

**Cauza C-108/22****Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

16 februarie 2022

**Instanța de trimitere:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia)

**Data emiterii cererii de decizie preliminară:**

26 august 2021

**Recurentă:**

C. sp. z o.o. (aflat în prezent în lichidare)

**Intimat:**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Directorul Oficiului Național de Informare Fiscală, Polonia)

**Obiectul procedurii principale**

Posibilitatea aplicării procedurii speciale „marja TVA”, prevăzută la articolul 119 din Legea TVA pentru revânzarea de către recurent a unor servicii de cazare care nu includ prestații suplimentare, achiziționate în prealabil în nume propriu de la alte persoane impozabile.

**Obiectul și temeiul juridic al întrebării preliminare**

Aplicarea articolului 306 [din Directiva 2006/112] unui consolidator de servicii hoteliere.

**Întrebările preliminare**

„Articolul 306 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată [...] trebuie interpretat în

sensul că este aplicabil unei persoane impozabile care, în calitate de consolidator de servicii hoteliere, cumpără și revinde servicii de cazare altor operatori economici, atunci când aceste operațiuni nu sunt însoțite de nicio altă prestație suplimentară?”

### **Dispozițiile dreptului Uniunii la care se face referire**

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: articolele 306, 307, 308, 309, 310.

### **Dispozițiile naționale la care se face referire**

Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe bunuri și servicii: articolul 119 (denumită în continuare „Legea privind taxa pe bunuri și servicii” sau „Legea TVA”).

### **Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale**

- 1 Recurenta [denumită în continuare „Societatea” sau „recurenta”], care are calitatea de plătitor activ de TVA, este un așa-zis consolidator de servicii hoteliere. Ca parte a activității sale economice, Societatea oferă posibilitatea de efectuarea rezervărilor pentru servicii de cazare în hoteluri și alte unități cu funcție similară situate pe teritoriul Poloniei și în străinătate. Luând în considerare faptul că Societatea nu deține unități de cazare proprii, ea achiziționează, în nume propriu și pe cont propriu, servicii de cazare de la alte persoane impozabile, care sunt ulterior revândute de către Societate clienților săi. Clienții Societății sunt entități care desfășoară o activitate economică. Societatea nu vinde servicii de cazare așa-numiților clienți cu amănuntul. În funcție de cerințele și așteptările clienților, Societatea asigură de asemenea clienților consultanță în alegerea spațiului de cazare și asistență în organizarea călătoriei. Cel mai adesea însă, la efectuarea rezervării și revânzarea unui serviciu de cazare, Societatea nu furnizează clientului servicii suplimentare sub formă de servicii de informare sau consultanță turistică. Într-un astfel de caz, clientul este interesat să achiziționeze exclusiv serviciul de cazare. Prețul la care Societatea efectuează revânzarea serviciilor individuale de cazare include costul achiziționării serviciului de cazare și profitul Societății sub forma unui comision de tranzacție pentru efectuarea rezervării.
- 2 Recurenta a adresat Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Directorul Oficiului Național de Informare Fiscală, Polonia) următoarea întrebare:
 

„Revânzarea de către Societate a serviciilor de cazare, care nu includ beneficii suplimentare, achiziționate anterior în nume propriu de la alte persoane impozabile, este supusă TVA-ului ca serviciu turistic în cadrul regimului special „marja TVA”, în temeiul articolului 119 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată?”.

- 3 În opinia recurentei, ar trebui acordat un răspuns afirmativ la această întrebare.
- 4 Directorul Oficiului Național de Informare Fiscală, prin decizia fiscală din 27 aprilie 2017, a considerat poziția recurentului ca fiind incorectă. Potrivit acestei autorități, un serviciu hotelier care include o noapte de cazare, eventual și micul dejun, nu reprezintă un serviciu turistic, deoarece nu constituie un serviciu complex, care ar consta în numeroase prestații.
- 5 Recurenta a atacat decizia fiscală de mai sus la instanța de prim grad de jurisdicție, care a considerat acțiunea ca fiind întemeiată. În opinia instanței de prim grad de jurisdicție, revânzarea serviciilor de cazare se încadrează într-o categorie mai largă de servicii turistice, motiv pentru care este supusă impozitării conform regimului special „marja TVA”.
- 6 Împotriva hotărârii menționate, autoritatea fiscală a formulat recurs la instanța de trimitere.

