??ii fiscale(23).

33. Statele membre afirm? c? trimiterea efectuat? de Comisie la Hot?rârea Comisia/Spania, citat? anterior(24), nu este relevant?. Aceast? cauz? viza o dispozi?ie din A ?asea directiv? a c?rei interpretare era clar? potrivit modului s?u de redactare. În prezenta cauz? este evident c? modul de redactare poate s? dea na?tere unor diferite interpret?ri ?i într?adev?r a?a s?a întâmplat.

Analiz?

34. În prezenta cauz?, Curtea nu se afl? într-o situa?ie de invidiat. Nu se poate constata un tipar coerent în modul în care sunt utiliza?i termenii „client” ?i „c?l?tor” în versiunile lingvistice existente ale articolelor 306-310 din Directiva 2006/112 (nici în modul în care sunt defini?i). O propunere a Comisiei de a remedia situa?ia (nici aceasta un model de coeren?? lingvistic?) nu a reu?it s? ob?in? acordul în cadrul Consiliului, c?ruia i?a fost prezentat? în urm? cu mai mult de un deceniu. Se pare c? exist?, dac? nu un impas, cel pu?in o dorin?? comun? insuficient? de a stabili o abordare uniform?. Exist? dou? interpret?ri reciproc incoerente, în favoarea fiec?reia putând fi

prezentate argumente. Opt state membre interpretează dispozițiile într-un mod (anterior, cel puțin treisprezece au procedat astfel), în timp ce celelalte state – niciunul dintre acestea nu a încercat să intervină pentru a-și prezenta punctul de vedere – le interpretează într-un alt mod, fără ca vreunul dintre criterii să se refere neapărat la faptul dacă, în limbile respective, în Directiva 2006/112 se utilizează termenul „c?l?tor” sau „client”.

35. Este greu de evitat impresia că Curtea este chemată să statueze într-o problemă legată de politica în materie de TVA (și de stilul de redactare legislativ) care s-a dovedit a depăși capacitățile sau dorința statelor membre și a legiuitorului.

36. În orice caz, Curtea trebuie să ofere o interpretare juridică a textului actual care va stabili dacă acțiunile Comisiei (în ceea ce privește problema care face obiectul prezentelor concluzii) sunt sau nu sunt întemeiate.

37. În acest context, numărul de state membre care au adoptat unul dintre criterii nu poate, în opinia noastră, să constituie în niciun fel un element juridic pertinent pentru analiza Curții (chiar dacă ar putea constitui un argument politic de o anumită relevanță pentru legiuitor). Indiferent de rezultatul acestei analize, unui număr semnificativ de state membre li se va cere să își modifice legislația. Din același motiv, considerăm că pot avea o valoare persuasivă redusă dificultățile practice care ar putea apărea pentru agențiile de turism dacă oricare dintre interpretări ar fi aplicat uniform, diferite, desigur, de cele cu privire la care regimul marjei este special conceput pentru a le evita. Este puțin probabil ca vreunul dintre criterii să fie perfect în practică, însă, dacă cel puțin opt (anterior, cel puțin treisprezece) state membre au fost în măsură să pună în aplicare dispozițiile într-un anumit mod într-o perioadă semnificativă, eventualele dificultăți generate de respectiva punere în aplicare (luate în considerare mai degrabă individual decât ca parte a unui întreg conflict intern) nu par a fi concludente.

38. Dacă dispozițiile care guvernează regimul marjei ar fi neechivoce, semnificația lor clară ar trebui în principiu să prevaleze, chiar dacă ar afecta într-o anumită măsură atingerea obiectivelor regimului marjei. În opinia noastră, acestea lasă însă loc de interpretare, iar Curtea trebuie să aibă în vedere economia generală și finalitatea acestui regim, precum și jurisprudența sa anterioară în acest context(25).

39. Pare inutilă căutarea unui răspuns printr-o analiză detaliată a modului haotic în care termenii „c?l?tor” și „client” sau echivalenții acestora sunt utilizați în prezent în diferitele versiuni lingvistice ale articolelor 306-310 din Directiva 2006/112. Comisia subliniază faptul că termenul „client” a fost utilizat o singură dată numai în una dintre cele șase versiuni lingvistice inițiale ale articolului 26 din A șasea directivă și a explicat modul în care a apărut această anomalie și cum s-a propagat ulterior. Este convins că – și considerăm că nu trebuie să punem la îndoială această convingere – intenția Consiliului a fost să se utilizeze termenul „c?l?tor” în tot textul.

40. Cu toate acestea, în opinia noastră, nu se poate deduce din intenția de a utiliza în mod constant termenul „c?l?tor” o intenție simultană de a limita aplicarea regimului marjei la situații în care agenția de turism acționează direct față de persoana fizică ce urmează să consume sau să beneficieze de serviciile prestate.

41. Este adevărat că este dificilă interpretarea termenului „c?l?tor”, în sensul său aparent, ca incluzând „o altă agenție de turism”. Cu toate acestea, o lectură contextuală care are în vedere economia generală și finalitatea dispozițiilor poate conduce la o interpretare mai largă.

42. Pe de o parte, termenul „c?l?tor” nu poate primi o interpretare riguros literală în contextul regimului marjei. Pentru Robert Louis Stevenson, a călători era preferabil faptului de a sosi(26), însă s-ar fi putut simți mai puțin optimist dacă s-ar fi confruntat cu întârzieri de zboruri de

avioane, cu locuri înghesuite într-un avion aglomerat sau cu alimente lipsite de gust servite în t?vi mici din plastic. Pentru mul?i, dac? nu pentru majoritatea turi?tilor de ast?zi, accentul s?a deplasat: ceea ce conteaz? este mai degrab? destina?ia ?i nu c?l?torie(27), iar o persoan? poate rezerva o vacan?? într-o sta?iune sau alte locuri de cazare prin intermediul unei agen?ii de turism, planificându?i în acela?i timp propriile mijloace pentru a ajunge la destina?ie. Acesta a fost în special cazul „vacan?elor în automobil” din Hot?rârea Van Ginkel(28), pe care Curtea îl consider? ca încadrându?se în regimul marjei. În plus, este clar c? o persoan? poate cump?ra un pachet de servicii pentru c?l?torii care s? fie utilizat de o alt? persoan?, îns? ar fi surprinz?tor dac? regimul TVA?ului aplicat achizi?iei ar depinde de aspectul dac? respectivul cump?r?tor este c?l?torul efectiv sau o rud?, un înso?itor în vacan?? etc. Nici nu exist?, într?adev?r, niciun motiv ca o vacan?? rezervat? prin intermediul unei agen?ii de turism s? implice o c?l?torie semnificativ?: ar putea fi mai convenabil (sau poate mai pu?in costisitor, în cazul ofertelor promo?ionale) ca o persoan? s? î?i rezerve un sejur complet într-un complex balnear din propriul ora? prin intermediul unei agen?ii de turism decât în mod direct(29). Prin urmare, în sensul regimului marjei, „c?l?torul” nu este neap?rat persoana care „c?l?toare?te”, iar „opera?iunile de turism” efective sau o „c?l?torie” efectiv? nu trebuie s? fac? parte din pachetul de servicii pentru care agen?ia de turism trebuie s? aplice regimul.

43. Pe de alt? parte, f?r? a fi nevoie s? fie trase concluzii specifice din modul în care termenul „client” sau echivalentul acestuia este utilizat în diferite versiuni lingvistice, simplul fapt c? s?a permis insinuarea termenului în legisla?ie ?i proliferarea lui în cadrul acesteia tinde s? dezmint? ideea c? legiuitorul a acordat vreodat? o importan?? decisiv? utiliz?rii termenului „c?l?tor”. În plus, se poate observa c? utilizarea din ce în ce mai frecvent? a termenului „client” în dispozi?iile legislative a înso?it frecven?a din ce în ce mai mare a vânz?rilor de pachete de servicii pentru vacan?e sau pentru c?l?torii între agen?iile de turism.

44. Prin urmare, consider?m c? inten?ia legiuitorului de a utiliza un singur termen pentru a desemna persoana care cump?r? c?l?torii, cazare sau servicii similare de la o agen?ie de turism – iar „c?l?tor” este un termen convenabil de utilizat – nu impune limitarea sensului acestui termen la categoria deosebit de restrâns? a respectivelor persoane.

45. În orice caz, Comisia nici nu încearc? s? interpreteze termenul „c?l?tor” în mod literal: include în acest termen de exemplu o entitate comercial? care cump?r? servicii pentru a fi utilizate de angaja?ii s?i, singura condi?ie fiind aceea ca, în opinia sa, pachetul de servicii s? nu fie vândut oric?rei persoane care este consumatorul final.

46. Astfel, nu putem considera textul dispozi?iilor care reglementeaz? regimul marjei ca neechivoc, nici chiar în ipoteza în care inten?ia ini?ial? a fost aceea de a utiliza termenul „c?l?tor” – care nu este, nici el, lipsit de ambiguitate – în tot textul.

