

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauzele conexe C-250 din 2014 și C-289 din 2014, Air France-KLM, Hop-Brit Air SAS. Emiterea unor bilete de călătorie pentru transportul aerian și neutilizare acestora de către călători. Procedura din perspectiva TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

23 decembrie 2015

„Taxa pe valoarea adăugată – Fapt generator și exigibilitate – Transport aerian – Bilet cumpărat, dar neutilizat – Executare a prestației de transport – Emitere a biletului – Momentul plății taxei”

În cauzele conexe C-250/14 și C-289/14,

având ca obiect cereri de decizie preliminară formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța), prin deciziile din 21 mai 2014, primite de Curte la 26 mai 2014 și la 12 iunie 2014, în procedurile

Air France-KLM, fostă Air France (C-250/14),

Hop!-Brit Air SAS, fostă Brit Air (C-289/14)

împotriva

Ministère des Finances et des Comptes publics,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, vicepreședintele Curții, îndeplinind funcția de președinte al Camerei întâi, domnii F. Biltgen, A. Borg Barthet (raportor), E. Levits și S. Rodin, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Air France-KLM și pentru Hop!-Brit Air SAS, de A. Beetschen, avocate;
- pentru guvernul francez, de D. Colas, de J.-S. Pilczer și de S. Ghiandoni, în calitate de agenți;
- pentru Irlanda, de E. Creedon, de J. Quaney și de A. Joyce, în calitate de agenți, asistați de A. Keirse, BL;
- pentru guvernul elen, de K. Nasopoulou și de S. Lekkou, în calitate de agenți;
- pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de R. Campos Laires și de A. Cunha, în calitate de agenți;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

– pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți, având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general, pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererile de decizie preliminară privesc interpretarea articolului 2 punctul 1 și a articolului 10 alineatul (2) din A șasea directivă 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 1999/59/CE a Consiliului din 17 iunie 1999 (JO L 162, p. 63, denumită în continuare „A șasea directivă”) și ulterior prin Directiva 2001/115/CE a Consiliului din 20 decembrie 2001 (JO L 15, p. 24, denumită în continuare „A șasea directivă modificată”).

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul unor litigii între Air France-KLM, fostă Air France, respectiv între Hop!-Brit Air SAS, fostă Brit Air, pe de o parte, și Ministère des Finances et des Comptes publics (Ministerul Finanțelor și Fondurilor Publice), pe de altă parte, în legătură cu supunerea la plata taxei pe valoarea adăugată (TVA) a unui titlu de transport neutilizat și a unor sume plătite de o companie de transport aerian unei întreprinderi de aceeași natură în schimbul vânzării de bilete de transport neutilizate.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă și din A șasea directivă modificată:

„Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.” [traducere neoficială]

4 Articolul 10 din A șasea directivă prevedea:

„(1)

(a) «Fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca taxa să devină exigibilă;

(b) taxa devine «exigibilă» atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoana obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(2) Faptul generator intervine și taxa devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. [...]

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Totuși, dacă urmează să se efectueze o plată parțială înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor, impozitul devine exigibil la primirea plății și pentru suma primită.

Prin derogare de la dispozițiile anterioare, statele membre pot prevedea că impozitul devine exigibil, pentru anumite tranzacții sau pentru anumite categorii de persoane plătitoare de impozit, fie:

- până cel târziu la emiterea facturii sau a documentului folosit ca factură, fie
- până cel târziu la încasarea prețului, fie
- dacă factura sau documentul folosit ca factură nu sunt emise sau sunt emise târziu, într-o anumită perioadă de timp de la data faptului generator.

[...]” [traducere neoficială]

5 La articolul 10 alineatul (2) al treilea paragraf prima și a treia liniuță din A șasea directivă modificată, referirea la documentul folosit ca factură fusese eliminată. Astfel, această dispoziție nu mai făcea referire decât la emiterea facturii.

