

Affaire C-108/22

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

16 février 2022

Désignation d'une juridiction nationale :

Naczelny Sąd Administracyjny

Date de la décision de renvoi :

26 août 2021

Partie requérante :

C. sp. z o.o. (actuellement en liquidation)

Partie opposée :

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

[OMISSIS]

ORDONNANCE

le 26 août 2021

le Naczelny Sąd Administracyjny [OMISSIS]

[OMISSIS]

après examen **le 26 août 2021.**

lors d'une audience devant la **chambre financière**

du pourvoi en cassation du **Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

[directeur de l'information nationale du Trésor (ci-après l'« autorité fiscale »)]

formé contre l'arrêt du Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław, Pologne)

adopté le **16 novembre 2017**

dans le cadre du recours introduit par **C. sp. z o.o. dans W. (actuellement en liquidation)**

contre le rescrit fiscal du **Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

du **27 avril 2017** [OMISSIS]

ayant pour objet **la taxe sur les produits et services (la TVA)**

ordonne :

1. **en vertu de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne [OMISSIS] poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :**

« L'article 306 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée [OMISSIS], doit-il être interprété en ce sens qu'il peut s'appliquer à un assujetti qui, en tant qu'agrégateur de services hôteliers, achète et revend des services d'hébergement à d'autres opérateurs économiques, lorsque ces opérations ne s'accompagnent d'aucune autre prestation supplémentaire ? »

2. **en vertu de l'article 124, paragraphe 1, alinéa 5, de l'ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi [loi du 30 août 2002 – loi sur les procédures devant les tribunaux administratifs] [OMISSIS] suspendre la procédure jusqu'à la résolution de la question préjudicielle.**

MOTIVATION

I. Le cadre juridique

1.[1] Le droit de l'Union européenne

Les dispositions de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ([OMISSIS] ci-après : la « directive 112 ») :

Article 306

1. **Les États membres appliquent un régime particulier de la TVA aux opérations des agences de voyages conformément au présent chapitre, dans la**

mesure où ces agences agissent en leur propre nom à l'égard du voyageur et lorsqu'elles utilisent, pour la réalisation du voyage, des livraisons de biens et des prestations de services d'autres assujettis.

Le présent régime particulier n'est pas applicable aux agences de voyages qui agissent uniquement en qualité d'intermédiaire et auxquelles s'applique, pour calculer la base d'imposition, l'article 79, premier alinéa, point c).

2. Aux fins du présent chapitre, les organisateurs de circuits touristiques sont considérés comme agences de voyages.

Article 307

Les opérations effectuées, dans les conditions prévues à l'article 306, par l'agence de voyages pour la réalisation du voyage sont considérées comme une prestation de services unique de l'agence de voyages au voyageur.

La prestation unique est imposée dans l'État membre dans lequel l'agence de voyages a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel elle a fourni la prestation de services.

Article 308

Pour la prestation de services unique fournie par l'agence de voyages, est considérée comme base d'imposition et comme prix hors TVA, au sens de l'article 226, point 8), la marge de l'agence de voyages, c'est-à-dire la différence entre le montant total, hors TVA, à payer par le voyageur et le coût effectif supporté par l'agence de voyages pour les livraisons de biens et les prestations de services d'autres assujettis, dans la mesure où ces opérations profitent directement au voyageur.

Article 309

Si les opérations pour lesquelles l'agence de voyages a recours à d'autres assujettis sont effectuées par ces derniers en dehors de la Communauté, la prestation de services de l'agence est assimilée à une activité d'intermédiaire exonérée en vertu de l'article 153.

Si les opérations visées au premier alinéa sont effectuées tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de la Communauté, seule doit être considérée comme exonérée la partie de la prestation de services de l'agence de voyages qui concerne les opérations effectuées en dehors de la Communauté.

Article 310

Les montants de la TVA qui sont portés en compte à l'agence de voyages par d'autres assujettis pour les opérations qui sont visées à l'article 307 et qui

profitent directement au voyageur ne sont ni déductibles, ni remboursables dans aucun État membre.