#### **Argumentele esențiale ale părților din procedura principală**

- 7 Directorul Oficiului Național de Informare Fiscală a precizat că un serviciu turistic este un serviciu complex oferit turiștilor, care acoperă servicii parțiale în lipsa cărora respectivul eveniment turistic nu ar putea avea loc și, prin urmare, în opinia autorității, pentru serviciile turistice trebuie luate în considerare excursiile de agrement organizate sau individuale combinate cu activitățile de recreere și divertisment (așa-numitul program complex de evenimente). Autoritatea a mai subliniat că gama de servicii care alcătuiesc serviciul turistic furnizat de către organizator rămâne deschisă, iar pentru ca o anumită activitate să poată fi considerată un serviciu, ar trebui să aibă ca scop satisfacerea cerinței menționate de cumpărător. În opinia autorității, achiziționarea acelor servicii și bunuri care satisfac cerințele și așteptările turistului va constitui, în cazul prestării de servicii turistice, instrumentul de calcul pentru determinarea marjei.
- 8 În opinia autorității, serviciul turistic prevăzut la articolul 119 din Legea TVA este un serviciu alcătuit dintr-o serie de servicii proprii și externe, cum sunt serviciile hoteliere, masa, transportul, care au ca scop asigurarea șederii clientului în afara locului de reședință și care sunt strâns legate între ele, formând un întreg din punct de vedere economic. Astfel, în opinia autorității, serviciile turistice ar trebui considerate excursii organizate sau individuale combinate cu activitățile de recreere și divertisment (program complex de evenimente). Potrivit autorității, conform definiției statutare, serviciile turistice includ servicii hoteliere. Pe baza celor de mai sus, autoritatea a concluzionat că, pentru a fi considerat un serviciu turistic, serviciul respectiv ar trebui să constituie un serviciu format din mai multe prestații, ceea ce nu s-a întâmplat în cazul de față.
- 9 Instanța de prim grad de jurisdicție, susținând poziția recurentei, a arătat că modul de impozitare a serviciilor turistice a fost reglementat în articolul 119 din Legea TVA. Această prevedere pune în aplicare articolul 306 din Directiva 112. Aceste

reglementări prevăd aplicarea obligatorie a regimului special privind „marja TVA” în cazul serviciilor turistice. Aplicarea acestui regim exclude posibilitatea deducerii taxei aferente pentru serviciile achiziționate direct în beneficiul turistului, incluse în serviciul turistic.

În egală măsură, această instanță a susținut că jurisprudența și doctrina națională consideră de asemenea că, în practică, serviciile turistice care pot face obiectul marjei de TVA sunt considerate servicii hoteliere, chiar și în situația în care acestea sunt prestate fără servicii suplimentare legate de organizarea timpului liber.

În opinia instanței de primă, pentru interpretarea expresiei „serviciu turistic”, prezintă relevanță și recurgerea la regulile de interpretare lingvistică și, pentru a confirma rezultatul acesteia, se ajunge la o interpretare sistematică. În acest context, a precizat că, în conformitate cu definiția noțiunii „turystika” (turism) cuprinsă în Słownik języka polskiego (Dicționarul limbii polone), aceasta înseamnă trebuie considerate deplasări colective sau individuale organizate în afara locului de reședință permanentă, călătoriile în țări străine care au ca scop vizitarea obiectivelor turistice sau cele reprezentând o formă de recreere activă. Prin urmare, întrucât scopul serviciului de cazare este acela de a satisface nevoile de bază ale persoanelor care se află temporar în afara locului de reședință, prestarea unui astfel de serviciu este o formă de prestare a serviciilor turistice.

- 10 Pe baza celor de mai sus, instanța de prim grad de jurisdicție a susținut poziția recurentului potrivit căreia, în circumstanțele descrise în cererea de interpretare, serviciile hoteliere vândute de Societate fi impozitate în cadrul regimului „marja TVA” ca un serviciu de sine stătător.

