



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

13 martie 2014*

„TVA — Regimul special pentru agențiile de turism — Operațiuni efectuate în afara Uniunii Europene — A șasea directivă 77/388/CEE — Articolul 28 alineatul (3) — Directiva 2006/112/CE — Articolul 370 — Clauze de standstill — Modificare a legislației naționale în termenul de transpunere”

În cauza C-599/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgia), prin decizia din 24 octombrie 2012, primită de Curte la 20 decembrie 2012, în procedura

Jetair NV,

BTW-eenheid BTWE Travel4you

împotriva

FOD Financiën,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul C. G. Fernlund (raportor), președinte de cameră, doamna C. Toader și domnul E. Jarašiūnas, judecători

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Jetair NV și BTW-eenheid BTWE Travel4you, de H. Vandebergh, avocat;
- pentru guvernul belgian, de M. Jacobs și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de W. Roels, de C. Soulay și de L. Lozano Palacios, în calitate de agenți;
- pentru Consiliul Uniunii Europene, de A.-M. Colaert și de E. Chatziioakeimidou, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

* Limba de procedură: neerlandeza.

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea clauzei de standstill care figurează la articolul 28 alineatul (3) 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, denumită în continuare „A șasea directivă”), și la articolul 370 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”), a articolelor 153 și 309 din Directiva TVA, și a articolelor 43 CE și 56 CE, precum și a validității articolului 370 din Directiva TVA.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul a două litigii între Jetair NV (denumită în continuare „Jetair”) și, respectiv, BTW-eenheid BTWE Travel4you (denumită în continuare „Travel4you”), un grup format din mai multe societăți considerate o singură persoană impozabilă în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”), pe de o parte, și FOD Financiën (Serviciul Public Federal de Finanțe), pe de altă parte, cu privire la refuzul cererii de rambursare a taxei pe valoarea adăugată formulate de reclamante în ceea ce privește călătoriile organizate în afara Uniunii Europene.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

A șasea directivă

- 3 Articolul 1 din A șasea directivă prevede:

„Statele membre își modifică sistemele actuale ale [TVA] în conformitate cu articolele următoare.

Statele membre adoptă actele cu putere de lege și actele administrative necesare pentru ca sistemele modificate să intre în vigoare cât mai curând posibil, dar nu mai târziu de 1 ianuarie 1978.” [traducere neoficială]

- 4 Articolul 26 alineatele (1) și (3) din A șasea directivă avea următorul cuprins:

„(1) Statele membre aplică [TVA], în conformitate cu prezentul articol, operațiunilor desfășurate de agențiile de turism care acționează față de clienți în nume propriu și folosesc, pentru realizarea operațiunilor de turism, livrări de bunuri sau prestări de servicii oferite de alte persoane impozabile. Prezentul articol nu se aplică agențiilor de turism care acționează exclusiv ca intermediari și cărora li se aplică articolul 11 secțiunea A alineatul (3) litera (c). [...]

[...]

(3) În cazul în care operațiunile pentru care agenția de turism a recurs la alte persoane impozabile sunt realizate de acestea în afara Comunității, prestarea de servicii efectuată de agenția de turism se consideră ca activitate de intermediere scutită în conformitate cu articolul 15 punctul 14. [...]” [traducere neoficială]

- 5 Articolul 28 alineatul (3) litera (a) și alineatul (4) din A șasea directivă, care figurează în cadrul titlului XVI, „Dispoziții tranzitorii”, prevedea:

„(3) Pe parcursul perioadei de tranziție prevăzute la alineatul (4), statele membre pot:

- (a) să impoziteze în continuare operațiunile scutite în temeiul [articolului 15], prevăzute în anexa E la prezenta directivă;

[...]

(4) Perioada de tranziție este inițial de cinci ani, începând de la 1 ianuarie 1978. [...]” [traducere neoficială]

- 6 Operațiunile vizate la articolul 15 punctul 14 din A șasea directivă și prevăzute în anexa E la aceasta includeau „prestarea serviciilor agențiilor de turism, prevăzute la articolul 26, precum și cele ale agențiilor de turism care acționează în numele și în contul călătorului, pentru călătorii în afara Comunității” [traducere neoficială].

