

Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

19 decembrie 2018(*)

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Armonizarea legislațiilor fiscale – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Regimul special pentru agențiile de turism – Furnizarea unei reședințe de vacanță închiriate de la alte persoane impozabile – Prestații suplimentare – Caracter principal sau accesoriu al unei prestații – Cote reduse ale taxei – Cazare pusă la dispoziție de o agenție de turism în nume propriu”

În cauza C-552/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 3 august 2017, primită de Curte la 21 septembrie 2017, în procedura

Alpenchalets Resorts GmbH

împotriva

Finanzamt München Abteilung Körperschaften,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul T. von Danwitz, președintele Camerei a șaptea, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a patra, doamna K. Jürimäe, și domnii C. Lycourgos, E. Juhász (raportor) și C. Vajda, judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 11 iulie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Alpenchalets Resorts GmbH, de M. Laukemann, Rechtsanwalt, și de E. Meilinger;
- pentru guvernul german, de T. Henze și de R. Kanitz, în calitate de agenți;
- pentru guvernul neerlandez, de M. Bulterman și de M. Noort, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de N. Gossement și de B.-R. Killmann, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 5 septembrie 2018,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 98 alineatul (2) primul paragraf și a articolului 306 din 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 TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Alpenchalets Resorts GmbH (denumită în continuare „Alpenchalets”), pe de o parte, și Finanzamt München (Administrația Financiară din München, Germania), pe de altă parte, în legătură cu taxarea punerii la dispoziție a locuințelor de vacanță.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 98 alineatele (1) și (2) din Directiva TVA, care face parte din titlul VIII din aceasta, intitulat „Cote”, statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse și cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III la această directivă.

4 Această anexă III cuprinde „Lista livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse prevăzute la articolul 98”, al cărei punct 12 prevede:

„[C]azarea în hoteluri și unități similare, inclusiv cazarea pentru vacanță și închirierea unor locuri în campinguri sau pe terenuri destinate parcurii rulotelor;

[...]”

5 Capitolul 3, intitulat „Regimul special pentru agențiile de turism” și care figurează sub titlul XII din Directiva TVA, consacrat „Regimurilor speciale”, cuprinde articolul 306, care prevede:

„(1) Statele membre aplică un regim special de TVA, în conformitate cu prezentul capitol, operațiunilor efectuate de agențiile de turism care acționează fața de clienți în nume propriu și folosesc, pentru realizarea operațiunilor de turism, livrări de bunuri sau prestații de servicii oferite de alte persoane impozabile.

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

(2) În sensul prezentului capitol, turoperatorii sunt considerați agenții de turism.”

6 Articolul 307 din această directivă prevede:

„Operațiunile efectuate, în condițiile prevăzute la articolul 306, de o agenție de turism pentru realizarea unei călătorii se consideră ca un serviciu unic prestat de o agenție de turism unui client.

Serviciul unic se impozitează în statul membru în care agenția de turism și-a stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent de la care agenția de turism a efectuat prestarea de servicii.”

7 Potrivit articolului 308 din directiva menționată:

„Baza de impozitare și prețul fără TVA, în sensul articolului 226 punctul 8, pentru serviciul unic prestat de agenția de turism este marja agenției de turism, și anume, diferența dintre valoarea totală, fără TVA, ce este achitată de client și costul efectiv suportat de agenția de turism pentru

livrarea de bunuri sau prestarea de servicii asigurate de alte persoane impozabile, în cazul în care respectivele operațiuni sunt direct în beneficiul clientului.”

8 Articolul 309 din Directiva TVA dispune:

„În cazul în care operațiunile pentru care agenția de turism a recurs la alte persoane impozabile sunt realizate de acestea în afara [Uniunii], prestarea de servicii efectuată de agenția de turism se consideră ca activitate intermediară scutită în conformitate cu articolul 153.

În cazul în care operațiunile sunt realizate atât în [Uniune], cât și în afara acesteia, doar partea serviciilor agenției de turism aferente operațiilor efectuate în afara [Uniunii] poate fi scutită.”

9 Articolul 310 din Directiva TVA prevede:

„TVA-ul perceput agenției de turism de alte persoane impozabile pentru operațiunile prevăzute la articolul 307 și care sunt direct în beneficiul clientului nu sunt deductibile sau rambursabile în niciun stat membru.”