### **Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare**

- 11 Instanța de trimitere precizează că esența litigiului supus examinării este acela de a stabili dacă în scopuri de calificare juridică a respectivului serviciu drept serviciu turistic care, în temeiul articolului 119 alineatul 1 din Legea TVA, este supus regimului special de impozitare „marja de TVA”, este necesar să se îndeplinească cerința de complexitate și, în consecință, dacă serviciul de cazare care este achiziționat de la alte persoane impozabile în nume propriu și apoi revândut, fără a include prestații suplimentare, poate constitui un serviciu turistic.
- 12 Răspunsul la întrebarea de mai sus se rezumă la a stabili interpretarea corectă a dispozițiilor articolului 119 alineatul 1 din Legea TVA, din care rezultă că baza de impozitare pentru prestarea de servicii turistice reprezintă quantumul marjei din care se deduce valoarea taxei datorate, fără a aduce atingere alineatului 5. În temeiul articolului 119 alineatul 2 din aceeași lege, prin marja menționată la alineatul 1 se înțelege diferența dintre suma datorată de cumpărătorul serviciului și prețul de achiziționare de către persoana impozabilă a bunurilor și serviciilor de la alte persoane impozabile direct în beneficiul turistului; serviciile în beneficiul direct al turistului sunt înțelese ca servicii care constituie un element al serviciului

turistic prestat, în special transportul, cazarea, masa și asigurarea., articolul 119 alineatul 3 prevede că dispozițiile alineatului 1 se aplică indiferent de cine achiziționează serviciul turistic, în cazul în care persoana impozabilă: - acționează pentru cumpărătorul serviciului, în nume propriu și pe cont propriu; - în cadrul prestării serviciului, achiziționează bunuri și servicii direct în beneficiul turistului, de la alte persoane impozabile.

- 13 Îndeplinirea cumulativă a tuturor condițiilor menționate mai sus determină aplicarea obligatorie a regimului special de impozitare „marja TVA” la serviciile turistice. Pentru ca un serviciu prestat de o persoană impozabilă să fie taxat pe baza unei marje, persoana impozabilă care furnizează un astfel de serviciu trebuie să acționeze pentru client în nume propriu și pe cont propriu și să achiziționeze bunuri sau servicii direct în beneficiul turistului de la o altă persoană impozabilă.
- 14 Instanța de trimitere precizează că Legea privind taxa pe bunuri și servicii nu conține o definiție a expresiei „serviciu turistic”. Prin urmare, pentru a determina sfera serviciilor taxabile prin procedura „marja TVA”, este relevant să se facă referire la conținutul dispozițiilor articolului 306 din Directiva 2006/112/CE (anterior - articolul 26 din A șasea Directivă a Consiliului 77/388/CEE din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, denumită în continuare „A șasea directivă”), care conține dispozițiile relevante pentru articolul 119 alineatele 1 și 2 din Legea TVA, care privesc impozitarea operațiunilor de turism.
- 15 Articolul 306 alineatul (1) din Directiva 112 impune statelor membre se supun obligației de a aplica un regim special de TVA operațiunilor efectuate de agențiile de turism care acționează față de clienți în nume propriu și folosesc, pentru realizarea operațiunilor de turism, livrări de bunuri și prestări de servicii oferite de alte persoane impozabile.
- 16 Trebuie menționat faptul că, în condițiile în care în [versiunea polonă a] articolul[ui] 26 din A șasea directivă se utilizează noțiunea de [„usługi turystyczne” - servicii turistice], în articolul 306 și următoarele din Directiva 112, această noțiune nu mai este utilizată. Ambele prevederi se referă la servicii furnizate de agenții de turism și de tur-operatori. [Versiunea polonă a articolului 26] din A șasea directivă este definită „specjalny system dla biur podróży” (sistem special pentru agențiile de turism”, în timp ce Directiva [2006]/112, [în] capitolul 3, este denumită „Procedura szczególna dla biur podróży” (procedură specială pentru agențiile de turism). Astfel, ambele Directive aplică regimul „marja TVA” entităților care prestează serviciile menționate.
- 17 Instanța de trimitere arată că, pentru a stabili dacă o singură operațiune complexă trebuie calificată drept livrare de bunuri sau prestare de servicii, trebuie identificate elementele sale dominante.