Directiva TVA

- 7 Articolul 153 din Directiva TVA prevede:

„Statele membre scutesc prestarea de servicii efectuată de către intermediari, care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia participă la operațiunile prevăzute în capitolele 6, 7 și 8 sau la operațiuni efectuate în afara Comunității.

[...]”

- 8 Articolul 306 alineatul (1) din Directiva TVA, care figurează în capitolul 3, intitulat „Regimul special pentru agențiile de turism”, din titlul XII, prevede:

(1) Statele membre aplică un regim special de TVA, în conformitate cu prezentul capitol, operațiunilor efectuate de agențiile de turism care acționează față de clienți în nume propriu și folosesc, pentru realizarea operațiunilor de turism, livrări de bunuri sau prestări de servicii oferite de alte persoane impozabile.

Acest regim special nu se aplică agențiilor de turism care acționează exclusiv ca intermediari și cărora li se aplică articolul 79 primul paragraf litera (c) în scopul calculării sumei impozabile.”

- 9 Articolul 309 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„În cazul în care operațiunile pentru care agenția de turism a recurs la alte persoane impozabile sunt realizate de acestea în afara Comunității, prestarea de servicii efectuată de agenția de turism se consideră ca activitate intermediară [a se citi «de intermediere»] scutită în conformitate cu articolul 153.

[...]”

- 10 Articolul 370 din Directiva TVA prevede:

„Statele membre care, la 1 ianuarie 1978, impozitau operațiunile enumerate în anexa X partea A pot continua să impoziteze respectivele operațiuni.”

- 11 Anexa X la această directivă, în partea A, intitulată „Operațiuni pe care statele membre pot continua să le impoziteze”, prevede la punctul 4:

„prestarea serviciilor agențiilor de turism, prevăzute la articolul 306, precum și cele ale agențiilor de turism care acționează în numele și în contul călătorului, pentru călătorii în afara Comunității.”

Dreptul belgian

- 12 Din decizia de trimitere și din dosarul prezentat Curții reiese că dreptul belgian pertinent este reprezentat de Codul privind taxa pe valoarea adăugată, astfel cum a fost introdus prin Legea din 3 iulie 1969 (*Moniteur belge* din 17 iulie 1969, p. 7046), în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiile principale (denumit în continuare „Codul privind TVA-ul”).
- 13 Este cert că, înainte de 1 decembrie 1977, prestațiile furnizate de agențiile de turism care constau în organizarea unor călătorii în afara Uniunii Europene erau scutite.
- 14 Codul privind TVA-ul a fost modificat prin Legea din 29 noiembrie 1977, intrată în vigoare la 1 decembrie 1977, prin care aceste prestații au fost supuse la plata TVA-ului.
- 15 Din dosarul prezentat Curții reiese de asemenea că Codul privind TVA-ul a fost modificat din nou prin Decretul regal din 28 decembrie 1999, aplicabil de la 1 ianuarie 2000. Potrivit acestui decret, prestarea serviciilor agențiilor de turism referitoare la călătorii efectuate în afara Uniunii nu a mai fost asimilată unor activități de intermediere. Cu toate acestea, operațiunile menționate au continuat să fie supuse la plata TVA-ului.

Situația de fapt din litigiile principale și întrebările preliminare

- 16 Jetair este o societate de drept belgian, supusă la plata TVA-ului în temeiul activității sale de agenție de turism. De la 1 februarie 2009, aceasta a aderat la grupul Travel4you, care cuprinde de asemenea alte șase societăți care desfășoară această activitate.
- 17 Jetair și Travel4you organizează călătorii în scopuri turistice, pentru care recurg la serviciile unor terți, în special hoteluri și companii aeriene.
- 18 Întrucât, în opinia ambelor reclamante, călătoriile organizate în afara Uniunii nu sunt supuse la plata TVA-ului, fiecare dintre acestea a introdus o cerere de rambursare a TVA-ului care le-a fost solicitat pentru astfel de călătorii.
- 19 Prima cerere privea quantumurile TVA-ului aferent unor călătorii organizate în perioada cuprinsă între anii 2001 și 2006, menționate într-o declarație privind TVA-ul din luna septembrie a anului 2007. Întrucât Oficiul de control al TVA-ului din Oostende și-a exprimat dezacordul cu privire la sumele solicitate, acesta a efectuat o reținere în quantum de aproximativ 55 700 000 de euro și a întocmit un proces-verbal de constatare a încălcării.
- 20 A doua cerere privea quantumurile TVA-ului aferent unor călătorii organizate în perioada care debuta în cursul anului 2007 și se încheia în luna ianuarie a anului 2010, menționate într-o declarație privind TVA-ul din luna martie a anului 2010. Întrucât Oficiul de control al TVA-ului din Oostende și-a exprimat dezacordul cu privire la sumele solicitate, acesta a efectuat o reținere în quantum de aproximativ 37 600 000 de euro și a întocmit un proces-verbal de constatare a încălcării.