47. În aceste condi?ii, termenul poate fi interpretat, în opinia noastr?, astfel încât s? includ? ?i al?i clien?i decât persoanele fizice care beneficiaz? efectiv de serviciile pentru c?l?torii sau pentru vacan?e achizi?ionate de la o agen?ie de turism (sau, astfel cum sugereaz? Comisia, decât cei care cump?r? în beneficiul respectivelor persoane) ?i, într?adev?r, astfel încât s? includ? ?i alte agen?ii de turism, care vor vinde apoi serviciile respective. Având în vedere incertitudinea în ceea ce prive?te versiunile lingvistice, ar trebui interpretat astfel dac? această interpretare este impus? de economia general? ?i de finalitatea regimului marjei. În lumina unei astfel de cerin?e, Curtea a interpretat deja termenul „agen?ie de turism” pentru a include un hotelier care ofer? un pachet de servicii de cazare ce include transport ?i excursii ?i un comerciant care organizeaz? c?l?torii lingvistice ?i de studiu în str?in?tate(30). O alt? paralel? poate fi realizat? cu interpretarea pe care a dat-o Curtea formul?rii „persoanele care practic? sportul” – care, dup? cum s?a recunoscut, se refer?, în utilizarea obi?nuit?, doar la persoane fizice –, care se poate referi ?i la persoane juridice

și asociații neînregistrate în sensul articolului 13 secțiunea A alineatul (1) litera (m) din Așea directivă [în prezent, articolul 132 alineatul (1) litera (m) din Directiva 2006/112](31).

48. În mod esențial, excluderea din domeniul de aplicare al regimului marjei a vânzării de pachete de servicii pentru clienții sau pentru vacanșe de către o agenție de turism sau de către un turoperator unei alte agenții de turism care le va vinde la rândul său ar fi în directă contradicție cu cele două obiective pe care – după cum se admite în prezenta procedură – acest regim trebuie să le atingă.

49. Curtea a recunoscut obiectivul de a adapta normele generale privind locul impozitării, suma impozabilă și deducerea taxei aferente intrărilor pentru a fi luat în considerare multitudinea de servicii dintr-un pachet de servicii pentru clienții sau pentru vacanșe și locurile în care sunt prestate acestea, care implică pentru agențiile de turism și pentru turoperatori dificultăți practice de natură să le împiedice operațiunile(32). Când o agenție de turism A grupează un pachet de servicii care include de exemplu o vizită ghidată a mai multor state membre, cu cazare, mese la restaurant și vizite la obiective turistice în fiecare dintre acestea, și vinde respectivul pachet de servicii unei agenții de turism B, care îl vinde persoanelor fizice care vor participa la respectiva vizită, toate dificultățile practice apărute sunt întâmpinate de agenția A, iar nu de agenția B. Chiar dacă locul efectuării de către agenția A a vânzării către agenția B nu este în statul membru în care este stabilită agenția B, dificultățile agenției B nu sunt în principiu mai mari decât cele implicate de o simplă furnizare de bunuri transfrontaliere – și anume necesitatea de a obține o rambursare sau o deducere a taxei aferente intrărilor plătite pentru o operațiune într-un alt stat membru. Situația agenției B nu justifică, în sine, neapărat aplicarea unui regim al marjei special. Agenția A, în schimb, trebuie să se confrunte cu taxa aferentă intrărilor aplicată unor servicii diverse, la cote diferite, în state membre diferite – tocmai situația pentru care este prevăzut regimul marjei. Cu toate acestea, în temeiul criteriului cliențului promovat de Comisie în prezenta cauză, doar agenția B va beneficia de regim, în timp ce agenția A nu va beneficia de acesta.

50. Observații comparabile se aplică în ceea ce privește al doilea obiectiv, acela de a asigura alocarea corectă a veniturilor din TVA statului membru în care este prestat și primit de fapt serviciul respectiv. Dacă, în exemplul de mai sus, regimul marjei nu se aplică vânzării de către agenția A agenției B, agenția A va recupera sumele din TVA-ul încasat pe serviciile prestate pentru turiți și de care au beneficiat aceștia din statele membre vizitate, un proces care va avea eventual ca rezultat plata netă către agenția A a majorității sau a tuturor sumelor respective(33) și pierderea veniturilor din TVA în respectivele state membre. Deși armonizat la nivelul Uniunii, TVA-ul este o taxă națională, percepută în fiecare stat membru la propriile cote și conform propriilor norme detaliate. Aceasta este definită la articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112 ca „taxă generală de consum”. Deși titlul V (articolele 31-61) din Directiva 2006/112 stabilește norme speciale privind locul livrării în care există un element transfrontalier, este inerent ideii unei taxe pe consum că ar trebui să se cristalizeze în momentul și în locul consumului efectiv (și anume, pentru o taxă necumulativă în lanț precum TVA, consumul final la capătul lanțului de aprovizionare). În situația în cauză, serviciile relevante sunt furnizate și consumate fizic în același stat membru. Elementul transfrontalier este, în raport cu respectivele servicii, în esență artificial – în statul membru al agenției A sunt prestate serviciile agenției A, iar nu cele ale prestatorilor de servicii din statele membre vizitate. Prin urmare, ar fi contrar nu numai obiectivelor regimului marjei, ci și unui principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului pe care regimul este conceput să îl susțină ca veniturile provenite din consumul într-un stat membru să se acumuleze în beneficiul altui stat membru, în care nu a fost prestat niciunul dintre serviciile care au generat în mod direct respectivul consum.

51. Este adevărat că derogările de la regimul general ar trebui interpretate în mod strict, însă, astfel cum au subliniat statele membre, aceasta nu înseamnă că termenii ar trebui să fie

interpreta?i astfel încât s? îi priveze de efectul dorit. În prezenta cauz?, interpretarea propus? de Comisie ar face chiar acest lucru(34).

52. Pe această baz?, suntem obliga?i s? concluzion?m nu numai c? criteriul clientului este mai adecvat decât criteriul c?l?torului pentru atingerea obiectivelor regimului marjei, ci ?i c? acesta din urmă împiedic? de fapt atingerea respectivelor obiective în situa?ii de tipul celor în care Comisia sus?ine c? ar trebui s? fie aplicat. O astfel de concluzie ni se pare suficient? pentru a justifica respingerea ac?iunilor Comisiei în toate aceste cauze (sub rezerva c?, în cauza C?189/11 Comisia/Spania, exist? alte trei aspecte care trebuie stabilite).

53. Acestea fiind spuse, ar putea fi util s? se men?ioneze, pe scurt, celelalte argumente importante semnalate de statele membre pârâte, care sus?in de asemenea acest punct de vedere, precum ?i s? se r?spund? la anumite argumente ale Comisiei.

54. În primul rând, statele membre subliniaz? principiul neutralit??ii fiscale, inherent sistemului TVA?ului, în sensul c? TVA?ul nu ar trebui aplicat într?un mod în care s? denatureze concuren?a între furnizori(35). Acestea precizeaz? c?, întrucât (astfel cum am explicat la punctele 49 ?i 50 de mai sus) dificult??ile practice ?i administrative implicate de elaborarea unui pachet de servicii pentru c?l?torii nu sunt înl?turate de interpretarea Comisiei conform c?reia pachetul de servicii este vândut unei alte agen?ii de turism, respectiva interpretare favorizeaz? tur?operatorii ?i agen?iile de turism mai mari în detrimentul celor mai mici, care sunt mai pu?in susceptibile s? dispun? de resursele necesare pentru a face fa?? acestor dificult??i. Cele din urmă sunt, în consecin??, mai pu?in capabile s? elaboreze pachete de servicii pentru a fi vândute altor agen?ii de turism. În plus, interpretarea Comisiei implic? în mod nejustificat aplicarea diferit? a TVA?ului în privin?a opera?iunilor unei persoane impozabile în func?ie de identitatea clientului acesteia mai degrab? decât în func?ie de un criteriu legat de opera?iune sau de furnizor.

55. Suntem de acord cu această analiz?. Criteriul dimensiunii va oferi agen?iilor mai mari un avantaj fa?? de agen?iile mai mici ?i în alte moduri, îns? aplicarea normelor în materie de TVA nu ar trebui s? adauge discrimin?ri suplimentare. Este adev?rat de asemenea c? principiul neutralit??ii, în acest sens, nu este o regul? de drept primar care poate condi?iona validitatea unei dispozi?ii, ci un principiu de interpretare care s? fie aplicat concomitent cu alte astfel de principii(36). În prezenta cauz?, aplicarea sa sus?ine totu?i concluzia la care am ajuns pe baza principiului care impune ca o dispozi?ie a c?rei semnifica?ie (în special în cazul în care exist? versiuni lingvistice contradictorii) nu este clar? s? fie interpretat? în func?ie de economia general? ?i de finalitatea reglement?rii din care face parte.