- 18 Această poziție este confirmată de Hotărârea CJUE din 22 octombrie 1998 în cauzele conexe C-308/96 și C-94/97, Madgett și Baldwin, și în Hotărârea din 19 iunie 2003 în cauza C-149/01, First Choice Holidays (care intră sub incidența directivei anterioare), din care rezultă că, în cazul serviciilor complexe care constau în mai multe operațiuni, toate aceste operațiuni se consideră ca un serviciu unic în scopuri de TVA, cu condiția ca aceste activități să formeze un întreg din punct de vedere economic, a cărui separare ar avea un caracter artificial.
- 19 Din hotărârile de mai sus ale Curții rezultă că, în fiecare caz în care există îndoieli cu privire la faptul că tranzacția menționată este constituită dintr-un pachet de servicii și activități ar trebui tratată ca un bun sau ca un serviciu, aceasta ar trebui luată în considerare individual, examinându-se circumstanțele specifice din cauza respectivă.
- 20 În hotărârea pronunțată în cauzele conexe C-308/96 și C-94/97, Curtea a mai subliniat că un operator hotelier nu poate fi considerat automat operator de servicii turistice dacă oferă doar un serviciu hotelier, iar nu un serviciu complex, unul dintre elementele căruia este cazarea. Curtea a mai hotărât că articolul 26 din a șasea Directivă se aplică și acelor entități care nu sunt în mod oficial agenții de turism, ci oferă pachete de vacanță în nume propriu și achiziționează în acest scop servicii de la alte persoane imposibil.
- 21 Trebuie menționat că, pentru a se statua asupra regulilor de impozitare, atunci când în condițiile descrise la articolul 119 din Legea TVA, acesta permite ca turiștii să achiziționeze servicii hoteliere independent de alte servicii, o importanță semnificativă prezintă Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene din 26 septembrie 2013 în cauza C-193/11, Comisia/Polonia. În cadrul acesteia, Curtea a subliniat că regimul de marjă servește distribuirii echitabile a veniturilor generate din colectarea acestei taxe între statele membre. Referindu-se la articolul 307 din Directiva 2006/112, Curtea a subliniat că operațiunile efectuate în condițiile prevăzute la articolul 306 de către agențiile de turism în vederea realizării călătoriei sunt considerate ca fiind 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 de prestare de servicii. Astfel, statul membru în care se utilizează serviciul respectiv (de exemplu, prestat de un operator hotelier) obține venituri din TVA în acest fel, iar veniturile din marja agenției de turism care vinde un astfel de serviciu turistului sunt obținute de statul în care se află sediul agenției de turism.
- 22 Problema menționată ar trebui examinată și în temeiul Hotărârii Curții din 19 decembrie 2018 în cauza C-552/17, Alpenchalets Resorts GmbH, din care rezultă necesitatea impozitării serviciilor turistice în cadrul regimului special „marja TVA”.
- 23 Instanța de trimitere arată că, în lumina principiului fundamental al sistemului TVA prevăzut la articolul 168 din Directiva TVA, respectiv principiul neutralității, este inacceptabilă situația în care anumite servicii să fie impozitate în

conformitate cu regimul general, în timp ce servicii concurente sunt taxate prin metoda simplificată a „marjei TVA”. În acest mod, s-ar putea încălca principiul neutralității în cazul în care revânzarea serviciilor de cazare fără servicii suplimentare ar fi impozitată în conformitate cu regimul general, în timp ce revânzarea aceluiași serviciu de cazare însoțit de un serviciu suplimentar ar beneficia de metoda simplificată „marja TVA”.

- 24 Obținerea poziției CJUE în ceea ce privește aplicarea articolului 306 din Directiva 2006/112/CE, în domeniul de aplicare al întrebării adresate, va permite eliminarea îndoielilor legate de aplicarea regimului special „marja TVA” la serviciile hoteliere, atunci când aceste operațiuni nu sunt însoțite de nicio altă prestație suplimentară.

DOCUMENT DE LUCRU