6 Articolul 11 din A șasea directivă și din A șasea directivă modificată, privind baza de impozitare, prevedea:

„A. Pe teritoriul țării

(1) Baza de impozitare este constituită:

(a) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la literele (b), (c) și (d), din toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv din subvenții legate de prețul livrării sau al prestării;

[...]” [traducere neoficială]

Dreptul francez

7 Potrivit articolului 256 punctul I din Codul general al impozitelor (code général des impôts, denumit în continuare „CGI”):

„Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.”

8 Potrivit articolului 269 din CGI:

„1. Faptul generator al taxei intervine:

a) în momentul în care livrarea, achiziția intracomunitară a bunului sau prestarea de servicii este realizată;

[...]

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

2. Taxa este exigibilă:

[...]

c) pentru prestările de servicii, la momentul încasării acconturilor, prețului, remunerației.”

Acțiunile principale și întrebările preliminare

Cauza C-250/14

9 Air France-KLM, care s-a subrogat în drepturile Air France în anul 2004, este o societate cu sediul în Franța, care desfășoară o activitate de transport aerian. În cadrul acestei activități, Air France-KLM prestează servicii de transport aerian de pasageri pe teritoriul francez. Întrucât aceste zboruri interne sunt supuse TVA-ului, biletele de avion aferente sunt vândute la prețuri care includ această taxă.

10 Începând din anul 1999, Air France nu a mai plătit la Trezorerie TVA-ul aplicat prețului de vânzare al biletelor emise care nu au fost utilizate de pasagerii zborurilor sale interne. Este vorba, pe de o parte, despre biletele expirate care nu puteau fi schimbate din cauză că pasagerii nu s-au prezentat pentru îmbarcare, precum și, pe de altă parte, despre biletele expirate care puteau fi schimbate, neutilizate în termenul lor de valabilitate.

11 În urma unei verificări contabile, administrația fiscală a apreciat că sumele aferente acestor „bilete emise și neutilizate” ar fi trebuit să fie supuse TVA-ului în cotă redusă de 5,5 %, aplicabil prestațiilor interne de transport aerian de călători. În consecință, ea a notificat Air France-KLM decizii de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar, referitoare la perioada cuprinsă între 1 aprilie 2000 și 31 martie 2003, în cuantum de 4 066 607 euro, majorate cu dobânzi de întârziere în cuantum de 1 226 584 de euro.

12 Prin hotărârea din 9 iunie 2011, tribunal administrativ de Cergy-Pontoise (Tribunalul Administrativ din Cergy-Pontoise) a respins cererea formulată de Air France-KLM privind degrevarea de TVA. Prin hotărârea din 13 noiembrie 2012, cour administrative d'appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles) a confirmat această hotărâre și a considerat că, în conformitate cu dispozițiile articolelor 256 și 269 din CGI coroborate cu articolul 1234 din Codul civil, sumele păstrate în urma neexecutării definitive a prestațiilor de transport trebuiau să fie supuse TVA-ului. Air France-KLM a formulat recurs împotriva acestei hotărâri.

13 Conseil d'État (Consiliul de Stat), având îndoieli cu privire la supunerea la plata TVA-ului a unui titlu de transport neutilizat, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dispozițiile articolului 2 punctul 1 și cele ale articolului 10 alineatul (2) din [A șasea directivă și din A șasea directivă modificată] trebuie interpretate în sensul că emiterea biletului poate fi asimilată cu executarea efectivă a prestației de transport și că sumele păstrate de o companie aeriană atunci când titularul biletului de avion nu și-a utilizat biletul și acesta a expirat sunt supuse TVA-ului?

2) În această ipoteză, taxa colectată trebuie plătită la Trezorerie din momentul încasării prețului, chiar dacă este posibil ca respectiva călătorie să nu fi fost efectuată din cauza clientului?”

Cauza C-289/14

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

14 Din decizia de trimitere din cauza C-289/14 reiese că Brit Air, care a devenit Hop!-Brit Air SAS, presta servicii de transport aerian de pasageri în cadrul unui contract de franciză încheiat cu Air France-KLM. Aceasta din urmă era responsabilă cu comercializarea și cu gestionarea emiterii de bilete pentru liniile exploatare în franciză de Brit Air.