56. În al doilea rând, Comisia a sus?inut c? formularea „în nume propriu” de la articolul 306 din Directiva 2006/112 este redundant? în cazul în care este adoptat criteriul clientului, deoarece agen?iile de turism ac?ioneaz? întotdeauna în nume propriu în raport cu clien?ii lor (în caz contrar, persoanele în raport cu care ar ac?iona nu ar fi clien?ii lor).

57. Acest argument pare slab. De?i este adev?rat c? un termen sau o formulare utilizat? în legisla?ie ar trebui în principiu considerat? ca servind însu?i obiectivului prev?zut, nu putem accepta ca o interpretare care nu face altceva decât s? evite redundan?a s? prevaleze fa?? de alta care serve?te mult mai clar obiectivului reglement?rii în ansamblu. Redundan?a nu este necunoscut? în legisla?ie. În prezenta cauz?, formularea „în nume propriu” poate fi cu u?urin?? considerat? ca o simpl? anticipare a excluderii, în urm?toarea teză, a agen?iilor de turism care ac?ioneaz? exclusiv ca intermediari. În plus, observ?m c?, în propunerea Comisiei din 2002 de modificare a articolului 26 din A?asea directiv?, care ar trebui s? pun? în aplicare criteriul clientului, se utilizeaz? în continuare formularea „opera?iunilor desf??urate de agen?iile de turism care ac?ioneaz? fa?? de clien?i în nume propriu”, perpetuând astfel presupusa redundan??.

58. În al treilea rând, Comisia susține că definiția „marjei” de la articolul 308 din Directiva 2006/112 este neaplicabilă dacă este adoptat criteriul clientului. Dacă o agenție de turism A elaborează un pachet de servicii și îl vinde unei agenții de turism B, care îl vinde unui cîștor, atunci cum se poate ca marja agenției A să fie diferența dintre prețul fîr TVA plătit de cîștor și costul efectiv suportat de agenția A pentru bunurile și serviciile furnizate de alte persoane impozabile în beneficiul direct al cîștorului, când prețul plătit de client include nu numai marja agenției A, ci și marja agenției B?

59. Dacă, în stadiul actual al reglementării, termenul „cîștor” ar fi, în opinia noastră, interpretat în sens mai larg, pentru a include tot felul de clienți, în special alte agenții de turism, problema ar dispărea(37). În plus, astfel cum au subliniat statele membre, formularea „ce este achitat de client” nu poate fi interpretată în mod literal în acest context(38).

60. În al patrulea rând, Comisia face trimitere la Hotărârea Comisia/Spania, citată anterior(39), în sensul că statele membre nu pot ignora dispozițiile exprese ale directivelor privind TVA-ul pentru a obține un rezultat mai coerent cu obiectivele generale ale respectivei legislații.

61. Și în acest caz suntem de acord cu statele membre că jurisprudența nu exclude o interpretare care să producă un astfel de rezultat cu excepția situației în care aceasta este în contradicție cu o dispoziție clară și neechivocă. Dispozițiile care fac obiectul prezentei cauze nu sunt, astfel cum s-a demonstrat pe larg, neechivoce.

62. În cele din urmă, trebuie recunoscut totuși faptul că criteriul clientului nu este un panaceu pentru toate posibilele imperfecțiuni din cadrul regimului marjei. Dezavantajul cel mai evident este prezentat de Comisie în expunerea de motive privind modificările propuse de aceasta la A șasea directivă:

„Mai multe state membre au semnalat și aspectul cîștorilor de afaceri, precum și problema pe care acesta o provoacă societăților, care sunt de fapt consumatorii finali ai pachetelor de servicii pentru cîștorii, deoarece nu vor putea, în baza noilor dispoziții propuse ale articolului 26, să deducă TVA-ul rezidual aferent intrărilor. În cazul în care comandă un pachet de servicii pentru cîștorii de la o agenție de turism, vor plăti un preț cu TVA și, prin urmare, respectiva societate nu va putea să deducă acest TVA, deși respectivul pachet de servicii pentru cîștorii este utilizat în scop de afaceri. Aceasta va genera TVA-ul rezidual în etapa de consum intermediar, ceea ce contravine principiului de bază al neutralității sistemului TVA-ului comunitar.”(40)

63. Deși recunoscut, această problemă nu este abordată în modificarea propusă. În prezenta cauză, Comisia propune o interpretare conform căreia termenul „cîștor” să includă societăți care achiziționează cîștorii de afaceri – în acest fel, aplicându-se de fapt criteriul clientului (și incluzând astfel TVA-ul rezidual într-o etapă intermediară).

64. Problema ar putea fi evitată numai dacă criteriul cîștorului ar fi adoptat în cea mai strictă interpretare a sa, astfel încât regimul marjei să se aplice numai în cazul în care clientul agenției de turism este o persoană fizică ce consumă serviciile vândute. În cazul în care clientul ar fi o persoană juridică impozabilă, s-ar aplica regimul normal și, dacă serviciile achiziționate ar fi utilizate strict în scop comercial și ar constitui componente ale costului operațiunilor impozabile ale întreprinderii, întregul TVA aplicat respectivelor servicii, în plus față de cel aplicat marjei agenției de turism, ar putea fi dedus din taxa aplicată respectivelor operațiuni, iar principiul neutralității TVA-ului aplicat persoanelor impozabile ar fi respectat.

65. Aceasta nu reprezintă însă interpretarea pe care o propune Comisia pentru criteriul cîștorului. În plus, obiectivele regimului marjei sunt, astfel cum s-a convenit, în special de a

simplifica procedurile și de a asigura alocarea corectă a venitului din TVA. Nu s-a sugerat în niciun fel că a fost prevăzut și pentru a garanta deductibilitatea completă a taxei aferente intrărilor aplicate serviciilor pentru călătorii utilizate în scopuri comerciale impozabile, chiar dacă acesta ar reprezenta un obiectiv dezirabil.

66. Existența problemei pe care am descris-o nu ne determină, în consecință, să ne revizuim concluzia conform căreia criteriul clientului ar trebui aplicat într-o interpretare corectă a regimului marjei, având ca rezultat faptul că acțiunile Comisiei ar trebui respinse în măsura în care acestea impun să se constate că, permițându-le agenților de turism să aplice regimul marjei în cazurile în care prestează servicii pentru călătorii altor persoane decât călătorii, statele membre nu și-au îndeplinit obligațiile care le revin în temeiul articolelor 306-310 din Directiva 2006/112.

Cheltuieli de judecată

67. În temeiul articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Toate statele membre pârâte au solicitat cheltuieli de judecată. În temeiul articolului 140 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, statele membre care au intervenit în litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată.

Concluzie

68. În lumina tuturor considerațiilor de mai sus, considerăm că – sub rezerva analizei și a concluziilor expuse în Concluziile noastre separate prezentate în cauza C-189/11 în ceea ce privește celelalte obiecții împotriva Regatului Spaniei – Curtea ar trebui:

- să respingă acțiunile inițiate de Comisie,
- să oblige Comisia la plata cheltuielilor de judecată suportate de statele membre în calitate de pârte și
- să dispună ca statele membre să suporte cheltuielile de judecată pe care le-au suportat în calitate de părți interveniente.

Anexa I

Articolele 306-310 din Directiva 2006/112 (sublinierile noastre)

„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 *clienti* 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 agenților de turism care acționează exclusiv ca intermediari și căroră li se aplică articolul 79 primul paragraf litera (c)[(41)] în scopul calculării sumei impozabile.

(2) În sensul prezentului capitol, turoperatorii 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

activităţi economice sau un sediu permanent de la care agenţia de turism a efectuat prestarea de servicii.

Articolul 308

Baza de impozitare şi preţul fără TVA, în sensul articolului 226 punctul 8, pentru serviciul unic prestat de agenţia de turism este marja agenţiei de turism, şi anume, diferenţa dintre valoarea totală, fără TVA, ce este achitată de *client* şi costul efectiv suportat de agenţia de turism pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii asigurate de alte persoane impozabile, în cazul în care respectivele operaţiuni sunt direct în beneficiul *clientului*.

Articolul 309

În cazul în care operaţiunile pentru care agenţia de turism a recurs la alte persoane impozabile sunt realizate de acestea în afara Comunităţii, prestarea de servicii efectuată de agenţia de turism se consideră ca activitate intermediară scutită în conformitate cu articolul 153.

În cazul în care operaţiunile sunt realizate atât în Comunitate, cât şi în afara acesteia, doar partea serviciilor agenţiei de turism aferente operaţiunilor efectuate în afara Comunităţii poate fi scutită.

