COMISIA
EUROPEANĂ

Bruxelles, 6.5.2020
COM(2020) 168 final

COMUNICARE A COMISIEI CĂTRE CONSILIU

în conformitate cu articolul 395 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului

1. CONTEXT

În temeiul articolului 395 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată[1] (denumită în continuare „Directiva TVA"), Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile directivei respective, pentru a simplifica procedura de colectare a TVA sau pentru a preveni anumite forme de evaziune fiscală sau de evitare a obligațiilor fiscale. Întrucât această procedură prevede derogări de la principiile generale în materie de TVA, în conformitate cu hotărârile constante ale Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE), orice astfel de derogări trebuie să fie proporționate și să aibă un domeniu de aplicare limitat.

Prin scrisoarea înregistrată la Comisie la 10 februarie 2020, Danemarca a solicitat o autorizație de a aplica o măsură de derogare de la articolul 308 din Directiva TVA. În conformitate cu articolul 395 alineatul (2) din Directiva TVA, Comisia a informat celelalte state membre, prin scrisoarea din 10 martie 2020, cu privire la cererea înaintată de Danemarca. Printr-o scrisoare din 11 martie 2020, Comisia a înștiințat Danemarca că dispune de toate informațiile pe care le consideră necesare pentru examinarea cererii.

Ca regulă generală, baza de impozitare din cadrul regimului special pentru agențiile de turism, în conformitate cu articolul 308 din Directiva TVA, este reprezentată de marja agenției de turism, și anume de diferența dintre suma totală, fără TVA, 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. Scopul derogării solicitate de Danemarca este stabilirea unei reguli de determinare a costului transportului de călători care trebuie luat în considerare la calcularea marjei de profit a agenției de turism, în cazul în care există părți în lanțul de tranzacții care sunt strâns legate între ele. Acest cost va fi plata primită de ultima societate din lanțul de tranzacții care nu este strâns legată de agenția de turism.

2. REGIMUL PENTRU AGENȚIILE DE TURISM

Acest regim special de TVA stabilit la articolele 306-310 din Directiva TVA a fost înființat din cauza caracteristicilor speciale ale acestui sector. Serviciile oferite de agențiile de turism constau în general într-un pachet de servicii, în special transport și cazare, obținute de la părți terțe. Aceste pachete sunt apoi vândute de agențiile de turism clienților, în nume propriu. Acestea sunt circumstanțe care fac deosebit de dificilă aplicarea normelor obișnuite în ceea ce privește locul de impunere, baza de impunere și deducerea taxei în amonte, din cauza complexității serviciilor și a locului în care acestea sunt furnizate.

În conformitate cu articolul 307 din Directiva TVA, toate tranzacțiile efectuate de o agenție de turism pentru o călătorie sunt considerate ca fiind o prestație unică. Deoarece

[1] JO L 347, 11.12.2006, p. 1

baza de impozitare este marja de profit realizată de agenția de turism la furnizarea unui pachet de servicii de călătorie, agenția de turism nu are dreptul de a deduce TVA-ul în amonte. Locul de impozitare a prestării efectuate de agenția de turism este locul în care agenția este înregistrată sau în care are sediul comercial fix de unde prestează serviciul unic sau, dacă nu este cazul, locul în care agentul de turism își are domiciliul stabil sau reședința.

Regimul special de TVA are două obiective:

(a) pentru a simplifica aplicarea normelor UE în materie de TVA pentru aceste prestații, în special pentru ca o agenție de turism să evite înregistrarea în scopuri de TVA în fiecare dintre statele membre în care sunt prestate serviciile achiziționate de agenția de turism;

(b) pentru a se asigura că veniturile din TVA ajung în statul membru în care are loc consumul final al fiecărei componente individuale a prestației unice, veniturile din TVA aferente serviciilor de care se beneficiază pe durata călătoriei, cum ar fi hoteluri, restaurante sau transport, revenind statului membru în care turistul beneficiază de serviciu, iar TVA pentru marja de profit a agenției de turism fiind plătită statului în care are sediul agenția de turism.