15 Air France-KLM încasa prețul biletelor și ulterior îl transfera către Brit Air pentru fiecare pasager transportat. În temeiul biletelor vândute, dar neutilizate din cauza absenței pasagerului la momentul îmbarcării sau a expirării valabilității biletului, Air France-KLM transfera către Brit Air o compensație forfetară anuală calculată ca procent (2 %) din cifra de afaceri anuală (inclusiv TVA) realizată pe liniile exploatare în franciză. Brit Air nu supunea TVA-ului această sumă.

16 În urma unei verificări contabile a Brit Air, autoritățile fiscale i-au notificat, pentru perioada cuprinsă între 1 aprilie 2001 și 31 august 2005, decizii de impunere privind TVA-ul stabilit suplimentar pentru sumele corespunzătoare biletelor neutilizate pe care le primise de la Air France.

17 Prin hotărârea din 24 iunie 2010, tribunal administrativ de Montreuil (Tribunalul Administrativ din Montreuil) a respins cererea formulată de Brit Air privind degrevarea de TVA. Brit Air a formulat apel împotriva acestei hotărâri la cour administrative d'appel de Versailles (Curtea Administrativă de Apel din Versailles). Întrucât hotărârea pronunțată de aceasta la 13 noiembrie 2012 a confirmat hotărârea atacată, Brit Air a formulat recurs la Conseil d'État (Consiliul de Stat).

18 Conseil d'État (Consiliul de Stat), având îndoieli cu privire la supunerea la plata TVA-ului a sumelor plătite de o companie de transport aerian unei întreprinderi de aceeași natură în schimbul vânzării de bilete de transport neutilizate, a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dispozițiile articolului 2 punctul 1 și cele ale articolului 10 alineatul (2) din [A șasea directivă și din A șasea directivă modificată] trebuie interpretate în sensul că suma forfetară calculată ca procent din cifra de afaceri anuală realizată pe liniile exploatare în franciză și plătită de o companie aeriană care a emis pe seama unei alte companii bilete care expiră constituie o despăgubire neimpozabilă plătită acesteia din urmă pentru acoperirea prejudiciului reparabil suferit în urma mobilizării inutile de către aceasta a mijloacelor sale de transport sau o sumă care corespunde veniturilor din biletele emise și expirate?

2) În cazul în care s-ar considera că această sumă corespunde prețului biletelor emise și expirate, aceste dispoziții trebuie interpretate în sensul că emiteria biletului poate fi asimilată cu executarea efectivă a prestației de transport și că sumele păstrate de o companie aeriană atunci când titularul biletului de avion nu și-a utilizat biletul, iar acesta a expirat, sunt supuse TVA-ului?

3) În această ipoteză, taxa colectată trebuie plătită la trezorerie de Air France sau de Brit Air din momentul încasării prețului, chiar dacă este posibil ca respectiva călătorie să nu fi fost efectuată din cauza clientului?”

19 Prin Decizia președintelui Curții din 10 iulie 2014, cauzele C-250/14 și C-289/14 au fost conexe pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebările preliminare

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cu privire la prima întrebare adresată în cauza C-250/14 și la a doua întrebare adresată în cauza C-289/14

20 Prin intermediul primei întrebări adresate în cauza C-250/14 și al celei de a doua întrebări adresate în cauza C-289/14, instanța de trimitere dorește să afle dacă articolul 2 punctul 1 și articolul 10 alineatul (2) din A șasea directivă și din A șasea directivă modificată trebuie interpretate în sensul că emiterea de bilete de către o companie aeriană este supusă TVA-ului atunci când aceste bilete nu au fost utilizate de pasageri, iar aceștia nu pot obține rambursarea biletelor respective.

21 Trebuie amintit că, în temeiul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă și din A șasea directivă modificată, „[s]unt supuse taxei pe valoarea adăugată: [...] prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

22 Potrivit unei jurisprudențe constante, o prestare de servicii nu este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul acestei dispoziții, decât dacă între prestator și beneficiar există un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (Hotărârea Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punctul 14).