1.2 Le droit national

Les dispositions de l'*ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (la loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les produits et services [ci-après : la « loi sur la TVA »]) [OMISSIS]

« Article 119 [services de voyage]

1. La base d'imposition applicable aux prestations de services de voyage est le montant de la marge diminué du montant de la taxe due, sous réserve des dispositions du paragraphe 5.

2. Par 'marge' telle que visée au paragraphe 1, on entend la différence entre le montant à acquitter par le preneur de services et le prix d'achat par l'assujetti auprès d'autres assujettis de biens et de services profitant directement au voyageur ; par 'services profitant directement au voyageur', on entend les services constituant un élément de la prestation, à savoir en particulier le transport, l'hébergement, les repas, l'assurance.

3. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent quel que soit le preneur des services de voyage, lorsque l'assujetti :

[OMISSIS]

- 2) agit à l'égard du preneur de services en son propre nom et pour son propre compte ;
- 3) achète auprès d'autres assujettis, aux fins de la prestation, des biens et des services profitant directement au voyageur ;

[OMISSIS]

3a. Les assujettis visés au paragraphe 3 ont l'obligation de tenir des registres tels que visés à l'article 109, paragraphe 3, eu égard aux montants versés pour l'achat auprès d'autres assujettis de biens et de services profitant directement au voyageur, et d'être en possession des documents dont découlent ces montants.

4. Les assujettis visés au paragraphe 3 n'ont pas le droit de retrancher du montant de la taxe due le montant de la taxe grevant en amont les achats de biens et de services profitant directement au voyageur.

5. Lorsque l'assujetti, aux fins de la prestation de services de voyage, outre les services profitant directement au voyageur, achetés auprès d'autres assujettis, fournit lui-même une partie des services dans le cadre de la prestation, ci-après dénommée 'services propres', la base d'imposition est établie séparément, d'une

part, pour les services propres et, d'autre part, pour les services profitant directement au voyageur, achetés auprès d'autres assujettis. Les dispositions de l'article 29a s'appliquent par analogie aux fins de l'établissement de la base d'imposition des services propres.

6. Dans les cas visés au paragraphe 5, l'assujetti est tenu d'indiquer dans les registres qu'il conserve quelle partie du montant à acquitter pour la prestation concerne les services profitant directement au voyageur, achetés auprès d'autres assujettis, et quelle partie concerne les services propres.

7. Les services de voyages sont imposés au taux de 0 % lorsque les services profitant directement au voyageur, achetés auprès d'autres assujettis, sont fournis en dehors du territoire de l'Union européenne.

8. Lorsque les services profitant directement au voyageur, achetés auprès d'autres assujettis, sont fournis aussi bien sur le territoire de l'Union européenne qu'en dehors de ce dernier, ces services ne sont imposés au taux de 0 % que pour la part correspondant aux services fournis en dehors du territoire de l'Union européenne.

9. Les dispositions des paragraphes 7 et 8 s'appliquent à condition que l'assujetti soit en possession de documents attestant que ces services ont été fournis en dehors du territoire de l'Union européenne.

II. Les faits de l'affaire et la procédure devant les autorités fiscales et les juridictions nationales.

1. Le fond du litige dans l'affaire pendante devant la juridiction de renvoi concerne la possibilité d'appliquer le régime spécial de la « TVA sur la marge », prévu par l'article 119 de la loi sur la TVA, à la revente par le requérant de services d'hébergement, non complétés par des prestations supplémentaires, achetés précédemment en son propre nom auprès d'autres assujettis.