Articolul 310

TVA percepută agenţiei de turism de alte persoane impozabile pentru operaţiunile prevăzute la articolul 307 şi care sunt direct în beneficiul *clientului* nu sunt deductibile sau rambursabile în niciun stat membru.”

Anexa II

Articolul 26 din A şasea directivă (sublinierile noastre)

„Regimul special pentru agenţiile de turism

(1) Statele membre aplică taxa pe valoarea adăugată, în conformitate cu prezentul articol, operaţiunilor desfăşurate de agenţiile de turism care acţionează faţă de *clienti* în nume propriu şi folosesc, pentru realizarea operaţiunilor de turism, livrări de bunuri sau prestări de servicii oferite de alte persoane impozabile. Prezentul articol nu se aplică agenţiilor de turism care acţionează exclusiv ca intermediari şi cărora li se aplică articolul 11 secţiunea A alineatul (3) litera (c)[(42)]. În sensul prezentului articol, sunt consideraţi agenţii de turism şi turoperatorii.

(2) Operaţiunile efectuate de o agenţie de turism pentru realizarea unei călătorii se consideră un serviciu unic prestat de o agenţie de turism unui *client*. Acesta se impozitează în statul membru în care agenţia de turism şi-a stabilit sediul activităţii economice sau un sediu permanent de la care agenţia de turism a efectuat prestarea de servicii. Baza de impozitare şi preţul fără taxa pe valoarea adăugată, în sensul articolului 22 alineatul (3) litera (b), pentru acest serviciu este marja agenţiei de turism, şi anume diferenţa dintre valoarea totală, fără taxa pe valoarea adăugată, ce este achitată de *client* şi costul efectiv suportat de agenţia de turism pentru livrarea de bunuri şi prestarea de servicii asigurate de alte persoane impozabile, în cazul în care respectivele operaţiuni sunt direct în beneficiul *clientului*.

(3) În cazul în care operaţiunile pentru care agenţia de turism a recurs la alte persoane impozabile sunt realizate de acestea în afara Comunităţii, prestarea de servicii efectuată de agenţia de turism se consideră ca activitate intermediară scutită în conformitate cu articolul 15 alineatul (14). În cazul în care operaţiunile sunt realizate atât în Comunitate, cât şi în afara acesteia, doar partea serviciilor agenţiei de turism aferente operaţiunilor efectuate în afara

Comunității poate fi scutit?.

(4) TVA perceput? agen?iei de turism de alte persoane impozabile pentru opera?iunile prev?zute la paragraful 2 ?i care sunt direct în beneficiul *clientului* nu sunt deductibile sau rambursabile în nici un stat membru.”

Anexa III

Terminologia utilizat? în diferitele versiuni lingvistice

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

ELEANOR Sharpston

prezentate la 6 iunie 2013(43)

Cauza C?189/11

Comisia European?

împotriva

Regatului Spaniei

„TVA – Regimul special pentru agen?iile de turism”

1. Prezent?m ast?zi Concluziile comune în această cauz?, precum ?i în cauzele C?193/11, Comisia/Polonia, C?236/11, Comisia/Italia, C?269/11, Comisia/Republica Ceh?, C?293/11, Comisia/Grecia, C?296/11, Comisia/Fran?a, C?309/11, Comisia/Finlanda, ?i C?450/11, Comisia/Portugalia. Prezentele concluzii se limiteaz? la o problem? comun? tuturor celor opt cauze (?i care reprezint? unica problem? în ?apte dintre acestea): dac?, pe baza unei interpret?ri corecte a Directivei 2006/112(44), regimul special al TVA?ului aferent marjei pentru agen?iile de turism (denumit în continuare „regimul marjei”) prev?zut la articolele 306-310 din directiva sus?men?ionat?, se aplic? indiferent de împrejurarea c? clientul este sau nu este aceea?i persoan? cu c?l?torul (denumit? în continuare „criteriul clientului”) sau dac? se aplic? numai în situa?ia în care clientul este aceea?i persoan? cu c?l?torul (denumit? în continuare „criteriul c?l?torului”).

2. Pentru expunerea cadrului constituit de reglementarea Uniunii privind regimul marjei, a cadrului derul?rii procedurilor de constatare a neîndeplinirii obliga?iilor ?i a tuturor aspectelor legate de problema comun? celor opt cauze, facem trimitere la acele concluzii în care conchidem c? ac?iunile Comisiei ar trebui respinse în m?sura în care impun s? se constate c?, permi?ând agen?iilor de turism s? aplice regimul marjei în cazurile în care presteaz? servicii pentru c?l?torii unor alte persoane decât c?l?torii, statele membre nu ?i?au îndeplinit obliga?iile care le revin în temeiul articolelor 306-310 din Directiva 2006/112 (pentru textul respectivelor dispozi?ii ?i al articolului 26 din A ?asea directiv?, a se vedea anexele I ?i II la concluziile noastre comune).

3. În prezentele concluzii, abord?m alte trei probleme invocate de Comisie, care vizeaz? doar legisla?ia spaniol? privind regimul marjei ?i care nu au leg?tur? cu problema principal? ?i nici cu

vreuna dintre celelalte ?apte proceduri de constatare a neîndeplinirii obliga?iilor. Acestea vizeaz? excluderea din regimul marjei a situa?iilor în care agen?iile de turism detailiste vând pachete de servicii pentru c?l?torii organizate de agen?ii de turism tur?operatoare(45), declararea valorii TVA?ului inclus? în pre? ?i, respectiv, stabilirea bazei de impozitare pentru o perioad? fiscal?. În aceste concluzii, prezent?m numai legisla?ia ?i argumentele relevante pentru aceste probleme.

Legisla?ia Uniunii

4. Articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112 prevede:

„Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor ?i serviciilor a unei taxe generale de consum exact propor?ionale cu pre?ul bunurilor ?i serviciilor, indiferent de num?rul de opera?iuni care au loc în procesul de produc?ie ?i de distribu?ie anterior etapei în care este perceput? taxa.

La fiecare opera?iune, TVA, calculat? la pre?ul bunurilor sau serviciilor la o cot? aplicabil? bunurilor sau serviciilor respective, este exigibil? dup? deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale pre?ului.

Sistemul comun privind TVA se aplic? pân? la etapa de vânzare cu am?nuntul, inclusiv.”

5. Articolul 73 din Directiva 2006/112 prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prev?zute la articolele 74-77[(46)], baza de impozitare include toate elementele care reprezint? contrapartida ob?inut? sau care urmeaz? s? fie ob?inut? de c?tre furnizor sau prestator, în schimbul livr?rii sau al prest?rii, de la client sau de la un ter?, inclusiv subven?ii direct legate de pre?ul livr?rii sau al prest?rii.”

6. Articolele 168 ?i 169 din Directiva 2006/112 se num?r? printre cele care reglementeaz? dreptul de deducere a taxei aferente intr?rilor. În esen??, în temeiul articolului 168, dac? o persoan? impozabil? utilizeaz? bunuri furnizate sau servicii prestate de o alt? persoan? impozabil? în scopul opera?iunilor sale impozitate în aval, în acela?i stat membru, aceasta are dreptul de a deduce TVA?ul pe care îl datoreaz? sau l?a achitat pentru livrarea respectivelor bunuri sau pentru prestarea respectivelor servicii din TVA?ul pe care este obligat? s? îl pl?teasc?. Articolul 169 adaug? alte scopuri pentru care intr?rile pot fi utilizate pentru ca TVA?ul aplicat acestora s? poat? fi dedus din taxa aferent? ie?irilor. Acestea includ, conform literei (a), opera?iuni efectuate în afara statului membru în care TVA?ul este datorat sau achitat, pentru care TVA?ul este deductibil în cazul în care opera?iunile sunt efectuate în statul membru respectiv. În acest sens, potrivit articolului 5 litera (a) din Directiva 2008/9(47), fiecare stat membru ramburseaz? oric?rei persoane impozabile care nu este stabilit? pe teritoriul s?u TVA?ul încasat de la aceasta, în m?sură în care bunurile ?i serviciile respective sunt utilizate, *inter alia*, pentru opera?iunile specificate la articolul 169 litera (a) din Directiva 2006/112.

7. În conformitate cu articolul 220 din Directiva 2006/112, orice persoan? impozabil? se asigur? c? pentru livr?rile de bunuri sau prest?rile de servicii pe care le?a efectuat c?tre alt? persoan? impozabil? sau persoan? juridic? neimpozabil? este emis?, *inter alia*, o factur?.

8. Articolul 226 din Directiva 2006/112 prevede în special:

„F?r? a aduce atingere dispozi?iilor speciale prev?zute de prezenta directiv?, este necesar s? se men?ioneze doar urm?toarele detalii în scopuri TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 ?i 221:

[...]

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

[...]"