23 Această situație se regăsește atunci când există o legătură directă între serviciul prestat și contravaloarea primită, sumele plătite constituind plata efectivă a unui serviciu care poate fi individualizat, furnizat în cadrul unui astfel de raport juridic (Hotărârea Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, punctul 19 și jurisprudența citată).

24 În plus, din articolul 10 alineatul (2) din A șasea directivă și din A șasea directivă modificată reiese că faptul generator al taxei prevăzute la articolul 2 punctul 1 din aceste directive nu intervine decât în momentul în care sunt prestate serviciile.

25 Din aceste elemente rezultă că o prestare de servicii, cum este transportul aerian de pasageri, este supusă TVA-ului având în vedere că, pe de o parte, suma plătită de un pasager unei companii aeriene în cadrul raportului juridic concretizat prin contractul de transport este direct legată de un serviciu care poate fi individualizat și a cărui remunerare o reprezintă și că, pe de altă parte, serviciul menționat este prestat.

26 În această privință, Curtea a precizat că serviciile a căror prestare corespunde executării obligațiilor care izvorăsc dintr-un contract de transport aerian de persoane sunt înregistrarea, precum și îmbarcarea pasagerilor și primirea acestora la bordul avionului la locul decolării convenit în contractul de transport în cauză, plecarea aparatului la ora prevăzută, transportul pasagerilor și al bagajelor acestora de la locul de plecare la locul de sosire, deservirea pasagerilor în timpul zborului și, în sfârșit, debarcarea acestora, în condiții de securitate, la locul de aterizare convenit și la ora convenită în contract (a se vedea Hotărârea Rehder, C-204/08, EU:C:2009:439, punctul 40).

27 Totuși, realizarea acestor prestații nu este posibilă decât cu condiția ca pasagerul companiei aeriene să se prezinte la data și la locul îmbarcării prevăzute, compania menționată rezervându-i dreptul de a beneficia de acestea până la ora îmbarcării, în împrejurările precizate prin contractul de transport încheiat la cumpărarea biletului.

28 Prin urmare, contravaloarea prețului plătit la cumpărarea biletului este dreptul pe care pasagerul îl obține din acest bilet de a beneficia de executarea obligațiilor care decurg din contractul de transport, indiferent dacă pasagerul își exercită acest drept, compania aeriană realizând prestația în măsura în care pune pasagerul în măsură să beneficieze de aceste prestații.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

29 Astfel, reclamantele din litigiul principal nu pot susține că prețul plătit de pasagerul care nu se prezintă și păstrat de companie constituie o despăgubire contractuală care, întrucât urmărește repararea unui prejudiciu suferit de companie, nu este supusă TVA-ului.

30 Astfel, în primul rând, o asemenea interpretare ar modifica natura contraprestației plătite de pasager, care ar deveni o despăgubire contractuală în cazul în care acesta nu ar fi utilizat serviciul care poate fi individualizat, propus de compania aeriană.

31 Or, noțiunea „prestări de servicii”, în sensul celei de A șasea directive și al celei de A șasea directive modificate, trebuie să fie interpretată independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor în cauză și fără ca administrația fiscală să fie obligată să efectueze anchete în vederea determinării intenției persoanei impozabile, având în vedere caracterul său obiectiv (a se vedea Hotărârea Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 41 și jurisprudența citată).

32 În al doilea rând, o asemenea modificare a calificării prețului plătit de pasager pentru bilet, în funcție de prezentarea sau de neprezentarea acestuia la îmbarcare, ar determina o diferență între cuantumul prejudiciului invocat de compania aeriană din cauza absenței pasagerului care nu se prezintă și cuantumul plătit la cumpărarea biletului. Astfel, în cazul în care pasagerul se prezintă la îmbarcare, cuantumul prestației corespunde prețului biletului fără TVA, în timp ce cuantumul despăgubirii invocate de reclamantele din litigiul principal ar corespunde acestui preț majorat cu cuantumul TVA-ului care ar fi fost exigibil. Or, nu există niciun element care să justifice ca cuantumul despăgubirii să fie superior prețului plătit de pasager.