2. Les faits suivants ont été présentés dans la demande de rescrit fiscal :

La requérante [ci-après également, la « société »], contribuable actif à la TVA, est un « agrégateur de services hôteliers ». Dans le cadre de ses activités, la société offre la possibilité de réserver des services d'hébergement dans des hôtels et d'autres établissements ayant une fonction similaire, tant en Pologne qu'à l'étranger. Comme la société ne dispose pas de ses propres installations d'hébergement, elle achète en son nom et pour son propre compte des services d'hébergement à d'autres contribuables, qu'elle revend ensuite à ses clients. Les services d'hébergement revendus par la société relèvent du groupe 55 de la PKWiU 2008 [classification polonaise des produits et services de 2008]. Les clients de la société sont des entités exerçant une activité commerciale. La société ne vend pas de services d'hébergement à des clients dits de détail (à des particuliers). En fonction des besoins et des attentes des clients, la société leur

fournit également des conseils sur le choix de l'hébergement et une assistance pour l'organisation des voyages. Toutefois, le plus souvent, lors de la réservation et de la revente d'un service d'hébergement, la société ne fournit pas de prestations supplémentaires au client sous la forme de services d'informations ou de conseils touristiques. En l'espèce, le client est en effet uniquement intéressé par l'achat de services d'hébergement. Le prix auquel la société revend les services d'hébergement individuels comprend le coût d'acquisition du service d'hébergement et la majoration (ses revenus) de la société sous la forme de frais de transaction pour la réservation.

3. Au vu de la description ci-dessus, la requérante a posé la question suivante :

La revente, par la société, de services d'hébergement non accompagnés de prestations supplémentaires, achetés précédemment en son propre nom à d'autres contribuables, relève-t-elle du champ d'application de l'imposition à la TVA, en tant que service de voyage, sous le régime spécial de la « TVA sur la marge », en vertu des dispositions de l'article 119 de la loi sur la TVA ?

4. Selon la requérante, la revente par la société de services d'hébergement autonomes, c'est-à-dire non complétés par des prestations supplémentaires, achetés précédemment en son propre nom auprès d'autres contribuables, est imposable en tant que service de voyage conformément à l'article 119 de la loi sur la TVA, c'est-à-dire selon le régime de la « TVA sur la marge ».

5. Dans un rescrit fiscal daté du 27 avril 2017, le Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej a considéré que la position de la requérante était incorrecte.

Dans son raisonnement, il a indiqué qu'un service de voyage est un service complexe fourni aux voyageurs, qui comprend des sous-prestations sans lesquelles le voyage en question ne pourrait pas avoir lieu, de sorte que, selon l'autorité fiscale, les voyages organisés ou individuels combinés à des activités de loisirs et de divertissement (ce que l'on appelle le programme global d'événements) doivent être considérés comme des services de voyages. L'autorité fiscale a rappelé que le catalogue des prestations constituant un service de voyage fourni par un organisateur est ouvert et qu'une activité donnée, pour être considérée comme un service, doit viser à satisfaire un besoin spécifique du client. Selon l'autorité fiscale, l'achat de ces biens et services qui répondent aux besoins et aux attentes du voyageur constituera, dans le cas de la prestation de services de voyage, la base de calcul pour la détermination de la marge.

De l'avis de l'autorité fiscale, le service de voyage visé à l'article 119 de la loi sur la TVA est une prestation comprenant un ensemble de services externes et internes, comme par exemple l'hôtellerie, la restauration, le transport, ayant pour objet d'organiser le séjour du client en dehors de son lieu de résidence et qui sont étroitement liés entre eux, formant un tout unique du point de vue économique. Ainsi, de l'avis de l'autorité fiscale, les voyages organisés ou individuels combinés à des activités de loisirs et de divertissement (programme complet

d'événements) doivent être considérés comme des services de voyage. Enfin, l'autorité fiscale a cité la définition des services de voyage contenue dans l'ustawa o usługach turystycznych [loi sur les services de voyage], indiquant que, selon cette définition, les services de voyage incluent entre autres les services hôteliers. De ce qui précède, l'autorité fiscale a ensuite tiré la conclusion selon laquelle pour qu'un service donné soit considéré comme un service de voyage, il doit s'agir d'un service composé de plus d'une prestation. Toutefois, de l'avis de l'autorité fiscale, un service hôtelier consistant en un hébergement et éventuellement un petit-déjeuner ne constitue pas un service de voyage, car il ne s'agit pas d'un service global comprenant de nombreuses prestations.