Legislația spaniolă

9. Legea nr. 37/1992 reprezintă textul legislativ de bază care reglementează TVA-ul în Spania. Articolele 141-147 reglementează regimul marjei. Comisia citează următoarele dispoziții:

„Articolul 141

1. Regimul special pentru agențiile de turism se aplică:

1. operațiunilor efectuate de agențiile de turism atunci când acționează fața de cîștitori în nume propriu și utilizează pentru organizarea de cîștitorii bunuri furnizate sau servicii prestate de alți întreprinzători sau profesioniști.

În scopul acestui regim special, sunt considerate cîștitorii 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 turoperatori 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 detailiste, de cîștitorii organizate de agenții de turism turoperatorie.

[...]"

„Articolul 142

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

În cazul operațiunilor efectuate pentru alți întreprinzători 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, în factură se poate indica, la cererea persoanei interesate și sub titulatura «valoarea TVA-ului inclusă în preț», o cifră obținută prin înmulțirea prețului total al operațiunii cu 75 și prin împărțirea rezultatului la 100. Respectiva valoare este considerată direct repercutată asupra întreprinzătorului sau profesionistului beneficiar al operațiunii și suportată de către acesta.”

„Articolul 146

1. Persoanele impozabile pot alege să își stabilească baza de impozitare pentru fiecare operațiune în parte sau global pentru fiecare perioadă fiscală.

Alegerea va produce efecte pentru toate operațiunile în privința cărora se aplică regimul special, efectuate de persoana impozabilă într-o perioadă de cel puțin cinci ani și, în lipsa unei declarații

contrare, în anii următori.

2. Stabilirea globală, pentru fiecare perioadă fiscală, a bazei de impozitare corespunzătoare operațiunilor în privința căreia se aplică regimul special se realizează după cum urmează:

1. Costul real total, cu TVA, al livrării de bunuri sau al prestării de servicii de către un alt întreprinzător sau profesionist în favoarea agenției în perioada fiscală corespunzătoare, care sunt efectuate pentru organizarea de călătorii în beneficiul călătorului, va fi dedus din prețul total, cu TVA, perceput clienților pentru operațiunile pentru care fapta impozabilă s-a derulat în aceleași perioade.

2. Baza de impozitare globală este stabilită prin înmulțirea rezultatului cu 100 și prin împărțirea acestui rezultat la 100, la care se adaugă rata de impozitare standard prevăzută la articolul 90 din prezenta lege^[48].

3. Baza de impozitare nu va fi niciodată negativă.

Cu toate acestea, dacă baza de impozitare este stabilită global, în ipoteza în care valoarea care trebuie dedusă depășește valoarea din care trebuie dedusă, diferența poate fi adăugată la valorile care urmează să fie deduse în perioadele fiscale imediat următoare.”

Constatarea solicitată

10. În concluziile noastre comune am analizat plângerea Comisiei cu privire la aplicarea abordării întemeiate pe client, concluzionând că aceasta ar trebui respinsă. În plus, Comisia solicită Curții să constate că

- prin excluderea de la aplicarea regimului marjei a vânzărilor către public efectuate de agențiile detaliste și care intermediază în nume propriu servicii pentru călătorii organizate de agențiile de turism tur operatorie,
- prin autorizarea agențiilor de turism, în anumite împrejurări, să înscrie în facturi o sumă globală fără legătură cu TVA-ul plătit efectiv de client și prin autorizarea acestuia din urmă, în cazul în care este persoană impozabilă, să deducă această sumă globală din TVA-ul de plătit și
- prin autorizarea agențiilor de turism, în măsura în care acestea beneficiază de regimul special, să își stabilească baza de impozitare globală pentru fiecare perioadă fiscală,

Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 73, 168, 169, 226 și 306-310 din Directiva 2006/112 și să oblige Regatul Spaniei la plata cheltuielilor de judecată.

Excluderea vânzărilor către public efectuate de agențiile de turism detaliste de servicii pentru călătorii organizate de agențiile de turism tur operatorie

Argument

11. Comisia consideră că, în conformitate cu articolul 306 din Directiva 2006/112, regimul marjei ar trebui să se aplice întotdeauna „vânzărilor către public efectuate de agenții de turism detaliste de servicii pentru călătorii organizate de agenții de turism tur operatorie”, cu excepția cazului în care agențiile detaliste nu acționează în nume propriu, ci ca intermediari. Cu toate acestea, articolul 141 alineatul 2 punctul 1 din Legea nr. 37/1992 exclude toate vânzările de acest tip din domeniul de aplicare al regimului, nu numai conform prevederilor sale clare, ci și conform interpretării înseși a autorităților spaniole. A interpreta articolul 141 alineatul 2 punctul 1 în sensul că acesta se referă doar la cazurile în care agenția de turism acționează în numele unei terțe

persoane (argumentul Spaniei) ar însemna lipsirea acestuia de orice efect util, deoarece această situație intră deja sub incidența articolului 141 alineatul 1 punctul 1. Această interpretare nu ar explica nici motivul pentru care dispoziția se limitează la cazurile în care această terță persoană este o agenție de turism tur operatorie. Articolul 141 alineatul 2 punctul 1 din Legea nr. 37/1992 este cel puțin ambiguu și, în consecință, incompatibil cu articolul 306 din Directiva 2006/112.

12. Spania este de acord cu faptul că regimul marjei ar trebui aplicat în modul descris de Comisie. Aceasta afirmă că dispoziția în litigiu clarifică doar faptul că, în conformitate cu articolul 306 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 2006/112, agențiile de turism detailiste nu pot aplica regimul atunci când acționează exclusiv ca intermediari, în numele și pe seama agențiilor de turism tur operatorie. Interpretările la care se referă Comisia nu sunt obligatorii. Nu există nicio ambiguitate la articolul 141 alineatul 2 punctul 1 din Legea nr. 37/1992: deoarece articolul 141 alineatul 1 punctul 1 prevede în mod clar că orice operațiune efectuată de o agenție de turism în nume propriu se încadrează în domeniul de aplicare al regimului, este clar că articolul 141 alineatul 2 punctul 1 poate viza numai alte operațiuni decât cele efectuate în nume propriu.

Analiză

13. Litigiul existent între părți privind acest motiv nu vizează interpretarea Directivei 2006/112, ci efectul articolului 141 alineatul 2 punctul 1 din Legea nr. 37/1992, pe care Comisia îl consideră incompatibil cu interpretarea directivei asupra căreia ambele părți sunt de acord.

14. În primul rând, constatăm că modul de redactare a respectivei dispoziții nu indică în niciun fel că efectul său se limitează la situațiile în care o agenție de turism detailistă acționează exclusiv ca intermediar, în numele unei agenții de turism tur operatorie. Potrivit modului său de redactare, aceasta se aplică tuturor vânzărilor efectuate de o agenție de turism detailistă de servicii pentru clienții organizați de o agenție de turism tur operatorie, indiferent dacă agenția detailistă acționează ca intermediar sau achiziționează serviciile de la o agenție de turism tur operatorie și le vinde în nume propriu. Părțile sunt de acord că o normă cu un asemenea efect este incompatibilă cu articolul 306 din Directiva 2006/112: în cazul în care o agenție de turism acționează fața de clienți în nume propriu, regimul marjei trebuie aplicat indiferent dacă aceasta a achiziționat serviciile vândute direct sau de la o altă agenție de turism sau de la un alt tur operator.

15. Comisia a prezentat extrase dintr-o culegere de jurisprudență privind TVA-ul publicat de Ministerul Economiei și Finanțelor din Spania, evidențiind avizele fără caracter obligatoriu emise de Direcția generală pentru venituri care confirmă o interpretare conform căreia dispoziția în litigiu exclude din regimul marjei nu numai vânzările în cazul căroră agenția detailistă acționează ca intermediar (ceea ce este în concordanță cu articolul 306 din Directiva 2006/112), ci și vânzările agenției efectuate în nume propriu (ceea ce nu este în concordanță cu articolul 306 din Directiva 2006/112).

16. În aceste situații, suntem de părere că, *prima facie*, teza Comisiei este întemeiată și că acest motiv ar trebui admis, cu excepția situației în care Spania furnizează probe specifice care să le contrazică pe cele prezentate de Comisie sau un motiv convingător pentru respingerea acesteia.

17. Spania nu a prezentat niciun fel de probe. Aceasta afirmă că dispoziția în litigiu constituie de fapt doar o clarificare – lipsită de ambiguitate – a normei generale conform căreia regimul marjei nu se aplică în cazul în care o agenție de turism nu acționează în nume propriu; clarificarea vizează pur și simplu să includă situația specifică a agențiilor de turism detaliste și a agențiilor de turism tur operatorie. Aceasta afirmă în continuare că avizele interpretative ale Comisiei nu mai sunt valabile și, în orice caz, nu au caracter obligatoriu.

