Repertoriul jurisprudenței

ORDONANȚA CURȚII (Camera a șasea)

1 martie 2012*

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

În cauza C-220/11,

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

Star Coaches s. r. o.

împotriva

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,

CURTEA (Camera a șasea),

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

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

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

după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Ordonanță

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 306 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

* Limba de procedură: ceha.

2 Această cerere a fost prezentată în cadrul unui litigiu între Star Coaches s. r. o. (denumită în continuare „Star Coaches”), pe de o parte, și Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu [Direcția Finanțelor Publice din orașul Praga (Republica Cehă)], pe de altă parte, cu privire la o înștiințare de plată a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) emisă împotriva sa pentru luna ianuarie a anului 2008.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

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

„(1) Statele membre aplică un regim special de TVA, în conformitate cu prezentul capitol, operațiunilor efectuate de agențiile de turism care acționează 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.

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

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

4 Articolul 307 din aceeași directivă are următorul cuprins:

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

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

5 Articolul 308 din directiva menționată prevede:

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

6 Articolul 310 din Directiva TVA prevede următoarele:

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

Dreptul ceh

7 Legea nr. 235/2004 privind taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) cuprinde un articol 89, intitulat „Regimul special pentru serviciile de călătorie”, care, în versiunea în vigoare în 2008, avea următorul cuprins:

„1) Prestatorul unui serviciu de călătorie care acționează față de clienți în nume propriu aplică regimul special atunci când prestează un serviciu de călătorie în beneficiul clienților.

2) În înțelesul prezentei legi:

a) «prestatorul serviciilor de călătorie» înseamnă persoana impozabilă care prestează clientului un serviciu de călătorie;

b) «client» înseamnă persoana căreia îi este prestat serviciul de călătorie;

c) «serviciu de călătorie» înseamnă prestarea în beneficiul clientului a unui serviciu care include o combinație de servicii turistice și, eventual, de bunuri, atunci când serviciile turistice și bunurile individuale sunt achiziționate de la alte persoane impozabile; prestarea unui serviciu de călătorie este considerată ca fiind o prestare a unui serviciu unic chiar dacă realizarea serviciului de călătorie implică utilizarea mai multor servicii turistice și, eventual, a mai multor bunuri achiziționate de la alte persoane impozabile; prestarea unui serviciu clienților care cuprinde achiziționarea unui singur serviciu turistic, de cazare sau de transport, este de asemenea considerată serviciu de călătorie."

Acțiunea principală și întrebările preliminare

8 Star Coaches desfășoară o activitate de transport de persoane cu autocarul în Republica Cehă și între statele membre. Aceasta asigură transportul fie cu autocare proprii, fie prin recurgerea la subcontractanți, care sunt societăți de transport ale căror operațiuni sunt supuse TVA-ului. Clientela societății este compusă exclusiv din agenții de turism stabilite în Republica Cehă sau în alte state membre. În relația cu clientela sa, Star Coaches acționează totdeauna în nume propriu. Atunci când apelează la un subcontractant, aceasta emite clienților săi o factură care menționează TVA-ul și solicită o rambursare a excedentului de taxă, în temeiul regimului general al TVA-ului.

9 Star Coaches a dedus în repetate rânduri sume importante reprezentând excedent de TVA. În această privință, Finanční úřad pro Prahu 5 (Biroul de finanțe nr. 5 al orașului Praga) a considerat că această societate presta servicii de călătorie și că nu ar fi trebuit să aplice regimul general al TVA-ului, ci regimul special instituit pentru agențiile de turism prevăzut la articolul 89 din Legea privind TVA-ul. La 25 iunie 2008, acesta a emis o decizie rectificativă privind TVA-ul pentru luna ianuarie a anului 2008.