3. CEREREA

În temeiul articolului 395 din Directiva TVA, Danemarca solicită Consiliului ca, la propunerea Comisiei, să autorizeze aplicarea de către Danemarca a unei măsuri speciale de derogare de la prevederile articolului 308 din Directiva TVA în ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare aplicabile în temeiul regimului special pentru agenții de turism atunci când părțile implicate în tranzacțiile obținute de agenția de turism sunt strâns legate. În aceste cazuri, costul transportului de pasageri care trebuie luat în considerare la calcularea marjei de profit a agenției de turism nu este considerat a fi plata către persoana impozabilă cu care există o legătură strânsă, ci plata primită de ultima societate din lanțul de tranzacții care nu este strâns legată de agenția de turism.

Danemarca susține că introducerea măsurii de derogare este necesară pentru combaterea fraudei care apare în sectorul agențiilor de turism. Mai multe agenții de turism și-au redus plata TVA prin înființarea de filiale care cumpără bilete de avion de la companiile aeriene, pentru a le vinde agenției de turism la un preț ridicat în mod artificial. Aceasta are ca rezultat diminuarea profiturilor agenției de turism și, prin urmare, o bază de impozitare mai mică. În schimb, filiala obține marje de profit neobișnuit de mari. Cu toate acestea, achiziționarea și vânzarea de bilete de avion internaționale sunt operațiuni de transport de persoane neimpozitate în Danemarca. Din acest motiv, filiala nu are TVA de declarat sau de plătit pentru aceste achiziții și vânzări.

Agenția fiscală daneză estimează că pierderile de TVA datorate acestor practici au crescut de la 3,5 milioane DKK la 25,0 milioane DKK în 2017. Această pierdere va

crește probabil și mai mult în următorii ani. În plus, această practică abuzivă conferă un avantaj concurențial agențiilor de turism care au făcut deja uz de această practică, obligând alte agenții de turism să adopte aceeași practică abuzivă pentru a rămâne competitive.

Prin stabilirea faptului că plata primită de ultima societate din lanțul de tranzacții care nu este strâns legată de agenția de turism este costul utilizat pentru calcularea marjei de profit a agenției de turism, Danemarca ar frâna această practică abuzivă care are loc în sectorul agențiilor de turism.

4. OPINIA COMISIEI

Atunci când Comisia primește cereri în conformitate cu articolul 395 din Directiva TVA, acestea sunt analizate pentru a se verifica dacă sunt îndeplinite condițiile de bază pentru acordarea unei derogări, și anume dacă măsura specifică propusă simplifică procedurile pentru persoanele impozabile și/sau administrația fiscală sau dacă propunerea previne anumite tipuri de evaziune fiscală sau de fraudă. În acest context, Comisia a adoptat întotdeauna o abordare prudentă, restrictivă, pentru a se asigura că derogările nu subminează funcționarea sistemului general al TVA, că ele au un domeniu de aplicare limitat și că sunt necesare și proporționate.

Orice derogare de la normele stabilite pentru regimul agențiilor de turism nu poate fi, prin urmare, decât o soluție de ultimă instanță și o măsură de urgență și trebuie să ofere garanții în ceea ce privește necesitatea și caracterul excepțional al derogării acordate.

Din cerere rezultă că măsura urmărește să combată practica abuzivă de reducere a unei marje de profit care servește ca bază de impozitare pentru tranzacțiile care fac obiectul regimului special pentru agențiile de turism. Această reducere este cauzată de faptul că furnizarea de bilete de avion internaționale este neimpozitată în Danemarca și, prin urmare, pentru aceste operațiuni nu este declarată și plătită TVA. Cu alte cuvinte, aceste operațiuni nu ar fi acoperite de regimul special pentru agențiile de turism din Danemarca. Serviciile Comisiei nu sunt de acord cu evaluarea potrivit căreia aceste operațiuni nu ar fi acoperite de regimul special pentru agențiile de turism și, prin urmare, ar putea beneficia de scutirea aplicabilă transportului de călători.