18. Nu considerăm că acesta este un contraargument suficient pentru a combate teza Comisiei. Dispoziția în litigiu este, astfel cum subliniază Comisia, atât redundantă (pentru că repetă o normă prezentată anterior în același articol), cât și inadecvată (pentru că nu indică în mod clar domeniul său de aplicare) pentru clarificare. Argumentul guvernului spaniol conform căruia dispoziția nu este ambiguă și nu lasă loc de interpretare pare lipsit de bun-simț. Comisia a demonstrat că dispoziția a fost interpretată anterior într-un mod complet diferit de cel în care guvernul afirmă în prezent că este interpretată și în care în mod clar urmează să fie interpretată. Faptul că interpretările anterioare nu au caracter obligatoriu și nu mai pot fi aplicate (deși nu există probe concrete în acest sens) nu reduce ambiguitatea. În lipsa oricărei indicații clare și obligatorii conform căreia dispoziția vizează numai cazurile în care agenția de turism detalistă nu acționează în nume propriu, ci în numele și pe seama agenției de turism tur operatorie, este mai mult decât probabil ca operatorii să aplice excluderea din regimul marjei a tuturor situațiilor care intră sub incidența condițiilor explicite ale dispoziției.

19. În consecință, considerăm întemeiat acest motiv.

Declararea valorii TVA-ului incluse în preț

Argument

20. Comisia contestă două aspecte ale articolului 142 al doilea paragraf din Legea nr. 37/1992. Primul aspect este acela că dispoziția permite agențiilor de turism să specifice o „valoare a TVA-ului inclus în preț[ul]” unui serviciu pentru călătorii echivalentă cu 6 % din prețul total al respectivului serviciu și permite clienților care sunt persoane impozabile să deducă respectiva valoare atunci când sunt îndeplinite condițiile pentru deducere. Cu toate acestea, în temeiul regimului marjei, singurul TVA care este inclus în prețul unui serviciu pentru călătorii este cel care grevează marja agenției de turism. În cererea sa, Comisia afirmă că agenția de turism trebuie să factureze o sumă globală cu TVA și că niciun TVA nu poate fi dedus de clienți. În plus, valoarea de 6 % nu corespunde niciunei cote a TVA-ului aplicate în Spania(49). În al doilea rând, dispoziția în cauză este discriminatorie. Aceasta se aplică doar operațiunilor efectuate în Spania, astfel că nu este posibil niciun fel de deducere în cazul operațiunilor efectuate în alte state membre. Articolul 309 din Directiva 2006/112, care vizează doar livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate în afara Uniunii Europene, nu poate justifica o astfel de dispoziție.

21. Spania susține că regimul marjei nu împiedică deducerea taxei aferente intrărilor atunci când sunt îndeplinite condițiile corespunzătoare. Articolul 310 din Directiva 2006/112 nu permite deducerea „TVA percepută agenției de turism de alte persoane impozabile pentru operațiuni [...] care sunt direct în beneficiul clientului”, însă nu vizează TVA-ul datorat în cazul în care o agenție de turism prestează un serviciu unic clientului său în temeiul regimului marjei. În consecință, valoarea TVA-ului în prețul respectivului serviciu ar trebui să fie deductibilă în conformitate cu normele generale. Cu toate acestea, nu există nicio orientare cu privire la modul în care ar trebui stabilită valoarea respectivă. Norma adoptată în Spania urmărește să soluționeze problema și reușește acest lucru într-un mod aproximativ, dar – bazându-se pe analize statistice – în mare măsură adecvat și care permite agențiilor de turism să păstreze secretul comercial în ceea ce privește marjele lor de profit reale. Limitarea normei la operațiunile efectuate în Spania vizează, la

rândul său, pur și simplu să excludă operațiunile efectuate în afara Uniunii Europene, în conformitate cu articolul 309 din Directiva 2006/112.

22. Înedin??, Comisia și-a nuanțat într-o oarecare măsură poziția fermă conform căreia, în temeiul regimului marjei, agenția de turism trebuie să factureze o sumă globală, cu TVA, și că niciun TVA nu poate fi dedus de clienți. Aceasta a admis faptul că dispozițiile ar putea fi interpretate în sensul că TVA-ul aplicat *marjei agenției de turism* poate să fie menționat în factură(50) și, atunci când sunt îndeplinite condițiile pentru deducere, să fie dedus de client. Totuși, a considerat că acesta nu ar reprezenta pentru agențiile de turism un mod obișnuit de a opera, deoarece ar presupune dezvoltarea valorii marjei lor de profit aferente livrării sau prestării(51).

Analiză

23. În ceea ce privește indicarea și posibila deducere a TVA-ului aferent marjei agenției de turism, suntem de părere că este preferabilă poziția Comisiei exprimată înedin?a de audiere a pledoariilor față de cea pe care a exprimat-o în memoriul său. Articolele 306-310 din Directiva 2006/112 nu prevăd niciun motiv pentru care normele obișnuite privind facturarea și deducerea să nu se aplice în cadrul regimului marjei. Se prevede în mod explicit că TVA-ul inclus în prețul bunurilor sau serviciilor pe care agenția de turism le achiziționează în beneficiul cîltorului nu poate fi dedus în temeiul respectivului regim. În schimb, TVA-ul aferent marjei agenției de turism nu este în niciun caz exclus de la deducere și ar trebui să existe posibilitatea ca o persoană imposibilă să deducă respectiva valoare din taxa sa aferentă ieșirilor în temeiul normelor generale, atunci când sunt îndeplinite condițiile pentru deducere. Nici în acest caz nu există vreo derogare la articolele 306-310 de la dispozițiile articolelor 220 și 226 privind informațiile care trebuie furnizate într-o factură emisă unei alte persoane imposibile sau unei alte persoane juridice neimpozabile.

24. În consecință, ne întrebăm dacă Comisia a fost suficient de convingătoare înedin?a de audiere a pledoariilor considerând o factură în care este indicat TVA-ul aferent marjei agenției de turism doar ca o opțiune, care este puțin probabil să fie pusă în practică. Suntem de părere că pot exista motive pentru a considera că este vorba despre o condiție.

25. Cu toate acestea, respectivul aspect nu a fost susținut în fața Curții și nu trebuie, în opinia noastră, să se statueze cu privire la acesta pentru a se soluționa prezentul motiv. Propunem, în consecință, Curții să își întemeieze hotărârea pe următoarele considerente.

26. În primul rând, este clar că rezultatul calculului prevăzut la articolul 142 al doilea paragraf din Legea nr. 37/1992 va corespunde arareori, dacă se va întâmpla vreodată, unei valori a TVA-ului incluse în preț. La o cotă de 6 % din prețul cu TVA, este puțin probabil ca acesta să corespundă vreodată cu valoarea totală a TVA-ului aferent componentelor pachetului de servicii pentru cîltorii și marjei agenției de turism. În cazul în care ar corespunde, deducerea de către clienți a respectivei valori ar fi incompatibilă cu articolul 310 din Directiva 2006/112, care interzice deducerea TVA-ului aferent componentelor unui pachet de servicii pentru cîltorii. Există poate o șansă mai mare ca acesta să corespundă cu valoarea TVA-ului aferent marjei agenției de turism – însă cuvântul cheie este „șansă”. Pentru ca o valoare oarecare a TVA-ului aferent intrărilor să fie deductibilă, aceasta trebuie să corespundă exact – și nu doar aproximativ sau din întâmplare – cu valoarea TVA-ului aferent ieșirilor datorată de furnizor autorității fiscale. Orice alt rezultat ar contraveni principiului neutralității TVA-ului. Ar fi un câștig sau o pierdere de TVA pentru una sau alta dintre persoanele imposibile vizate sau pentru autoritatea fiscală.

27. În al doilea rând – deși cele susmenționate reprezintă în opinia noastră un motiv suficient pentru susținerea cererii Comisiei în acest sens –, aplicarea dispoziției în litigiu se limitează clar

la operațiunile efectuate în Spania, iar nu la operațiunile efectuate în Uniunea Europeană. În plus, Comisia a prezentat deciziile autorităților fiscale care stabilesc faptul că limitarea se aplică de fapt în acest mod și nu scutește doar operațiunile efectuate în afara Uniunii, conform articolului 309 din Directiva 2006/112. În consecință, chiar dacă dispoziția în litigiu ar fi conformă cu normele care reglementează regimul marjei, ar fi discriminatorie în ceea ce privește serviciile pentru clienții prestați în alte state membre decât Spania.

28. În consecință, considerăm întemeiat acest motiv.