Dreptul german

10 Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri) din 21 februarie 2005 (BGBl. I, p. 386), astfel cum a fost modificat prin Legea din 22 decembrie 2009 (BGBl. I, p. 3950) (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede la articolul 12, intitulat „Cote”:

„(1) Cota taxei se ridică la 19 % din baza de impozitare pentru toate operațiunile impozabile [articolele 10 și 11, articolul 25 alineatul (3), precum și articolul 25a alineatele (3) și (4)].

(2) Taxa se reduce la 7 % pentru următoarele operațiuni:

[...]

11. Închirierea de locuințe sau de camere pe care un comerciant le-a prevăzut ca spații de cazare temporară a unor persoane terțe, precum și închirierea de scurtă durată de locuri în campinguri. Prima teză nu se aplică prestațiilor care nu servesc în mod direct închirierii, chiar dacă aceste prestații sunt achitate prin prețul chiriei.”

11 Articolul 25 din aceeași lege, intitulat „Impozitarea serviciilor de turism”, are următorul cuprins:

„(1) Dispozițiile următoare se aplică serviciilor de turism prestate de un comerciant, care nu sunt destinate activității beneficiarului, dacă comerciantul acționează față de beneficiar în nume propriu și dacă utilizează servicii de turism asigurate de terți. Serviciul prestat de comerciant este considerat ca făcând parte din categoria alte prestații. În cazul în care, în cadrul unei cotații, comerciantul prestează pentru un client mai multe servicii de acest tip, acestea sunt considerate un serviciu unic care intră în categoria altor prestații. Locul altei prestații se stabilește conform articolului 3a alineatul (1). Serviciile de turism efectuate de terți reprezintă livrări de bunuri și alte prestații de servicii asigurate de terți în beneficiul direct al clientului.

(2) Cealaltă prestație este scutită în măsura în care serviciile de turism efectuate de terți care sunt atribuite acestora sunt executate pe teritoriul unei țări terțe. Comerciantul trebuie să stabilească faptul că cerința scutirii este îndeplinită. Bundesministerium der Finanzen (Ministerul Federal al Finanțelor) poate, cu acordul Bundesrat (camera superioară a Parlamentului), să stabilească prin ordonanță modalitățile prin care comerciantul trebuie să prezinte această probă.

(3) Valoarea unei alte prestații reprezintă diferența dintre suma plătită de beneficiar pentru a obține prestația și suma pe care comerciantul o plătește pentru serviciile de turism efectuate de terți. Taxa pe valoarea adăugată nu este inclusă în baza de impozitare. În locul determinării bazei de impozitare pentru fiecare prestație individuală, comerciantul o poate determina fie pe categorii de prestații, fie pentru toate prestațiile efectuate în cadrul perioadei de impozitare.

(4) Prin derogare de la articolul 15 alineatul (1), comerciantul nu este autorizat să deducă drept taxă colectată în amonte valorile taxei care i-au fost percepute separat pentru serviciile de turism efectuate de terți, precum și valorile taxei datorate în temeiul articolului 13b. În plus, articolul 15 rămâne valabil.

[...]"

Litigiul principal și întrebările preliminare

12 În cursul anului 2011, Alpenchalets a închiriat reședințe situate în Germania, în Austria și în Italia de la proprietarii acestora și ulterior le-a închiriat, în nume propriu, unor clienți privați în scopul petrecerii vacanței. În plus față de serviciile de cazare, prestațiile cuprindeau curățenia locuințelor și, în unele cazuri, servicii de spălătorie haine și de aprovizionare cu chifle.

13 Alpenchalets a calculat TVA-ul potrivit marjei sale de profit, conform articolului 25 din Legea privind TVA-ul, sub incidența cotei intră serviciile de turism, și a aplicat cota standard de impozitare. Ulterior, prin scrisoarea din 6 mai 2013, aceasta a solicitat modificarea deciziei sale de impunere și aplicarea cotei reduse de TVA, în temeiul articolului 12 alineatul (2) din Legea privind TVA-ul. Această cerere a fost respinsă de Administrația Financiară din München.