- 21 Jetair și membrii Travel4you au depus, la 21 decembrie 2010 și, respectiv, la 24 octombrie 2011, o cerere la rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Tribunalul de Primă Instanță din Brugge), care a conexas cele două cauze.
- 22 În fața instanței de trimitere, reclamantele au arătat că dispoziția tranzitorie care figurează în articolul 28 alineatul (3) din A șasea directivă nu permitea legiuitorului belgian să își modifice legislația într-un sens contrar acestei directive imediat înainte de data intrării în vigoare a directivei respective. Ele au susținut că, potrivit articolului 26 alineatul (3) din aceasta, preluat la articolul 309 din Directiva TVA, în cazul în care operațiunile pentru care agenția de turism a recurs la alte persoane impozabile sunt realizate de acestea în afara Uniunii, prestarea de servicii efectuată de agenția de turism trebuie scutită.
- 23 Întrucât FOD Financiën a susținut, dimpotrivă, că legiuitorul belgian a putut să decidă, în temeiul articolului 28 alineatul (3) din A șasea directivă, să impoziteze astfel de operațiuni, instanța de trimitere a exprimat îndoieli cu privire la răspunsul care trebuie dat în litigiile principale.
- 24 În aceste condiții, rechtbank van eerste aanleg te Brugge a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Este permis ca legiuitorul belgian să modifice prevederile legislative astfel încât un serviciu scutit de TVA – în speță călătoriile efectuate în afara Uniunii Europene – să devină impozabil (la 1 decembrie 1977), cu puțin timp înainte de intrarea în vigoare a celei de A șasea directive (1 ianuarie 1978), eludând astfel clauza de standstill prevăzută la articolul 28 alineatul (3) din această directivă (articolul 370 din Directiva [TVA]), care prevede că aceste călătorii pot fi în continuare impozitate numai în cazul în care au fost impozitate și înainte de intrarea în vigoare a celei de A șasea directive?
- 2) Legiuitorul belgian trebuia ca, începând cu 13 iunie 1977 (data publicării celei de A șasea directive), să se abțină să impoziteze călătoriile în afara Uniunii?
- 3) Legiuitorul belgian încalcă articolul 309 din Directiva [TVA] întrucât nu asimilează agențiile de turism unor intermediari în ceea ce privește operațiunile efectuate în afara [Uniunii] și continuă totuși să impoziteze aceste prestații?
- 4) Articolele 309, 153, 370 din Directiva [TVA] și anexa X la aceasta încalcă principiile generale de drept comunitar, principiile egalității și proporționalității, precum și dispozițiile privind libera circulație a persoanelor, a mărfurilor și a serviciilor, în special articolele [43 CE și 56 CE], prin faptul că oferă statelor membre un drept de opțiune în ceea ce privește impozitarea serviciilor legate de călătoriile în afara [Uniunii]?
- 5) Faptul că prin Decretul regal din 28 noiembrie 1999 statul belgian a prevăzut, în ceea ce privește călătoriile în afara Uniunii Europene, obligația de plată a unui impozit numai pentru agențiile de turism, însă nu și pentru intermediari, reprezintă o încălcare a principiilor de drept comunitar, în special a principiilor egalității, proporționalității și neutralității fiscale a TVA-ului?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare

- 25 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit articolului 191 al doilea paragraf din Tratatul CEE, aplicabil la momentul adoptării celei de A șasea directive, directivele sunt notificate destinatarilor lor și intră în vigoare prin această notificare. Așadar, nu data publicării, ci data notificării celei de A șasea directive statului membru în cauză era pertinentă pentru a stabili de când începea perioada de transpunere a acestei directive.
- 26 Trebuie arătat de asemenea că modificarea legislativă în discuție în litigiile principale, adoptată la 1 decembrie 1977, a intervenit între data la care A șasea directivă a fost notificată Regatului Belgiei, 23 mai 1977, și data la care această directivă trebuia să fie transpusă în acest stat membru, în conformitate cu articolul 1 din directiva menționată, și anume la 1 ianuarie 1978. În consecință, această modificare a avut loc în perioada de transpunere a celei de A șasea directive în statul membru în cauză.
- 27 Astfel, prin intermediul primelor două întrebări, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 28 alineatul (3) din A șasea directivă și articolul 370 din Directiva TVA se opun introducerii de către un stat membru înainte de 1 ianuarie 1978, în perioada de transpunere a celei de A șasea directive, a unei dispoziții care modifică legislația sa existentă prin faptul că supune la plata TVA-ului operațiunile agențiilor de turism referitoare la călătorii în afara Uniunii.
- 28 Este cert că, potrivit legislației în discuție în litigiile principale, până la 1 decembrie 1977, prestarea serviciilor agențiilor de turism referitoare la călătorii efectuate în afara Uniunii era scutită și că a fost impozitată de la această dată, deși regimul special pentru agențiile de turism stabilit de A șasea directivă prevede la articolul 26 alineatul (3) că aceste prestații sunt scutite.
- 29 Cu toate acestea, articolul 28 alineatul (3) din A șasea directivă a introdus o clauză de standstill potrivit căreia statele membre pot, în perioada menționată la articolul 28 alineatul (4) din A șasea directivă, să impoziteze în continuare operațiunile scutite în temeiul articolului 15 din această directivă și care sunt prevăzute în anexa E la aceeași directivă.
- 30 Perioada în cauză, de natură tranzitorie și stabilită inițial la cinci ani începând cu 1 ianuarie 1978, s-a întins dincolo de această limită din cauza lipsei de intervenție a Consiliului Uniunii.
- 31 Din modul de redactare a articolului 28 alineatele (3) și (4) din A șasea directivă coroborat cu articolul 15 și cu anexa E la aceasta rezultă că legiuitorul Uniunii a acordat posibilitatea de a deroga de la obligația de a scuti prestațiile menționate la articolul 26 alineatul (3) din această directivă statelor membre a căror legislație prevedea impozitarea acestor prestații înainte de 1 ianuarie 1978.
- 32 Această interpretare este confirmată de articolul 370 din Directiva TVA, care a preluat în esență textul articolului 28 alineatul (3) din A șasea directivă, prevăzând că statele membre care, la 1 ianuarie 1978, impozitau operațiunile enumerate în anexa X partea A din Directiva TVA pot continua să impoziteze respectivele operațiuni. Punctul 4 din această anexă X partea A citează prestarea serviciilor agențiilor de turism care acționează în numele și în contul călătorului, pentru călătorii în afara Uniunii.
- 33 Potrivit reclamantelor, statele membre puteau continua să impoziteze operațiunile în cauză în măsura în care, potrivit legislației lor naționale, aceste operațiuni erau deja supuse la plata TVA-ului înainte de 1 ianuarie 1978. În schimb, întemeindu-se pe Hotărârea din 18 decembrie 1997, Inter-Environnement

Wallonie (C-129/96, Rec., p. I-7411, punctul 45), reclamantele consideră că această posibilitate nu permitea aceluiași state membre să își modifice legislația, în perioada de transpunere a celei de A șasea directive, prin prevederea impozitării acestor operațiuni.