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

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

12 Aceasta evidențiază, în primul rând, o diferență între versiunea în limba cehă a acestei dispoziții și articolul 89 din Legea privind TVA-ul, prin care a fost transpusă în dreptul național respectiva dispoziție. În timp ce aceasta vizează serviciile prestate călătorilor, articolul 89 le privește pe cele prestate clienților agenției de turism, termen care include nu numai călătorii, ci și alte persoane. Instanța de trimitere subliniază însă că există de asemenea diferențe între versiunile lingvistice ale articolului 306 din Directiva TVA, precum și între cele ale articolului 26 din Directiva 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă"), care era aplicabilă înaintea intrării în vigoare a Directivei TVA, unele versiuni utilizând termenul „client", iar altele termenul „călător". Aceasta precizează că mai multe state membre, printre care și Republica Cehă, fac de altfel obiectul unei

acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, pe care Comisia Europeană a introdus-o din cauză că s-a utilizat termenul „client” și s-a vizat astfel, din punctul de vedere al acesteia din urmă, un cerc prea larg de persoane.

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

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

„1) Articolul 306 din [Directiva TVA] se referă numai la serviciile prestate de agențiile de turism utilizatorilor finali ai unui serviciu de călătorie (călătorilor) sau se referă și la serviciile prestate altor persoane (clienților)?

2) O societate de transport care efectuează doar transportul de persoane, prestând agențiilor de turism (iar nu direct călătorilor) servicii de transport cu autocarul, și care nu mai prestează niciun alt fel de serviciu (cazare, informare, consultanță etc.) trebuie considerată agenție de turism în sensul articolului 306 din [Directiva TVA]?”

Cu privire la întrebările preliminare

15 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu privire la domeniul de aplicare material al regimului special al TVA-ului prevăzut la articolele 306-310 din Directiva TVA și, prin a doua întrebare, cu privire la domeniul de aplicare personal al acestui regim.

16 Este necesar ca în primul rând să se răspundă la a doua întrebare, verificând dacă regimul special menționat se aplică unei întreprinderi precum Star Coaches, înainte de a examina, în al doilea rând și dacă este cazul, prima întrebare, referitoare la întinderea domeniului de aplicare material al acestui regim.

Cu privire la a doua întrebare

17 În temeiul articolului 104 alineatul (3) primul paragraf din Regulamentul de procedură, atunci când răspunsul la o întrebare formulată cu titlu preliminar poate fi în mod clar dedus din jurisprudență, Curtea, după ascultarea avocatului general, poate oricând să se pronunțe prin ordonanță motivată, în cuprinsul căreia se face trimitere la jurisprudența existentă.

18 Curtea apreciază că aceasta este situația în prezenta cauză. Astfel, răspunsul la a doua întrebare adresată de instanța de trimitere poate fi dedus cu claritate din jurisprudența referitoare la articolul 26 din A șasea directivă, dispoziție al cărei text este preluat la articolul 306 din Directiva TVA. În consecință, jurisprudența referitoare la noțiunea de agenție de turism în sensul articolului 26 menționat poate fi transpusă aceleiași noțiuni în sensul articolului 306 din Directiva TVA.

19 Astfel, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, obiectivul regimului special al TVA-ului instituit de articolul 26 din A șasea directivă este de a adapta normele aplicabile la caracterul specific al activității agențiilor de turism și a tur-operatorilor. Serviciile prestate de aceste întreprinderi

se caracterizează prin faptul că, cel mai adesea, se compun din mai multe prestări de servicii, în special în materia transportului și a cazării, care se realizează atât în interiorul, cât și în exteriorul statului membru în care întreprinderea are sediul sau un sediu comercial fix. Ca urmare a multitudinii și a localizării serviciilor prestate, aplicarea normelor de drept comun privind locul de impozitare, baza de impozitare și deducerea taxei plătite anterior ar determina dificultăți practice pentru aceste întreprinderi, care ar fi de natură să creeze obstacole în calea exercitării activității lor (a se vedea Hotărârea Van Ginkel, citată anterior, punctele 13-15, Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin, C-308/96 și C-94/97, Rec., p. I-6229, punctul 18, precum și Hotărârea din 19 iunie 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Rec., p. I-6289, punctele 23 și 24).

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

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

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

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

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

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

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

Cu privire la prima întrebare

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

Cu privire la cheltuielile de judecată

28 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

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

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

Semnături