14 Alpenchalets a introdus o acțiune la Finanzgericht (Tribunalul Fiscal, Germania), care a respins-o, pentru motivul că regimul de impozitare a marjei de profit era aplicabil serviciilor de turism în cauză, în temeiul articolului 25 din Legea privind TVA-ul și că aplicarea cotei reduse de impozitare nu era posibilă, deoarece prestarea unui serviciu de turism în sensul acestei dispoziții nu figura pe lista reducerilor de cote de TVA enumerate la articolul 12 alineatul (2) din această lege.

15 În scopul contestării acestei decizii, Alpenchalets a sesizat Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania).

16 Instanța de trimitere arată, pe de o parte, că reiese din Hotărârea din 12 noiembrie 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), că regimul special pentru agențiile de turism este aplicabil serviciilor unei agenții de turism care nu cuprind decât cazarea. Constatând că această soluție a fost confirmată de jurisprudența ulterioară a Curții, instanța de trimitere se întreabă dacă soluția menționată nu ar trebui reexaminată, în lumina Hotărârii din 21 iunie 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), în cadrul căreia este realizată o distincție între caracterul principal și caracterul accesoriu al prestațiilor de servicii.

17 Pe de altă parte, instanța de trimitere consideră necesar să verifice dacă este posibil ca, în cauza cu care este sesizată, să se aplice o cotă redusă de TVA, deși operațiunile efectuate de agențiile de turism, în sensul articolului 306 din Directiva TVA, trebuie considerate ca atare și, în această calitate, nu fac parte din anexa III la această directivă. Potrivit acestei instanțe, în măsura în care închirierea unei locuințe de vacanță în afara regimului special al agențiilor de turism este supusă unei cote reduse de TVA, este posibil să se admită aplicarea aceleiași cote reduse pentru o prestație similară care intră sub incidența regimului special menționat.

18 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) O prestație care constă în esență în punerea la dispoziție a unei reședințe de vacanță, însoțită de prestații suplimentare care trebuie considerate simple prestații accesorii prestației principale, este supusă, potrivit Hotărârii din 12 noiembrie 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), regimului special pentru agențiile de turism, stabilit la articolul 306 din Directiva TVA?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: este posibil ca această prestație să fie supusă atât regimului special pentru agențiile de turism conform articolului 306 din Directiva TVA, cât și cotei reduse de impozitare pentru cazarea pentru vacanță, în sensul articolului 98 alineatul (2) din directiva menționată coroborat cu punctul 12 din anexa III la această directivă?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

19 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 306-310 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că simpla punere la dispoziție de către o agenție de turism a unei reședințe de vacanță închiriate de la alte persoane impozabile sau o asemenea punere la dispoziție a unei reședințe de vacanță însoțită de prestații suplimentare accesorii intră sub incidența regimului special pentru agențiile de turism.

20 Este necesar, mai întâi, să se observe că, în temeiul articolului 306 din Directiva TVA, acest regim special se aplică numai în cazul în care agenția de turism utilizează pentru organizarea călătoriei livrări de bunuri și prestări de servicii achiziționate de la alte persoane impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 octombrie 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punctele 18 și 21).

21 Or, cererea de decizie preliminară nu cuprinde nicio informație cu privire la aspectul dacă proprietarii sau cei care exploatează proprietățile, care au dat spre închiriere reședințele de vacanță către Alpenchalets, sunt sau nu persoane impozabile în scopuri de TVA.

22 Astfel, Curtea nu poate răspunde la prima întrebare decât sub rezerva că acești proprietari sau exploatanți de proprietăți au calitatea de „persoane impozabile în scopuri de TVA”, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere.

23 Astfel cum reiese din modul de redactare a articolului 306 din Directiva TVA, precum și din jurisprudența Curții, regimul special pentru agențiile de turism se aplică numai în cazul în care o agenție utilizează, pentru realizarea călătoriei, bunuri și servicii ale terților, ceea ce înseamnă că propriile servicii, și anume serviciile care nu au fost achiziționate de la terți, ci care au fost furnizate de agenție însuși, nu intră sub incidența acestui regim (a se vedea Hotărârea din 25 octombrie 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punctele 18, 21, 23 și 27).