- 34 Potrivit Comisiei, dimpotrivă, modificarea legislativă în cauză nu este contrară celei de A șasea directive interpretate în lumina Hotărârii Inter-Environnement Wallonie, citată anterior, ținând seama de dispozițiile exprese ale directivei menționate. Comisia precizează că derogarea referitoare la agențiile de turism a fost introdusă de legiuitorul Uniunii tocmai pentru a ține seama de o preocupare invocată de Regatul Belgiei.
- 35 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, în cursul termenului de transpunere a unei directive, statele membre destinate ale acesteia trebuie să se abțină de la adoptarea unor dispoziții de natură să compromită grav realizarea rezultatului impus prin această directivă (a se vedea printre altele Hotărârea Inter-Environnement Wallonie, citată anterior, punctul 45, precum și Hotărârea din 4 iulie 2006, Adeneler și alții, C-212/04, Rec., p. I-6057, punctul 121).
- 36 În ceea ce privește A șasea directivă, trebuie să se verifice, în consecință, dacă, în termenul de transpunere a acesteia, o măsură adoptată de un stat membru constând în modificarea legislației naționale prin prevederea impozitării operațiunilor în cauză era de natură să compromită grav realizarea rezultatului impus prin această directivă.
- 37 În această privință, astfel cum s-a constatat la punctul 31 din prezenta hotărâre, dacă statele membre impozitau operațiunile în cauză la 1 ianuarie 1978, puteau continua să facă acest lucru după data menționată. Întrucât A șasea directivă a stabilit în mod expres data de 1 ianuarie 1978 drept punct de plecare pentru eventuala menținere a unei măsuri de impozitare, nu se poate considera că o lege care prevede impozitarea operațiunilor în cauză adoptată înainte de această dată, în perioada de transpunere a directivei menționate, era de natură să compromită grav realizarea rezultatului impus prin această directivă.
- 38 În consecință, trebuie să se răspundă la primele două întrebări că articolul 28 alineatul (3) din A șasea directivă și articolul 370 din Directiva TVA nu se opun introducerii de către un stat membru înainte de 1 ianuarie 1978, în perioada de transpunere a celei de A șasea directive, a unei dispoziții care modifică legislația sa existentă prin supunerea la plata TVA-ului a operațiunilor agențiilor de turism referitoare la călătoriile efectuate în afara Uniunii.

Cu privire la a treia întrebare

- 39 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă un stat membru încalcă articolul 309 din Directiva TVA prin faptul că nu asimilează prestările de servicii ale agențiilor de turism unor activități de intermediere scutite în cazul în care aceste prestații se referă la călătoriile efectuate în afara Uniunii și prin faptul că supune prestațiile respective la plata TVA-ului.
- 40 Articolul 309 din Directiva TVA, care se înscrie în capitolul consacrat regimului special pentru agențiile de turism care figurează la articolele 306-310 din această directivă și al cărui domeniu de aplicare este definit la articolul 306, prevede scutirea anumitor prestări de servicii ale agențiilor de turism, și anume a celor furnizate în cadrul unor călătorii efectuate în afara Uniunii, care sunt asimilate unei activități de intermediere scutite în temeiul articolului 153 din directiva menționată.
- 41 Astfel cum reiese din cuprinsul punctului 32 din prezenta hotărâre, articolul 370 din Directiva TVA permite totuși să se deroge de la această dispoziție prin oferirea în favoarea statelor membre a posibilității de a impozita operațiunile în cauză dacă le impozitau la 1 ianuarie 1978.

- 42 Rezultă că, dacă un stat membru îndeplinește această condiție, nu este obligat să aplice dispozițiile articolului 309 din Directiva TVA.
- 43 Trebuie să se răspundă, așadar, la a treia întrebare că un stat membru nu încalcă articolul 309 din Directiva TVA prin faptul că nu asimilează prestările de servicii ale agențiilor de turism unor activități de intermediere scutite în cazul în care aceste prestații se referă la călătorii efectuate în afara Uniunii și prin faptul că supune prestațiile respective la plata TVA-ului în cazul în care acesta supunea la plata TVA-ului prestațiile respective la 1 ianuarie 1978.