6. Le tribunal en première instance a estimé que le recours était fondé. Selon lui, contrairement aux affirmations des autorités fiscales, la revente de services d'hébergement relève de la catégorie plus large des services de voyage et sera donc soumise à la taxation selon la procédure de la « TVA sur la marge ».

Le tribunal en première instance a indiqué que le mode d'imposition des services de voyage est régi par l'article 119 de la loi sur la TVA. Cette disposition met en œuvre l'article 306 de la directive 112. Ces dispositions prévoient l'application obligatoire du régime de la TVA sur la marge aux services de voyage. L'application de cette procédure exclut la possibilité de déduire la taxe en amont sur les services inclus dans une prestation de voyage qui sont achetés au profit direct du voyageur. Le tribunal a également fait référence à la jurisprudence de la CJUE.

Dans le même temps, le tribunal rappelle que la jurisprudence et la doctrine nationales ont également exprimé l'opinion selon laquelle, en pratique, les prestations hôtelières sont considérées comme des prestations de voyage susceptibles d'être taxées sur la marge, même lorsqu'elles sont fournies sans prestations supplémentaires relatives à l'organisation du temps de vacances [OMISSIS] [référence à la jurisprudence et à la doctrine].

De l'avis du tribunal, pour interpréter l'expression « services de voyage », il est également justifié de se référer aux principes de l'interprétation linguistique, et aussi, pour renforcer son résultat, de se référer à l'interprétation systémique. Dans ce contexte, il a souligné que, conformément à la définition de la notion de tourisme [Ndt : dans la version française de la directive, ainsi que dans d'autres versions telles que la version anglaise, espagnole et italienne, c'est le mot voyage qui est décliné et non le mot tourisme] contenue dans le dictionnaire de la langue polonaise, cette notion doit être comprise comme un voyage collectif ou individuel organisé hors du lieu de résidence permanente, un déplacement dans des paysages étrangers, ayant des objectifs de découverte ou ayant la forme d'un loisir actif (voir « Słownik języka polskiego » sous la direction du professeur M. Szymczak, éditions PWN, 2005). L'objectif du service d'hébergement étant donc de répondre aux besoins fondamentaux des personnes temporairement éloignées de leur lieu de résidence habituel, la fourniture d'un tel service est une forme de prestation de service de voyage.

Pour les raisons susmentionnées, la juridiction de première instance a partagé l'avis de la requérante selon lequel, dans les circonstances décrites dans la demande de rescrit fiscal, les services hôteliers vendus par la société, en tant que services indépendants, seront imposés selon le système de la TVA sur la marge.

7. L'administration fiscale a formé un pourvoi en cassation contre l'arrêt précité, dans lequel elle a invoqué la violation des dispositions suivantes :

[moyen tiré de la violation de] l'article 119, paragraphe 1, de l'Ustawa u.p.t.u. (loi sur la TVA), la notion de « services de voyage » ayant été interprété de manière erronée, ce qui a conduit à conclure que pour qu'un service donné soit légalement classé comme service de voyage, il n'est pas nécessaire de satisfaire à l'exigence de complexité et a donc conduit à considérer qu'un service d'hébergement relève de la catégorie plus large des services de voyage taxés dans le cadre du régime spécial de la TVA sur la marge, alors qu'en fait, un seul service d'hébergement fourni de manière indépendante ne constitue pas un service de voyage (qui serait composé de plusieurs services) de sorte qu'il ne peut pas bénéficier de l'imposition dans le cadre du régime spécial de la TVA sur la marge.