24 În acest context, regula privind prestația unică evocată de instanța de trimitere și vizată la punctul 18 din Hotărârea din 21 iunie 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), care se aplică în domeniul dreptului comun al TVA, nu poate afecta aprecierea noțiunii menționate în contextul regimului special al TVA aplicabil operațiunilor agențiilor de turism (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 octombrie 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punctul 24).

25 În ceea ce privește aplicarea acestui regim special unui serviciu de punere la dispoziție a unei reședințe de vacanță achiziționat de la terți, este necesar să se amintească, astfel cum

observa instanța de trimitere, că Curtea a constatat, la punctele 23 și 24 din Hotărârea din 12 noiembrie 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), că simpla furnizare a locuinței de către agenția de turism poate intra sub incidența regimului special menționat. Astfel, pentru a răspunde nevoilor clienței, agențiile de turism oferă pachete de vacanțe și de călătorii foarte diverse, care permit clientului să combine, în condițiile pe care el le stabilește, serviciile de transport, de cazare și de orice natură pe care le pot furniza aceste întreprinderi. Excluderea din domeniul de aplicare al articolului 306 din Directiva TVA a prestațiilor furnizate de o agenție de turism pentru singurul motiv că acestea ar cuprinde numai cazarea ar conduce la un regim fiscal complex, în care normele aplicabile în materie de TVA ar depinde de elementele constitutive ale prestațiilor oferite fiecărui client. Un astfel de regim fiscal al încâlca obiectivele acestei directive.

26 Mai multe hotărâri ale Curții au confirmat această jurisprudență.

27 În cauza MyTravel (Hotărârea din 6 octombrie 2005, C-291/03, EU:C:2005:591), agenția de turism organiza vacanțe la preț forfetar, care cuprindeau cazarea și asigurau transportul prin servicii proprii, deci prin mijloace proprii. Astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 19 din această hotărâre, era necesar să se efectueze defalcarea prețului forfetar între cel care intră sub incidența regimului special și cel al prestațiilor furnizate prin mijloace proprii. Operând această defalcare, Curtea a recunoscut că regimul special se poate aplica numai prestațiilor de servicii de cazare.

28 Din cuprinsul punctului 29 din Hotărârea din 13 octombrie 2005, Ist (C-200/04, EU:C:2005:608), reiese că regimul special pentru agențiile de turism se aplică unui operator economic care propune clienților săi, în schimbul plății unei sume forfetare, pe lângă prestațiile legate de formare și de educație lingvistică, furnizate prin mijloace proprii, prestații achiziționate de la alte persoane impozabile, precum transferul către statul de destinație și/sau cedarea în acesta. Conjunctia „și/sau” demonstrează că una dintre aceste prestații este în sine susceptibilă să fie suficientă pentru ca regimul special menționat să se aplice.

29 În Hotărârea din 9 decembrie 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, punctul 21), Curtea a statuat că, deși nu orice prestație furnizată de o agenție de turism făr legătură cu o operațiune de turism face obiectul regimului special al articolului 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 fiscală uniformă (JO 1977, L 145, p. 1), dispozițiile acestui articol 26 fiind reluate la articolul 306 din Directiva TVA, furnizarea de către o agenție de turism a unei locuințe de vacanță intră în domeniul de aplicare al articolului 26 menționat, chiar dacă această prestație cuprinde doar cazarea, nu și transportul.

30 Ordonanța din 1 martie 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120) nu permite să se ajungă la o altă concluzie.

31 În primul rând, la punctul 20 din această ordonanță, Curtea a confirmat în mod clar jurisprudența rezultată din Hotărârea din 12 noiembrie 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435).

32 În al doilea rând, Curtea s-a limitat să constate în această cauză că prestațiile de transport furnizate de un operator economic nu pot intra sub incidența articolului 306 din Directiva TVA, din moment ce acestea sunt furnizate, prin intermediul unui subcontractor, nu clientului însuși, ci unor agenții de turism și din moment ce transportatorul menționat nu prezintă nicio altă caracteristică susceptibilă să asimileze prestațiile cu cele ale unei agenții de turism sau ale unui organizator de circuite turistice.