Stabilirea bazei de impozitare pe parcursul unei perioade fiscale

Argument

29. Comisia susține că nicio dispoziție din Directiva 2006/112 nu autorizează statele membre să permită agenților de turism care aplică regimul marjei să calculeze o marjă de profit unică pentru toate operațiunile privind pachetele de servicii pentru clienții într-o anumită perioadă fiscală, în temeiul articolului 146 din Legea nr. 37/1992. Articolul 73 și următoarele din Directiva 2006/112 se referă la baza de impozitare pentru furnizorii de bunuri sau prestările de servicii individuale, iar respectivele dispoziții se aplică în cadrul regimului marjei, în măsura în care acesta nu derogă de la dispozițiile menționate(52). Posibilitatea unui calcul global este prevăzută în modificările propuse de Comisie privind articolul 26 din Aseia directivă(53), însă nu este prevăzută în Directiva 2006/112 în forma în vigoare în prezent. Articolul 318 din directiva menționată permite statelor membre să prevadă o simplificare similară în contextul regimului marjei pentru distribuitorii impozabili, însă nu există un echivalent pentru regimul marjei aferent agenților de turism. Opțiunea introdusă în legislația spaniolă ar putea, în plus, să conducă la necolectarea valorilor TVA-ului și la o pierdere a resurselor proprii ale Uniunii.

30. Spania consideră că termenii articolului 308 din Directiva 2006/112 sunt suficient de cuprinzători pentru a permite calculul global al marjei agenției de turism pentru fiecare perioadă fiscală, astfel cum prevede legislația spaniolă. Dispozițiile au caracter opțional, scopul lor este acela de a simplifica procedurile în materie de TVA și sunt neutre în ceea ce privește efectul lor asupra veniturilor.

Analiză

31. Deși prezentul motiv nu a fost extensiv argumentat, suntem de părere că poziția Comisiei este în esență corectă, în temeiul dispozițiilor pe care le citează. Definind principiul sistemului comun al TVA-ului, articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva 2006/112 prevede că TVA-ul va fi perceput „pentru fiecare tranzacție”. Articolul 73 definește baza de impozitare în ceea ce privește o livrare de bunuri sau o prestare de servicii individuală. În plus, un sistem de calcul global pentru fiecare perioadă fiscală, cu posibilitatea de a reporta valori negative pentru perioade ulterioare, nu permite clienților să declare valoarea TVA-ului inclus în operațiunile în amonte ale acestora și astfel să deducă orice astfel de taxă dacă este cazul – și am concluzionat mai sus că sunt cel puțin posibil, dacă nu obligatorii, în cadrul regimului marjei, aplicarea normelor generale privind indicarea TVA-ului aferent marjei agenției de turism în facturi și deducerea ulterioară a acestuia de către client.

32. Astfel, chiar dacă nu suntem convinși de argumentul Comisiei privind o posibilă pierdere a veniturilor proprii ale Uniunii, pentru care nu a prezentat nicio probă, considerăm întemeiat acest motiv.

Cheltuieli de judecată

33. 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 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. În prezenta cauză, considerăm că Curtea ar trebui, pe de o parte, să respingă acțiunea Comisiei în măsura în care aceasta urmărește să se constate că, prin faptul că a permis agenților de turism să aplice regimul marjei atunci când prestează servicii pentru clienții unor alte persoane decât clienții, Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 306-310 din Directiva 2006/112, dar, pe de altă parte, să admită celelalte trei motive discutate în prezentele concluzii. În consecință, este oportună obligarea Regatului Spaniei la plata a trei sferturi din cheltuielile de judecată efectuate de ambele părți și obligarea Comisiei la plata unui sfert din respectivele cheltuieli de judecată. În temeiul articolului 140 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, statele membre care au intervenit în litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată.

Concluzie

34. Având în vedere toate considerațiile de mai sus, precum și cele prezentate în Concluziile noastre comune în această cauză, precum și în cauzele C-193/11, Comisia/Polonia, C-236/11, Comisia/Italia, C-269/11, Comisia/Republica Cehă, C-293/11, Comisia/Grecia, C-296/11, Comisia/Franța, C-309/11, Comisia/Finlanda, și C-450/11, Comisia/Portugalia, suntem de părere că Curtea ar trebui să statueze după cum urmează:

- declară că,
 - prin excluderea din regimul special al marjei pentru agențiile de turism prevăzut la articolele 306-310 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, a vânzărilor către public efectuate de agențiile detailiste și care intermediază în nume propriu servicii pentru clienții organizați de agenții de turism tur operatorie,
 - prin autorizarea agențiilor de turism, în anumite împrejurări, să înscrie în facturi o sumă globală fără legătură cu TVA-ul plătit efectiv de client și prin autorizarea acestuia din urmă, în cazul în care este persoană impozabilă, să deducă această sumă globală din TVA-ul de plătit și
 - prin autorizarea agențiilor de turism, în măsura în care acestea beneficiază de regimul special, să își stabilească global baza de impozitare pentru fiecare perioadă fiscală,
- Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 73, 168, 169, 226 și 306-310 din Directiva 2006/112,
- respinge acțiunea în rest,
 - obligă Regatul Spaniei să suporte trei sferturi din cheltuielile sale de judecată și trei sferturi din cheltuielile de judecată ale Comisiei,
 - obligă Comisia să suporte un sfert din cheltuielile sale de judecată și un sfert din cheltuielile de judecată ale Regatului Spaniei și
 - obligă statele membre care au intervenit în litigiu să suporte propriile cheltuieli de judecată.

1 – Limba original?: engleza.

2 – Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva 2006/112”).

3 – Directiva 90/314/CEE a Consiliului din 13 iunie 1990 privind pachetele de servicii pentru călătorii, vacanțe și circuite (JO 1990, L 158, p. 59, Ediție specială, 13/vol. 9, p. 248). La articolul 1 se prevede că directiva are ca obiect „apropierea actelor cu putere de lege și a actelor administrative ale statelor membre referitoare la pachetele de servicii turistice vândute sau oferite spre vânzare pe teritoriul Comunității”.

4 – 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 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „Așasea directivă”). Articolele 306-310 din Directiva 2006/112 reformează doar structura și modul de redactare ale articolului 26 din Așasea directivă, fără să aducă, în principiu, nicio modificare semnificativă [a se vedea considerentul (3) al Directivei 2006/112].

5 – Conform dispozițiilor Directivei 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare (JO 2008, L 44, p. 23), care anulează și înlocuiește A opta directivă 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării (JO 1979, L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34).

6 – Deși definiția dată de Comisie termenului „călător” este de fapt, într-o oarecare măsură, mai laxă decât aceasta – a se vedea punctul 28 de mai jos.

7 – Comisia a explicat în ședință că textul celei de Așasea directive a fost dezbătut și convenit în cadrul Consiliului în versiunea sa în limba franceză, care a fost prevăzută să servească drept bază pentru toate celelalte limbi; cu toate acestea, contrar acestei intenții, textul final în limba engleză s-a bazat de fapt pe o versiune paralelă în limba engleză care nu a constituit baza discuțiilor. Nu se poate nega totuși faptul că textul a fost adoptat în toate cele șase limbi, fiecare versiune fiind în aceeași măsură autentică.

8 – În anexa I la prezentele concluzii reproducem textul monolingv al articolelor 306-310 din Directiva 2006/112, iar în anexa II, pe cel al articolului 26 din Așasea directivă. În ambele cazuri, am evidențiat cu litere cursive termenul „călător” sau „client”, după caz, sau echivalentul acestuia, la fiecare apariție. În anexa III, am elaborat un tabel în care este indicat termenul utilizat în fiecare dispoziție, în fiecare dintre diferitele versiuni lingvistice. În ședință, Comisia a declarat că Consiliul a stabilit textul final al fiecărei versiuni lingvistice a Directivei 2006/112 fără ca Comisia să aibă ocazia să răspundă la vreuna dintre modificări.

9 – Propunerea de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 77/388/CEE privind regimul special pentru agențiile de turism [COM(2002) 64 final].

10 – Aceasta a fost, în orice caz, intenția. De fapt, cel puțin în versiunile franceză, greacă, italiană și suedeză ale noilor dispoziții propuse par să fi păstrat toate termenul „călător” în cel puțin un caz.

11 – La punctul 4.1.2.1.

12 – Cipru, Letonia, Regatul Unit și Ungaria. Deciziile de Jos și-au modificat ulterior legislația (de la 1 aprilie 2012), iar acțiunea paralelă care a fost inițiată împotriva respectivului stat membru (cauza C-473/11) a fost retrasă.

13 – A se vedea comunicatele de presă ale Comisiei IP/08/333 și IP/11/76.

14 – În plus, obiectivul de a simplifica procedura pentru agențiile de turism a fost subliniat în mod repetat de Curte (a se vedea de exemplu Hotărârea din 9 decembrie 2010, Minerva Kulturreisen C-31/10, Rep., p. I-12889, punctele 17 și 18 și jurisprudența citată). Obiectivul alocării corecte a veniturilor fiscale fost subliniat de avocatul general Tizzano în Concluziile prezentate în cauza First Choice Holidays (Hotărârea din 19 iunie 2003, C-149/01, Rec., p. I-6289), punctul 25, nota de subsol 13.

