

**Downloaded via the EU tax law app / web**

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

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) înainte 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?tore?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 vacanșii 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 vacanșii 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 agențiilor 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 pârâte 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 agențiilor 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 de agenției de turism de alte persoane impozabile pentru operațiunile prevăzute la paragraful 2 și care sunt direct în beneficiul *clientului* nu sunt deductibile sau rambursabile în nici un stat membru.”

### **Anexa III**

*Terminologia utilizată în diferitele versiuni lingvistice*

1 – Limba originală: 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/CCE a Consiliului din 13 iunie 1990 privind pachetele de servicii pentru cîștorii, 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 – A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO 1977, L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”). Articolele 306-310 din Directiva 2006/112 reformează doar structura și modul de redactare ale articolului 26 din A șasea 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, prevăzut 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 „cîștor” este de fapt, într-o oarecare măsură, mai laxă decât aceasta – a se vedea punctul 28 de mai jos.

7 – Comisia a explicat în ?edin?? c? textul celei de A ?asea directive a fost dezb?tut ?i convenit în cadrul Consiliului în versiunea sa în limba francez?, care a fost prev?zut? s? serveasc? drept baz? pentru toate celelalte limbi; cu toate acestea, contrar acestei inten?ii, textul final în limba englez? s?a bazat de fapt pe o versiune paralel? în limba englez? care nu a constituit baza discu?iilor. Nu se poate nega totu?i faptul c? textul a fost adoptat în toate cele ?ase limbi, fiecare versiune fiind în aceea?i m?sur? autentic?.

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 A ?asea directiv?. În ambele cazuri, am eviden?iat cu litere cursive termenul „c?l?tor” sau „client”, dup? caz, sau echivalentul acestuia, la fiecare apari?ie. În anexa III, am elaborat un tabel în care este indicat termenul utilizat în fiecare dispozi?ie, în fiecare dintre diferitele versiuni lingvistice. În ?edin??, Comisia a declarat c? Consiliul a stabilit textul final al fiec?rei versiuni lingvistice a Directivei 2006/112 f?r? ca Comisia s? aib? ocazia s? r?spund? la vreuna dintre modific?ri.

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

10 – Aceasta a fost, în orice caz, inten?ia. De fapt, cel pu?in versiunile francez?, greac?, italian? ?i suedez? ale noilor dispozi?ii propuse par s? fi p?strat toate termenul „c?l?tor” în cel pu?in un caz.

11 – La punctul 4.1.2.1.

12 – Cipru, Letonia, Regatul Unit ?i Ungaria. ??rile de Jos ?i?au modificat ulterior legisla?ia (de la 1 aprilie 2012), iar ac?iunea paralel? care a fost ini?iat? împotriva respectivului stat membru (cauza C?473/11) a fost retras?.

13 – A se vedea comunicatele de pres? ale Comisiei IP/08/333 ?i IP/11/76.

14 – În plus, obiectivul de a simplifica procedura pentru agen?iile de turism a fost subliniat în mod repetat de Curte (a se vedea de exemplu Hot?rârea din 9 decembrie 2010, Minerva Kulturreisen C?31/10, Rep., p. I?12889, punctele 17 ?i 18 ?i jurispruden?a citat?). Obiectivul aloc?rii corecte a veniturilor fiscale fost subliniat de avocatul general Tizzano în Concluziile prezentate în cauza First Choice Holidays (Hot?rârea din 19 iunie 2003, C?149/01, Rec., p. I?6289), punctul 25, nota de subsol 13.

15 – A se vedea totu?i punctul 28 de mai jos.

16 – Pentru un exemplu recent, a se vedea Hot?rârea din 17 ianuarie 2013, Comisia/Spania (C?360/11, nepublicat? înc? în Repertoriu, punctul 18 ?i jurispruden?a citat?).

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

18 – A se vedea Hot?rârea din 6 octombrie 2005, Comisia/Spania (C?204/03, Rec., p. I?8359, punctul 28 ?i jurispruden?a citat?).

19 – Nu consider?m util? atribuirea fiec?ruia dintre argumente – ceea ce urmeaz? este, în orice caz, un simplu rezumat – diferitor state membre.

20 – A se vedea de exemplu Hot?rârea din 3 martie 2011, Comisia/??rile de Jos (C?41/09, Rep., p. I?831, punctul 44 ?i jurispruden?a citat?). A se vedea de asemenea Hot?rârea din 2 aprilie 1998, EMU Tabac ?i al?ii (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, nepublicată încă în Repertoriu, 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 călătoria în sine sau o parte din aceasta reprezintă scopul (anumite croaziere de exemplu sau legendarele călătorii cu trenul precum Orient Express) și altele în care transportul în sine este unicul serviciu achiziționat de la agenția de turism (poate, în special, în cazul călătoriilor de afaceri). Cu toate acestea, o parte semnificativă a activității agențiilor de turism implică pachete de servicii în care serviciile disponibile la destinație reprezintă componenta centrală, transportul către și din respectiva destinație fiind pur și simplu un supliment inevitabil.

28 – Hotărârea din 12 noiembrie 1992 (C-163/91, Rec., p. I-5723).

29 – În Hotărârea Minerva Kulturreisen, citată la nota de subsol 14, Curtea a stabilit că regimul marjei nu se aplică vânzărilor izolate de bilete la operă de către o agenție de turism, „fără prestarea unei operațiuni de turism”, însă a specificat clar că serviciile pentru călătorii includ cazare (a se vedea punctele 21-28 din hotărâre).

30 – A se vedea Hotărârea Madgett și Baldwin și, respectiv, Hotărârea iSt, ambele citate la nota de subsol 21.

31 – Hotărârea din 16 octombrie 2008, Canterbury Hockey Club și Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, Rep., p. I-7821, punctul 26 și urm.). Am observat că, în această cauză, Comisia a susținut că dispoziția nu ar fi trebuit interpretată „în mod literal, ci, pentru a garanta o aplicare efectivă a scutirii pe care o prevede, în funcție de prestarea serviciilor în cauză, și că, prin urmare, trebuie luat în considerare nu doar destinatarul formal sau legal al respectivei prestații, ci și destinatarul concret sau beneficiarul efectiv” (a se vedea punctul 25 din hotărâre).

32 – A se vedea jurisprudența citată la nota de subsol 14.

33 – Nu aceeași ar fi situația numai dacă agenția A ar fi înregistrată în scopuri de TVA în fiecare dintre aceste state membre și ar livra bunuri în respectivul stat pentru care TVA-ul aferent ieșirilor a depășit întregul său TVA aferent intrărilor în statul respectiv. Cu toate acestea, chiar și în această situație ar exista un flux de venituri din TVA din statele membre în care serviciile au fost efectiv prestate și de care a beneficiat statul membru în care este stabilită agenția A, care ar colecta taxa aferentă ieșirilor aplicată vânzărilor sale către agenția 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, nepublicat? înc? în Repertoriu, 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 neutralit??ii men?ionat în prezenta cauz? const? în faptul c? TVA?ul ar trebui s? fie neutru în ceea ce prive?te efectul s?u asupra persoanelor impozabile care nu ar trebui s? suporte povara taxei.

41 – Articolul 79 primul paragraf litera (c) prive?te utilizarea unui cont tranzitoriu pentru decontarea cheltuielilor efectuate în numele ?i în contul clientului.

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