



Nr. 3281/15.07.2024

Către,

MINISTERUL FINANTELOR

Domnului Marius ZINCA - Secretar de Stat

Direcția Generală de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile

Domnului Iulian ARDELEANU – Director General

Stimați domni,

Prin prezenta vă supunem atenției o propunere de completare a unor prevederi din normele de aplicare a Codului fiscal, Titlul VII TVA, ca urmare a Ordonanței Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-763/23 Dragoram Tour.

La data de 25 iunie 2024 Camera a noua a CJUE a emis ordonanța de punere în aplicare în cauza C-763/23 Dragoram Tour, prin care, în sinteză, Curtea a decis că prevederile naționale care permit agențiilor de turism să aplice opțional regim normal de TVA pentru vânzarea de bilete de călătorie de persoane, contravin prevederilor art. 306 (1) și 308 din Directiva 2006/112.

Cu alte cuvinte, vânzarea de bilete de transport, pentru care normele de aplicare a Codului fiscal prevăd opțiunea de a aplica regim normal de TVA de către agențiile de turism dacă nu sunt însoțite de alte servicii turistice, ceea ce înseamnă aplicarea unei scutiri cu drept de deducere în cazul curselor externe, potrivit interpretării CJUE contravine prevederilor Directivei 2006/112/CE, fiind obligatorie aplicarea regimului special al marjei.

Este de subliniat faptul că Curtea de Justiție a Uniunii Europene a emis doar o ordonanță în cauza Dragoram Tour potrivit art. 99 din Regulamentul de procedură, considerând că nu este cazul să fie emisă o nouă decizie, deoarece jurisprudența precedentă permite stabilirea cu claritate a răspunsului la întrebările preliminare. Redăm în facsimil pct. 22, 23 și 24 din Ordonanța CJUE în cauza C-763/23 Dragoram Tour:

- 22 În temeiul articolului 99 din Regulamentul de procedură, Curtea, la propunerea judecătorului raportor și după ascultarea avocatului general, poate oricând să decidă să se pronunțe prin ordonanță motivată atunci când răspunsul la o întrebare formulată cu titlu preliminar poate fi în mod clar dedus din jurisprudență.
- 23 În speță, Curtea apreciază că interpretarea dreptului Uniunii solicitată de instanța de trimitere poate fi dedusă în mod clar din Hotărârea din 27 octombrie 1992, Comisia/Germania (C-74/91, EU:C:1992:409), din Hotărârea din 19 decembrie 2018, Alpenchalets Resorts (C-552/17, EU:C:2018:1032), și din Hotărârea din 29 iunie 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (TVA – Agregator de servicii hoteliere (C-108/22, EU:C:2023:522)). Este necesar, prin urmare, să se aplice articolul 99 din Regulamentul de procedură în prezenta cauză.
- 24 Dat fiind că problema caracterului obligatoriu al regimului special de TVA nu se pune decât după ce se constată că prestații precum cele efectuate în speță de Dragoram Tour intră sub incidența acestui regim, trebuie să se răspundă la a doua și la a treia întrebare preliminară, care trebuie analizate împreună, înainte de a se examina, dacă este cazul, prima întrebare.

Față de cele prezentate considerăm că se impune cu celeritate modificarea prevederilor naționale care contravin Directivei 2006/112/CE, pentru a preîntâmpina aplicarea în continuare a normelor naționale cu consecințe negative asupra operatorilor din domeniul turismului după data la care a apărut ordonanța în cauza C-763/23.

Vă propunem următorul text:

Text actual pct. 85 alin. (6) norme metodologice	Text propus pentru amendarea pct. 85 alin. (6) norme metodologice
(6) Agențiile de turism sunt obligate să aplice regimul special prevăzut la art. 311 din Codul fiscal și în cazul în care serviciul unic cuprinde o singură prestare de servicii, cu excepția prevăzută la alin. (2) și cu excepția situației în care optează pentru regimul normal de taxă în limitele art. 311 alin. (10) din Codul fiscal. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cazul C-163/91 Van Ginkel. Totuși, pentru transportul de călători agenția de turism poate aplica regimul normal de taxă, cu excepția situației în care transportul este vândut împreună cu alte servicii turistice.	(6) Agențiile de turism sunt obligate să aplice regimul special prevăzut la art. 311 din Codul fiscal și în cazul în care serviciul unic cuprinde o singură prestare de servicii, cu excepția prevăzută la alin. (2) și cu excepția situației în care optează pentru regimul normal de taxă în limitele art. 311 alin. (10) din Codul fiscal. În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cazul C-163/91 Van Ginkel și C-763/23 DragoramTour.

Totodată, datorită impactului major al acestei ordonanțe a CJUE, este necesar să informați mediul de afaceri cu privire la aplicarea retroactivă sau nu a acestui caz.

În opinia noastră decizia CJUE în cauza C-763/23 nu are efect retroactiv, fiind aplicabilă numai de la data pronunțării ordonanței Curții, motivat de faptul că legislația națională conținea o prevedere contrară favorabilă mediului de afaceri. Ori, operatorii economici, luând în considerare principiul legitimei așteptări și principiul securității juridice în raport cu norma legală internă, nu pot fi sancționați pentru operațiunile derulate până la data apariției acestei ordonanțe pentru faptul că au aplicat legislația națională, care a reglementat un regim fiscal mai favorabil, și în consecință optând pentru regimul normal de TVA, au aplicat scutirea cu drept de deducere pentru biletele de transport persoane pe curse externe. Singura măsură care apreciem că poate și trebuie luată este modificarea normelor care contravin Directivei 2006/112/CE, această modificare fiind de competența legiuitorului național.

Astfel, nu considerăm nici etică o eventuală aplicare de către ANAF, în astfel de situații, a regimului marjei cu ignorarea prevederilor din norme, cum este cazul situației din cauza Dragoram, chiar dacă prevederile naționale excedează celor din Directiva de TVA, având prevederi mai favorabile, fiind atributul exclusiv al legiuitorului să alinieze legislația națională prevederilor obligatorii din Directiva 2006/112/CE.

În altă ordine de idei, din cauza regulilor aplicabile transportului de persoane prevăzute de art. 278 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, care stabilesc că locul prestării este locul unde are loc transportul de persoane în funcție de distanțele parcurse, în cazul unor bilete de transport pe curse în afara UE, ar putea să apară o aplicare exacerbată a cauzei C-763/23.

Astfel, o cursă București-Dubai are locul prestării în RO pentru distanța parcursă în România, în timp ce distanța parcursă după granița națională nu mai are locul prestării în România. Dar, prin aplicarea regimului special al marjei pentru agențiile de turism, comisionul perceput de agenția de turism este scutit de TVA potrivit prevederilor art. 311 alin. (5) din Codul fiscal, însă numai pentru partea din serviciul unic aferentă operațiunilor realizate în afara UE. Se ridică deci problema parcursului național și în UE în cazul curselor în afara UE. Deși normele de aplicare ale art. 278 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal prevăd că se emite o singură factură pentru întregul parcurs, din cauza normelor speciale de la art. 311 alin. (5), este necesar să veniți cu o clarificare oficială cu privire la valoarea comisionului pentru care se va aplica TVA, sau dacă se va aplica TVA ori se va considera că întregul comision este scutit de TVA, fiind aproape imposibil de a determina cât din comision este alocabil parcursului național și în UE, și cât din acest comision este alocabil parcursului în afara UE.

În speranța unei analize pertinente a propunerii noastre, vă asigurăm de toată considerația noastră.

Cu stimă,

Dan Manolescu
Președinte CCF