33 În al treilea rând, reclamantele din litigiul principal nu ar putea nici să se bazeze pe jurisprudenței Curții referitoare la neaplicarea TVA-ului cu privire la sumele plătite cu titlu de arvună. Astfel, în cazul cauzelor principale, pe de o parte, prețul plătit de pasagerul care nu se prezintă corespunde întregului preț de plătit. Pe de altă parte, de îndată ce pasagerul a plătit prețul biletului și compania aeriană confirmă că acestuia i s-a rezervat un loc, vânzarea este fermă și definitivă. În plus, trebuie observat că companiile aeriene își rezervă dreptul de a revinde serviciul neutilizat unui alt pasager, fără a fi obligate să ramburseze prețul acestui serviciu pasagerului inițial. Rezultă că acordarea unei despăgubiri ar fi nejustificată în lipsa unui prejudiciu.

34 Prin urmare, trebuie să se constate că suma păstrată de companiile aeriene nu urmărește repararea unui prejudiciu pe care l-ar fi suferit din cauza neprezentării unui pasager, ci constituie o remunerare, chiar dacă pasagerul nu a beneficiat de transport.

35 Având în vedere cele care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare adresată în cauza C-250/14 și la a doua întrebare adresată în cauza C-289/14 că articolul 2 punctul 1 și articolul 10 alineatul (2) din A șasea directivă și din A șasea directivă modificată trebuie interpretate în sensul că emiterea de bilete de către o companie aeriană este supusă TVA-ului atunci când biletele emise nu au fost utilizate de pasageri, iar aceștia nu pot obține rambursarea biletelor respective.

Cu privire la a doua întrebare adresată în cauza C-250/14 și la a treia întrebare adresată în cauza C-289/14

36 Prin intermediul celei de a doua întrebări adresate în cauza C-250/14 și al celei de a treia întrebări adresate în cauza C-289/14, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 2 punctul 1 și articolul 10 alineatul (2) din A șasea directivă și din A șasea directivă modificată trebuie interpretate în sensul că TVA-ul achitat în momentul cumpărării biletului de avion de către pasagerul

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

care nu l-a utilizat devine exigibil în momentul încasării prețului biletului de către compania aeriană sau de un terț în numele său.

37 Trebuie amintit că, potrivit articolului 10 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă și din A șasea directivă modificată, faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

38 Cu toate acestea, în primul rând, articolul 10 alineatul (2) al doilea paragraf din A șasea directivă și din A șasea directivă modificată prevede o derogare de la această regulă în cazul în care au fost plătite acțiuni înainte ca serviciile să fie prestate. În acest caz, taxa devine exigibilă la încasarea plății și pentru suma încasată (a se vedea în acest sens Hotărârea Orfey Balgaria, C-549/11, EU:C:2012:832, punctul 27, și Ordonanța Sani treyd, C-153/12, EU:C:2013:201, punctul 24).

39 În plus, Curtea a decis că, pentru ca TVA-ul să fie exigibil fără ca prestarea să fi fost încă efectuată, este necesar și suficient ca toate elementele pertinente ale faptului generator, mai precis ale prestației viitoare, să fie deja cunoscute și, prin urmare, în special ca, la momentul plății anticipate, bunurile sau serviciile să fie determinate cu precizie (a se vedea Hotărârea Orfey Balgaria, C-549/11, EU:C:2012:832, punctele 28 și 39, precum și Ordonanța Sani treyd, C-153/12, EU:C:2013:201, punctele 25 și 33).

40 Este necesar să se constate că, în cauzele principale, condițiile de aplicare a articolului 10 alineatul (2) al doilea paragraf din A șasea directivă și din A șasea directivă modificată pot fi reunite în măsura în care toate elementele viitoare prestației de transport sunt deja cunoscute și identificate cu precizie în momentul cumpărării biletului.