În cauza *Madgett și Baldwin*[2] CJUE s- a pronunțat în sensul că motivele pe care se întemeiază regimul specific aplicabil agențiilor de turism și tur- operatorilor se aplică și în ipoteza în care operatorul economic nu este o agenție de turism sau un tur- operator în sensul general dat acestor termeni, ci efectuează operațiuni identice în cadrul unei alte activități, precum activitatea hotelieră. Pentru interpretarea articolului 26 din A șasea directivă TVA (în prezent articolele 306-310 din Directiva TVA) ca fiind aplicabil numai comercianților care sunt agenții de turism sau operatori de turism în sensul obișnuit al

[2] Hotărârea din 22 octombrie 1998, C-94/97, *Madgett și Baldwin*,, EU:C:1998:496.

acestor termeni ar însemna că servicii identice ar intra sub incidența unor dispoziții diferite, în funcție de clasificarea formală a comerciantului.

În plus, în cauza *Alpenchalets Resorts*[3] CJUE a hotărât că simpla punere la dispoziție de către o agenție de turism a unei reședințe de vacanță închiriate de la alte persoane impozabile sau punerea la dispoziție a unei reședințe de vacanță însoțită de prestații suplimentare accesorii, independent de importanța acestor prestații suplimentare, constituie, fiecare, un serviciu unic care intră sub incidența regimului special pentru agențiile de turism.

Trebuie remarcat faptul că, în cauzele *Comisia/Spania*[4] și *Comisia/Germania*[5], CJUE s-a pronunțat în sensul că regimul special se aplică nu numai serviciilor furnizate direct călătorului, ci și serviciilor furnizate oricărui client, inclusiv tranzacțiilor între întreprinderi.

Prin urmare, simpla furnizare de bilete de avion de către o agenție de turism sau operator de turism face obiectul regimului special pentru agențiile de turism. Atunci când o astfel de tranzacție este efectuată de o persoană impozabilă care nu este agenție de turism sau operator de turism, astfel cum este cazul unei filiale a agenției de turism, ea va intra la rândul ei sub incidența regimul special pentru agențiile de turism. Faptul că clientul nu este călătorul nu împiedică aplicarea regimului special.

În cauza *Alpenchalets Resorts*, CJUE s-a pronunțat, de asemenea, în sensul că operațiunile efectuate de o agenție de turism pentru realizarea călătoriei sunt considerate, în scopul tratamentului fiscal, un serviciu unic prestat de o agenție de turism unui client. Rezultă că, din moment ce serviciul de cazare pentru vacanță intră sub incidența regimului special pentru agențiile de turism, tratamentul său fiscal nu urmează regulile aplicabile cazării pentru vacanță, ci acest tratament este determinat de regimul special stabilit prin Directiva TVA pentru serviciul unic prestat de o agenție de turism.

În consecință, furnizarea de bilete de avion de către filială, care este deja sub incidența regimului special pentru agențiile de turism, nu poate fi considerată transport de pasageri neimpozitabil. Această operațiune va fi impozitată în temeiul acestui regim, ceea ce implică aplicarea cotei standard și stabilirea bazei de impozitare în conformitate cu articolul 308 din Directiva TVA.

Având în vedere cele de mai sus, Comisia a ajuns la concluzia că o derogare care ar permite ca baza de impozitare din cadrul regimului special pentru agențiile de turism să fie calculată de către agenția de turism care trebuie să își bazeze costul pe plata primită de

[3] Hotărârea din 19 decembrie 2018, C-522/17, *Alpenchalets Resorts*, EU:C:2018:1032.

[4] Hotărârea din 26 septembrie 2013, C-189/11 et al., *Comisia / Spania*, EU:C:2013:587.

[5] Hotărârea din 8 februarie 2018, C-380/16, *Comisia / Germania*, EU:C:2018:76.

ultima societate din lanțul de tranzacții care nu este strâns legată de agenția de turism nu este considerată o soluție adecvată pentru combaterea practicilor abuzive care se produc în acest sector.

În schimb, Danemarca ar trebui să se asigure că dispozițiile regimului pentru agențiile de turism se aplică și tranzacțiilor efectuate de filialele care acționează ca intermediari.

În sens mai larg, Comisia ar dori să remarce faptul că în prezent evaluează aplicarea și implementarea regimului special pentru agențiile de turism din statele membre[6]. O consultare publică online va oferi autorităților, întreprinderilor și publicului larg din statele membre posibilitatea de a contribui la această evaluare.

5. CONCLUZIE

Pe baza elementelor expuse mai sus, Comisia se opune cererii prezentate de Danemarca.

[6] https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/11883-Evaluation-of-the-special-VAT-scheme-for-travel-agents