III. Motivation de la demande de décision préjudicielle

8. La juridiction de renvoi souligne que l'essentiel du litige dans l'affaire dont elle est saisie porte sur la détermination de la question de savoir si, pour qu'un service donné soit légalement qualifié de service de voyage, lequel, en vertu de l'article 119, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, est soumis au régime spécial d'imposition de la TVA sur la marge, il est nécessaire de satisfaire à l'exigence de complexité et, par conséquent, si un service d'hébergement acheté à d'autres contribuables en son propre nom puis revendu, non complété par des prestations supplémentaires, peut constituer un service de voyage.

En l'espèce, de l'avis de l'autorité fiscale, cette notion doit être comprise comme désignant uniquement les services complexes fournis aux voyageurs, qui incluent les sous-services sans lesquels un voyage donné ne pourrait avoir lieu. L'autorité fiscale a considéré les voyages organisés ou individuels combinés à des activités récréatives et de divertissement (c'est-à-dire un programme complet d'événements) comme des services de voyage, précisant ainsi que pour qu'un service soit considéré comme un service de voyage, il doit s'agir d'un service composé de plusieurs prestations. Selon l'autorité fiscale, étant donné que la requérante n'a pas fourni de prestations supplémentaires en dehors des services d'hébergement, un tel service ne relève pas des services de voyage entendus comme services complexes.

Toutefois, selon la requérante, la revente de services d'hébergement autonomes, c'est-à-dire non complétés par des prestations supplémentaires, achetés précédemment pour son propre compte auprès d'autres contribuables, est soumise à l'imposition en tant que service de voyage conformément à l'article 119 de la loi sur la TVA.

9. La réponse à la question ci-dessus revient à déterminer l'interprétation correcte des dispositions de l'article 119, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, dont il résulte que la base d'imposition de la prestation de services de voyage est le montant de la marge diminué du montant de la taxe due, sous réserve du paragraphe 5. Selon l'article 119, paragraphe 2, de cette loi, par 'marge' telle que visée au paragraphe 1, on entend la différence entre le montant à acquitter par le preneur de services et le prix d'achat par l'assujetti auprès d'autres assujettis de biens et de services profitant directement au voyageur ; par 'services profitant directement au voyageur', on entend les services constituant un élément de la prestation, à savoir en particulier le transport, l'hébergement, les repas, l'assurance. L'article 119, paragraphe 3, dispose quant à lui que les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent quel que soit le preneur des services de voyage, lorsque l'assujetti : – agit à l'égard du preneur de services en son propre nom et pour son propre compte ; – achète auprès d'autres assujettis, aux fins de la prestation, des biens et des services profitant directement au voyageur.

Si toutes les conditions susmentionnées sont réunies, il est obligatoire d'appliquer le régime spécial de taxation sur la marge des services de voyage. Pour qu'un service fourni par un assujetti soit taxé sur la base de la marge, l'assujetti qui fournit ce service doit agir au profit du client en son propre nom et pour son propre compte et doit acheter des biens ou des services à l'assujetti pour le bénéfice direct du voyageur.

10. La juridiction de renvoi tient à souligner que la loi sur la TVA ne contient pas de définition de l'expression « service de voyage ». Par conséquent, afin de déterminer l'étendue des services soumis au régime de la TVA sur la marge, il est raisonnable de se référer au contenu des dispositions de l'article 306 de la directive 112 (anciennement article 26 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme [OMISSIS]), qui contient les dispositions de l'article 119, paragraphes 1 et 2, de la loi sur la TVA concernant la taxation des services de voyage.

L'article 306, paragraphe 1, de la directive 112, impose aux États membres l'obligation d'appliquer un régime particulier de TVA aux opérations effectuées par les agences de voyages, dans la mesure où elles agissent en leur propre nom vis-à-vis de leurs clients et où elles utilisent des biens livrés et des services fournis par d'autres assujettis pour effectuer le voyage.