41 Caracterul integral, iar nu parțial al plății prețului nu poate repune în cauză o asemenea interpretare (a se vedea în acest sens Hotărârea Orfey Balgaria, C-549/11, EU:C:2012:832, punctul 37, Hotărârea Efir, C-19/12, EU:C:2013:148, punctul 39, precum și Ordonanța Sani treyd, C-153/12, EU:C:2013:201, punctul 32).

42 În al doilea rând, trebuie amintit, astfel cum rezultă de la punctele 27 și următoarele din prezenta hotărâre, că, în ipoteza unui pasager care nu se prezintă, compania aeriană care vinde un bilet de transport își îndeplinește obligațiile contractuale în momentul în care îi dă pasagerului posibilitatea de a-și exercita drepturile cu privire la prestațiile prevăzute de contractul de transport.

43 Având în vedere cele care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare adresată în cauza C-250/14 și la a treia întrebare adresată în cauza C-289/14 că articolul 2 punctul 1 și articolul 10 alineatul (2) primul și al doilea paragraf din A șasea directivă și din A șasea directivă modificată trebuie interpretate în sensul că TVA-ul achitat în momentul cumpărării biletului de avion de către pasagerul care nu și-a utilizat biletul devine exigibil în momentul încasării prețului biletului fie de către compania aeriană însăși, fie de către un terț care acționează în numele și pe seama sa, fie de către un terț care acționează în nume propriu, dar pe seama companiei aeriene.

Cu privire la prima întrebare din cauza C-289/14

44 Prin intermediul primei întrebări adresate în cauza C-289/14, instanța de trimitere dorește să afle, în esență, dacă articolul 2 punctul 1 și articolul 10 alineatul (2) din A șasea directivă și din A șasea directivă modificată trebuie interpretate în sensul că, în ipoteza în care un terț comercializează biletele unei companii aeriene pe seama acesteia, în cadrul unui contract de franciză, și îi plătește acesteia, pentru biletele emise și expirate, o sumă forfetară calculată ca procent din cifra de afaceri

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

anuală realizată pe liniile aeriene corespunzătoare, suma forfetară menționată constituie o sumă impozabilă reprezentând o contraprestație pentru biletele respective.

45 Trebuie să se constate că, potrivit articolului 21 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă și din A șasea directivă modificată, persoana obligată la plata TVA-ului datorat pentru prețul biletului vândut este compania aeriană care prestează serviciul de transport.

46 După cum reiese din răspunsul la întrebările precedente, prețul biletului plătit de pasager constituie contraprestația pentru serviciul de transport oferit de compania aeriană, iar acest preț este, astfel, supus TVA-ului. Pe de altă parte, această taxă este exigibilă la momentul încasării prețului biletului, chiar dacă pasagerul nu efectuează zborul.

47 Dacă instanța de trimitere consideră că Air France-KLM acționa în numele și pe seama Brit Air în cazul comercializării biletelor, atunci Brit Air era obligată să plătească TVA-ul aferent biletelor. În schimb, dacă apreciază că Air France-KLM acționa în nume propriu, dar pe seama Brit Air, atunci se succedă două operațiuni care nu vor avea totuși nicio influență asupra cuantumului final al TVA-ului, întrucât cuantumul sunt identice, fiecare dintre societăți trebuind să completeze propria declarație privind TVA-ul încasat și repercutat.

48 În ceea ce privește suma forfetară plătită Brit Air de către Air France-KLM pentru biletele vândute care au expirat, trebuie mai întâi să se constate că, contrar celor susținute de Brit Air, suma pe care aceasta o încasa de la Air France-KLM nu poate fi privită ca fiind aferentă unei despăgubiri compensatorii achitate de Air France-KLM pentru un prejudiciu suferit de Brit Air.