15 – A se vedea totuși punctul 28 de mai jos.

16 – Pentru un exemplu recent, a se vedea Hotărârea din 17 ianuarie 2013, Comisia/Spania (C-360/11, punctul 18 și jurisprudența citată).

17 – A se vedea articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2006/112.

18 – A se vedea Hotărârea din 6 octombrie 2005, Comisia/Spania (C-204/03, Rec., p. I-8389, punctul 28 și jurisprudența citată).

19 – Nu considerăm utilă atribuirea fiecăruia dintre argumente – ceea ce urmează este, în orice caz, un simplu rezumat – diferitor state membre.

20 – A se vedea de exemplu Hotărârea din 3 martie 2011, Comisia/Deciziile de Jos (C-41/09, Rep., p. I-831, punctul 44 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea Hotărârea din 2 aprilie 1998, EMU Tabac și alții (C-296/95, Rec., p. I-1605, punctul 36).

21 – Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin (C-308/96 și C-94/97, Rec., p. I-6229, punctele 18-27). A se vedea de asemenea Hotărârea din 13 octombrie 2005, iSt (C-200/04, Rec., p. I-8691, punctul 22 și urm.).

22 – A se vedea Hotărârea First Choice Holidays, citată la nota de subsol 14, punctul 28.

23 – Pentru un exemplu recent cu privire la excepții, a se vedea Hotărârea din 21 martie 2013, PCF Clinic AB (C-91/12, punctul 23).

24 – Citată la nota de subsol 18; a se vedea în special punctul 25.

25 – A se vedea jurisprudența citată la nota de subsol 20.

26 – *Virginibus puerisque*, iv, El Dorado (1881).

27 – Acestea sunt, desigur, cazuri în care voiajul sau c?l?toria în sine sau o parte din aceasta reprezint? scopul (anumite croaziere de exemplu sau legendarele c?l?torii cu trenul precum Orient Express) ?i altele în care transportul în sine este unicul serviciu achizi?ionat de la agen?ia de turism (poate, în special, în cazul c?l?toriilor de afaceri). Cu toate acestea, o parte semnificativ? a activit??ii agen?iilor de turism implic? pachete de servicii în care serviciile disponibile la destina?ie reprezint? componenta central?, transportul c?tre ?i din respectiva destina?ie fiind pur ?i simplu un supliment inevitabil.

28 – Hot?rârea din 12 noiembrie 1992 (C?163/91, Rec., p. I?5723).

29 – În Hot?rârea Minerva Kulturreisen, citat? la nota de subsol 14, Curtea a stabilit c? regimul marjei nu se aplic? vânz?rii izolate de bilete la oper? de c?tre o agen?ie de turism, „f?r? prestarea unei opera?iuni de turism”, îns? a specificat clar c? serviciile pentru c?l?torii includ cazare (a se vedea punctele 21-28 din hot?râre).

30 – A se vedea Hot?rârea Madgett ?i Baldwin ?i, respectiv, Hot?rârea iSt, ambele citate la nota de subsol 21.

31 – Hot?rârea din 16 octombrie 2008, Canterbury Hockey Club ?i Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, Rep., p. I?7821, punctul 26 ?i urm). Am observat c?, în aceast? cauz?, Comisia a sus?inut c? dispozi?ia nu ar fi trebuit interpretat? „în mod literal, ci, pentru a garanta o aplicare efectiv? a scutirii pe care o prevede, în func?ie de prestarea serviciilor în cauz?, ?i c?, prin urmare, trebuie luat în considerare nu doar destinatarul formal sau legal al respectivei prest?ri, ci ?i destinatarul concret sau beneficiarul efectiv” (a se vedea punctul 25 din hot?râre).

32 – A se vedea jurispruden?a citat? la nota de subsol 14.

33 – Nu aceea?i ar fi situa?ia numai dac? agen?ia A ar fi înregistrat? în scopuri de TVA în fiecare dintre aceste state membre ?i ar livra bunuri în respectivul stat pentru care TVA?ul aferent ie?irilor a dep??it întregul s?u TVA aferent intr?rilor în statul respectiv. Cu toate acestea, chiar ?i în aceast? situa?ie ar exista un flux de venituri din TVA din statele membre în care serviciile au fost efectiv prestate ?i de care a beneficiat statul membru în care este stabilit? agen?ia A, care ar colecta taxa aferent? ie?irilor aplicat? vânz?rii sale c?tre agen?ia B.

34 – A se vedea punctul 32 de mai sus.

35 – Pentru cel?lalt sens al neutralit??ii fiscale în contextul TVA?ului, a se vedea nota de subsol 40.

36 – A se vedea Hot?rârea din 19 iulie 2012, Deutsche Bank (C?44/11, punctul 45).

37 – Dificultatea este abordat? în modific?rile la articolul 26 din A ?asea directiv? propuse de Comisie, în esen?? prin înlocuirea termenului „c?l?tor” cu termenul „client” în tot textul articolului 26 alineatul (3) [care corespunde cu articolul 26 alineatul (2) ultima teză din versiunea nemodificat?; exist? ?i alte modific?ri, îns? acestea nu au o influen?? deosebit? asupra punctului aflat în discu?ie]. În opinia noastr?, acest fapt demonstreaz? natura în mare m?sur? artificial? a obiec?iei.

38 – A se vedea punctul 31 de mai sus.

39 – Citat? la nota de subsol 18. Comisia citeaz? de asemenea Hot?rârea din 8 mai 2003, Seeling (C?269/00, Rec., p. I?4101, punctul 54).

40 – Document citat la nota de subsol 9, punctul 2 penultimul paragraf. Principiul neutralității menționat în prezenta cauză constă în faptul că TVA-ul ar trebui să fie neutru în ceea ce privește efectul său asupra persoanelor impozabile care nu ar trebui să suporte povara taxei.

41 – Articolul 79 primul paragraf litera (c) privește utilizarea unui cont tranzitoriu pentru decontarea cheltuielilor efectuate în numele și în contul clientului.

42 – Articolul 11 secțiunea A alineatul (3) litera (c) este predecesorul articolului 79 primul paragraf litera (c).

43 – Limba originală: engleza.

44 – Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva 2006/112”). Articolele 306-310 din Directiva 2006/112 au înlocuit articolul 26 din Așasea directivă 77/388/CEE din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „Așasea directivă”).

45 – Agențiile de turism turistooperator stabilesc pachete de servicii de călătorie, însă nu le vând direct publicului. Acestea le vând fie agențiilor de turism detaliste care vând apoi (în nume propriu) pachetele de servicii publicului, fie publicului prin intermediul unor astfel de agenții detaliste care acționează (în numele agenției de turism turistooperator) doar ca intermediari.

46 – Articolele 74-77 vizează, în esență, baza de impozitare în cazul „autoaprovizionare”, în care o persoană impozabilă utilizează bunuri sau servicii care provin din activitatea sa impozabilă altfel decât ca operator impozabil obișnuit.

47 – Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare (JO 2008, L 44, p. 23).

48 – Cota standard de TVA prevăzută la articolul 90 este în prezent de 21 %. În consecință, operația implică înmulțirea cu 100 și împărțirea la 121.

49 – Constatăm că, în conformitate cu documentul Comisiei intitulat „Cotele de TVA care se aplică în statele membre ale Uniunii Europene”, începând cu 14 ianuarie 2013, Spania a aplicat, de exemplu, cota standard de 21 % pentru serviciile de cazare la hotel și pentru accesul în parcurile de distracții (cota pentru serviciile de cazare la hotel este cea care figurează în versiunea în limba engleză a documentului, în timp ce versiunile în limbile franceză și germană prevăd o cotă de 10 %; din păcate, Comisia nu a considerat adecvat să furnizeze nicio altă versiune lingvistică) și o cotă redusă de 10 % pentru transportul de călători și pentru serviciile de restaurant. Procentul de 6 % din prețul cu TVA ar echivala cu o cotă de TVA de aproximativ 6,38 %.

50 – Dimpotrivă, a subliniat Comisia, articolele 325, 332 și 339 nu permit specificarea valorii TVA-ului în facturile emise în temeiul altor regimuri speciale comparabile.

51 – Dorința comercianților de a păstra confidențialitatea în ceea ce privește marjele lor de profit este, în consecință, menționată de ambele părți din prezenta cauză. Aceasta generează o chestiune interesantă, dar care, în opinia noastră, nu este relevantă pentru soluția acțiunii.

52 – A se vedea Hotărârea din 19 iunie 2003, First Choice Holidays (C-149/01, Rec., p. I-6289, punctul 26 și următoarele), cu privire la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, care precede articolul 73 din Directiva 2006/112.

53 – A se vedea textul propus al articolului 26 alineatul (4) în Propunerea de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 77/388/CEE privind regimul special pentru agențiile de turism [COM(2002) 64 final].