11. Il convient de souligner que, si l'article 26 de la sixième directive utilise la notion de « services de voyage », les articles 306 et suivants de la même directive n'en font pas de même. Toutefois, les deux dispositions font référence aux services fournis par les agents de voyage et les voyagistes. La sixième directive qualifie la disposition de l'article 26 de « régime particulier des agences de voyages », tandis que dans la directive 112, le chapitre 3 est intitulé « régime particulier des agences de voyages » [Ndt : dans la version française de la

directive, les deux titres sont identiques]. Ainsi, les deux directives attribuent le régime de la TVA sur la marge aux entités fournissant certains services.

12. La juridiction de renvoi rappelle qu'afin de déterminer si une opération complexe doit être qualifiée de livraison de biens ou de prestation de services, il convient d'identifier ses éléments dominants.

Cette position est confirmée par l'arrêt du 22 octobre 1998, *Madgett et Baldwin* (C-308/96 et C-94/97, EU:C:1998:496) ainsi que par l'arrêt du 19 juin 2003, *First Choice Holidays* (C-149/01, EU:C:2003:358) (rendu dans le contexte de la précédente directive en vigueur), dont il ressort que, dans le cas de services complexes consistant en plusieurs activités, toutes ces activités ou prestations constituent une prestation unique aux fins de la TVA, à condition que ces activités, en termes économiques, forment un tout unique et qu'il serait artificiel de les séparer.

Il résulte des arrêts précités de la Cour que, à chaque fois qu'il existe des doutes quant à la question de savoir si une opération spécifique consistant en un ensemble de services et d'activités doit être traitée comme une livraison de biens ou comme une prestation de services, il convient de la considérer individuellement, en examinant les circonstances spécifiques du cas d'espèce.

13. Dans l'arrêt *Madgett et Baldwin* précité, la Cour a également rappelé qu'un opérateur hôtelier ne peut pas être considéré « d'office » comme fournissant des services de voyage, s'il n'offre qu'un service hôtelier et non un service complexe dont l'un des éléments est l'hébergement. La Cour a également jugé que l'article 26 de la sixième directive s'applique également aux entités qui ne sont pas formellement des agences de voyages mais qui proposent des voyages organisés en leur propre nom et achètent à cette fin des services à d'autres assujettis. De l'avis de la Cour, la disposition précitée s'applique à un contribuable propriétaire d'un hôtel qui, contre le paiement d'un forfait comprenant un ensemble de services, offre de manière habituelle à ses clients, en plus de l'hébergement, par exemple des transports et des voyages en autocar, les services de transport étant achetés à un autre contribuable.

14. Il convient de noter que l'arrêt du 26 septembre 2013, *Commission/Pologne* (C-193/11, non publié, EU:C:2013:608) a une importance essentielle aux fins de déterminer les règles d'imposition qui, dans les conditions décrites à l'article 119 de la loi sur la TVA, s'appliquent à l'achat par les voyageurs d'un service hôtelier non combiné avec d'autres services. La Cour a précisé dans cet arrêt que le régime de la marge a pour objectif de répartir équitablement les recettes provenant de la perception de cette taxe entre les États membres. Rappelant l'article 307 de la directive 112, la Cour souligne que les opérations effectuées dans les conditions prévues à l'article 306 par les agences de voyages en vue de la réalisation de voyages sont considérées comme une prestation unique fournie par l'agence de voyages au voyageur. La prestation unique est imposée dans l'État membre dans lequel l'agence de voyages a établi le siège de son activité économique ou un

établissement stable à partir duquel elle a fourni les services. Par conséquent, l'État membre dans lequel le service est consommé (par exemple, fourni par un hôtelier) recevra les recettes de TVA à ce titre, et l'État membre dans lequel l'agence de voyages qui vend le service au voyageur a son siège recevra la marge de l'agence de voyages.