49 În această privință, în ceea ce privește biletele menționate emise și neutilizate, trebuie amintit că compania aeriană nu suferă niciun prejudiciu care ar rezulta din faptul că pasagerul nu se prezintă la îmbarcare. Acest pasager achită prețul serviciului de transport în momentul cumpărării biletului. Brit Air realiza prestația la care se angajase prin simplul fapt că pasagerul dispunea de dreptul de a beneficia de executarea obligațiilor care decurg din contractul de transport aerian de persoane. Lipsa dreptului la rambursarea prețului biletului reprezintă dovada că compania aeriană nu a suferit niciun prejudiciu.

50 În consecință, prețul biletului păstrat de companie nu urmărește să despăgubească un eventual prejudiciu suferit de companie prin faptul neprezentării unui client, ci constituie remunerarea serviciului de transport pe care compania îl oferă clientului, chiar dacă acesta nu utilizează serviciul.

51 În aceste condiții, nu se poate considera că suma forfetară plătită Brit Air de către Air France-KLM pentru biletele vândute și care au expirat, calculată ca procent din cifra de afaceri anuală realizată pe liniile aeriene corespunzătoare, a fost stabilită între părți pentru a compensa un prejudiciu suferit de Brit Air. Dimpotrivă, se pare că această sumă, stabilită între părți pe cale contractuală, corespunde valorii atribuite de cele două societăți în cauză biletelor emise în vederea furnizării unui serviciu de transport și neutilizate de cumpărători. Astfel, suma forfetară plătită Brit Air de către Air France-KLM reprezintă retribuiția primită de prima societate în schimbul biletelor care au fost emise de Air France-KLM pe seama sa, dar care nu au fost utilizate de cumpărători. Există, așadar, o legătură directă între prestarea de servicii furnizată și remunerarea primită pentru aceasta.

52 Având în vedere cele ce precedă, este necesar să se răspundă la prima întrebare adresată în cauza C-289/14 că articolul 2 punctul 1 și articolul 10 alineatul (2) din A șasea directivă și din A șasea directivă modificată trebuie interpretate în sensul că, în ipoteza în care un terț comercializează biletele unei companii aeriene pe seama acesteia, în cadrul unui contract de franciză, și îi plătește acesteia,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

pentru biletele emise și expirate, o sumă forfetară calculată ca procent din cifra de afaceri anuală realizată pe liniile aeriene corespunzătoare, această sumă constituie o sumă impozabilă cu titlu de contraprestație pentru biletele menționate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

53 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 întâi) declară:

1) **Articolul 2 punctul 1 și articolul 10 alineatul (2) din A șasea directivă 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, astfel cum a fost modificată prin Directiva 1999/59/CE a Consiliului din 17 iunie 1999 și ulterior prin Directiva 2001/115/CE a Consiliului din 20 decembrie 2001, trebuie interpretate în sensul că emiterea de bilete de către o companie aeriană este supusă taxei pe valoarea adăugată atunci când biletele emise nu au fost utilizate de pasageri, iar aceștia nu pot obține rambursarea biletelor respective.**

2) **Articolul 2 punctul 1 și articolul 10 alineatul (2) primul și al doilea paragraf din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 1999/59 și ulterior prin Directiva 2001/115 trebuie interpretate în sensul că taxa pe valoarea adăugată achitată în momentul cumpărării biletului de avion de către pasagerul care nu și-a utilizat biletul devine exigibilă în momentul încasării prețului biletului fie de către compania aeriană însăși, fie de către un terț care acționează în numele și pe seama sa, fie de către un terț care acționează în nume propriu, dar pe seama companiei aeriene.**

3) **Articolul 2 punctul 1 și articolul 10 alineatul (2) din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 1999/59 și ulterior prin Directiva 2001/115 trebuie interpretate în sensul că, în ipoteza în care un terț comercializează biletele unei companii aeriene pe seama acesteia, în cadrul unui contract de franciză, și îi plătește acesteia, pentru biletele emise și expirate, o sumă forfetară calculată ca procent din cifra de afaceri anuală realizată pe liniile aeriene corespunzătoare, această sumă constituie o sumă impozabilă cu titlu de contraprestație pentru biletele menționate.**

Semnături