33 Din moment ce simpla furnizare de locuin?e de vacan?? de c?tre agen?ia de turism este suficient? pentru ca regimul special prev?zut la articolele 306-310 din Directiva TVA s? se aplice, importan?a altor livr?ri de bunuri sau de prest?ri de servicii, care înso?esc eventual această furnizare de locuin?e, nu poate avea inciden?? asupra calific?rii juridice a situa?iei în cauz?, ?i anume c? aceasta intr? sub inciden?a regimului special pentru agen?iile de turism.

34 Astfel, nu este necesar s? se analizeze, dac? este cazul, în lumina jurispruden?ei rezultate din Hot?rârea din 21 iunie 2007, Ludwig (C?453/05, EU:C:2007:369), dac? livr?rile de bunuri sau prest?rile de servicii men?ionate ?i care înso?esc furnizarea de locuin?e de agen?ia de turism au un caracter principal sau accesoriu.

35 Având în vedere considera?iile care preced?, trebuie s? se r?spund? la prima întrebare c? articolele 306-310 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c? simpla punere la dispozi?ie de c?tre o agen?ie de turism a unei re?edin?e de vacan?? închiriate de la alte persoane impozabile sau o astfel de punere la dispozi?ie a unei re?edin?e de vacan?? înso?it? de presta?ii suplimentare, independent de importan?a acestor presta?ii suplimentare, constituie, fiecare, un serviciu unic care intr? sub inciden?a regimului special pentru agen?iile de turism.

Cu privire la a doua întrebare

36 Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere solicit? în esen?? s? se stabileasc? dac? articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? prestarea serviciilor agen?iilor de turism care constau în cazarea pentru vacan??, care intr? în domeniul de aplicare al articolului 307 din Directiva TVA, poate fi supus? unei cote reduse sau uneia dintre cotele reduse care figureaz? la această prim? dispozi?ie.

37 În această privin??, trebuie amintit c?, potrivit chiar termenilor acestui articol 307, opera?iunile efectuate, în condi?iile prev?zute la articolul 306 din această directiv?, de o agen?ie de turism pentru realizarea c?l?toriei sunt considerate, în scopul tratamentului fiscal, un serviciu unic prestat de o agen?ie de turism unui client. Rezult? c?, din moment ce serviciul de cazare pentru vacan?? intr? sub inciden?a regimului special pentru agen?iile de turism, tratamentul s?u fiscal nu urmeaz? regulile aplicabile caz?rii pentru vacan??, ci acest tratament este determinat de regimul special stabilit prin Directiva TVA pentru serviciul unic prestat de o agen?ie de turism.

38 În plus, trebuie constatat c?, în temeiul acestui articol 98 alineatul (2), cota redus? nu se poate aplica decât bunurilor ?i prest?rilor de servicii din categoriile care figureaz? în anexa III la Directiva TVA.

39 Or, serviciul unic prestat de o agen?ie de turism în sensul articolului 307 din această directiv? nu figureaz? în cadrul acesteia.

40 Astfel, cota redus? prev?zut? la articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA nu se aplic? caz?rii pentru vacan?? care intr? sub inciden?a regimului special pentru agen?iile de turism.

41 În consecin??, trebuie s? se r?spund? la a doua întrebare c? articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul c? prestarea de servicii ale agen?iilor de turism care constau în cazarea pentru vacan??, care intr? sub inciden?a articolului 307 din această directiv?, nu poate fi supus? unei cote reduse sau uneia dintre cotele reduse care figureaz? la această prim? dispozi?ie.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

42 Întrucât, în privin?a p?r?rilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident

survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

1) **Articolele 306-310 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că simpla punere la dispoziție de către o agenție de turism a unei reședințe de vacanță închiriate de la alte persoane impozabile sau o astfel de punere la dispoziție a unei reședințe de vacanță însoțită de prestații suplimentare, independent de importanța acestor prestații suplimentare, constituie, fiecare, un serviciu unic care intră sub incidența regimului special pentru agențiile de turism.**

2) **Articolul 98 alineatul (2) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că prestarea de servicii ale agențiilor de turism care constau în cazarea pentru vacanță, care intră sub incidența articolului 307 din această directivă, nu poate fi supusă unei cote reduse sau uneia dintre cotele reduse care figurează la această primă dispoziție.**

Semnături

* Limba de procedură: germana.