15. Le problème identifié doit également être évalué à la lumière de l'arrêt du 19 décembre 2018, *Alpenchalets Resorts* (C-552/17, EU:C:2018:1032), qui implique que les services de voyages doivent être imposés selon le régime de la TVA sur la marge (même s'ils ne consistent qu'en l'hébergement d'hôtes dans des appartements et des maisons de vacances). En effet, ainsi que la Cour l'a jugé au point 1 du dispositif : « [l]es articles 306 à 310 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doivent être interprétés en ce sens que la seule mise à disposition par une agence de voyages d'une résidence de vacances louée auprès d'autres assujettis ou une telle mise à disposition d'une résidence de vacances accompagnée de prestations supplémentaires, indépendamment de l'importance de ces prestations supplémentaires, constituent chacune un service unique relevant du régime particulier des agences de voyages. »

Au point 25 de cet arrêt, la Cour, se référant aux points 23 et 24 de son arrêt du 12 novembre 1992, *Van Ginkel* (C-163/91, EU:C:1992:435) a fait valoir que « (...) la seule fourniture du logement par l'agence de voyages peut relever dudit régime particulier. En effet, pour répondre aux besoins de la clientèle, les agences de voyages offrent des formules de vacances et de voyages très diverses, permettant au voyageur de combiner, dans les conditions qu'il détermine, les prestations de transport, d'hébergement et de toute nature que peuvent fournir ces entreprises. L'exclusion du champ d'application de l'article 306 de la directive TVA des prestations fournies par une agence de voyages au seul motif qu'elles comprendraient le seul logement conduirait à un régime fiscal complexe, dans lequel les règles applicables en matière de TVA dépendraient des éléments constitutifs des prestations offertes à chaque voyageur. Un tel régime fiscal méconnaîtrait les objectifs de cette directive ».

Au point 33 de l'arrêt, elle a toutefois indiqué que « d]ès lors que la seule fourniture de logements de vacances par l'agence de voyages suffit pour que le régime particulier prévu aux articles 306 à 310 de la directive TVA s'applique, l'importance d'autres livraisons de biens ou de prestations de services, éventuellement accompagnant cette fourniture de logements, ne saurait avoir d'incidence sur la qualification juridique de la situation en cause, à savoir que celle-ci relève du régime particulier des agences de voyages ».

16. Dans le même temps, la jurisprudence nationale fait valoir que la revente d'un service d'hébergement indépendant (hôtelier) est soumise au régime spécial de la TVA sur la marge [OMISSIS] [référence à la jurisprudence nationale].

17. Les points de vue présentés confirment qu'un service de voyage au sens de l'article 119 de la loi sur la TVA ne doit pas nécessairement être complexe, c'est-à-dire être combiné avec un autre service. Ce point de vue est en effet justifié par la législation, notamment par l'article 307 de la directive 112. Cette disposition n'a pas pour objet d'identifier le service fourni par l'agence de voyages au voyageur comme une prestation complexe, mais elle fait référence à la manière dont ces services sont traités, à des fins fiscales, comme un service unique (indépendamment de leur composition) taxé selon le système de la TVA sur la marge.

18. La juridiction de renvoi indique que, dans le cadre du principe fondamental [qui sous-tend] le système de TVA énoncé à l'article 168 de la directive TVA, qui est le principe de neutralité, il n'est pas acceptable que certains services soient taxés selon le régime général alors que des services concurrents sont taxés selon le régime simplifié de la TVA sur la marge. Cela pourrait donc mener à une violation du principe de neutralité, dans le cadre de laquelle la revente de services d'hébergement sans services supplémentaires serait taxée selon les règles générales, tandis que la revente du même service d'hébergement complété par une prestation supplémentaire bénéficierait de l'application du régime simplifié de la TVA sur la marge.

19. Obtenir la position de la CJUE sur l'application de l'article 306 de la directive 112, dans le cadre de la question formulée, permettra de lever les doutes liés à l'application du régime spécial de la TVA sur la marge aux services hôteliers dans lesquels les opérations ne sont pas accompagnées d'autres prestations supplémentaires. L'appréciation de la légitimité des moyens invoqués à l'appui du pourvoi en cassation en question est en effet liée à la nécessité d'interpréter la disposition précitée de la directive.

[OMISSIS] [formules finales]