Cu privire la a patra întrebare

- 44 Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 370 din Directiva TVA coroborat cu anexa X partea A punctul 4 din această directivă încalcă dreptul Uniunii, în special principiile generale ale dreptului, principiile egalității de tratament și proporționalității, precum și dispozițiile privind libertățile fundamentale, prin faptul că lasă statelor membre opțiunea de a impozita sau de a nu impozita serviciile legate de călătoriile efectuate în afara Uniunii.
- 45 Astfel cum reiese din răspunsul oferit la a treia întrebare, respectivul articol 370 coroborat cu aceeași anexă X partea A punctul 4 permite statelor membre să impoziteze sau să nu impoziteze prestările de servicii ale agențiilor de turism care privesc operațiuni efectuate în afara Uniunii dacă impozitau aceste prestații la 1 ianuarie 1978.
- 46 Desigur, prin acordarea unei astfel de posibilități în favoarea statelor membre, articolul 370 din Directiva TVA instituie un regim diferit între statele membre care se prevalează de acesta prin impozitarea prestațiilor în cauză și cele care aplică normele prevăzute la articolul 309 din Directiva TVA prin scutirea acelorasi prestații.
- 47 Cu toate acestea, este vorba despre o posibilitate acordată cu titlu derogatoriu, sub rezerva îndeplinirii condiției prevăzute la articolul menționat.
- 48 Astfel cum Curtea a statuat anterior, menținerea acestui regim derogatoriu reflectă caracterul progresiv și încă parțial al armonizării legislațiilor naționale în materie de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 decembrie 2006, Eurodental, C-240/05, Rec., p. I-11479, punctul 50). Armonizarea preconizată nu este încă realizată întrucât articolul 28 alineatul (3) litera (a) din A șasea directivă și articolul 370 din Directiva TVA au permis statelor membre să mențină în continuare anumite dispoziții ale legislației lor naționale care existau la 1 ianuarie 1978 care ar fi, fără respectivele autorizații, incompatibile cu aceste directive (a se vedea în acest sens, în ceea ce privește A șasea directivă, Hotărârea Eurodental, citată anterior, punctul 51).
- 49 Revine legiuitorului Uniunii sarcina de a stabili regimul definitiv al scutirilor de TVA și de a realiza astfel armonizarea progresivă a legislațiilor naționale în materie de TVA (a se vedea Hotărârea din 13 iulie 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Rec., p. I-6049, punctul 39).
- 50 Atât timp cât legiuitorul Uniunii nu a stabilit acest regim definitiv, iar statele membre pot menține legislația lor existentă, trebuie să se admită că între acestea din urmă pot subzista diferențe, fără ca ele să fie contrare dreptului Uniunii.
- 51 În consecință, trebuie să se răspundă la a patra întrebare că articolul 370 din Directiva TVA coroborat cu anexa X partea A punctul 4 din această directivă nu încalcă dreptul Uniunii prin faptul că acordă statelor membre posibilitatea de a continua să impoziteze prestările de servicii ale agențiilor de turism legate de călătoriile efectuate în afara Uniunii.

Cu privire la a cincea întrebare

- 52 Prin intermediul celei de a cincea întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă un stat membru încalcă dreptul Uniunii, în special principiile egalității, proporționalității și neutralității fiscale, prin faptul că tratează agențiile de turism, în sensul articolului 26 alineatul (1) din A șasea directivă și al articolului 306 din Directiva TVA, în mod diferit față de intermediari și prin faptul că prevede o normă, precum Decretul regal din 28 noiembrie 1999, potrivit căreia numai prestațiile agențiilor de turism, iar nu cele ale intermediarilor, sunt impozitate atunci când se referă la călătorii efectuate în afara Uniunii.
- 53 Dintr-o jurisprudență constantă reiese că principiul egalității de tratament, a cărui expresie în materie de TVA o constituie principiul neutralității fiscale, impune ca situații comparabile să nu fie tratate în mod diferit, cu excepția cazului în care o diferențiere este justificată în mod obiectiv (a se vedea în special Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rep., p. I-2283, punctele 49 și 51, precum și Hotărârea din 7 martie 2013, Efir, C-19/12, punctul 35).
- 54 În această privință, trebuie să se constate că agențiile de turism vizate de regimul special în materie de TVA sunt definite la articolul 26 alineatul (1) din A șasea directivă, precum și la articolul 306 din Directiva TVA drept cele care acționează față de clienți în nume propriu și folosesc, pentru realizarea operațiunilor de turism, livrări de bunuri sau prestări de servicii oferite de alte persoane impozabile. Aceste dispoziții exclud în mod expres de la regimul special agențiile de turism care acționează numai ca intermediare.
- 55 Din dispozițiile menționate reiese că legiuitorul Uniunii a considerat că aceste două categorii de agenții de turism nu se aflau într-o situație comparabilă. Curtea a subliniat astfel anterior că ceea ce caracterizează activitatea agențiilor de turism vizate de A șasea directivă este faptul că acestea constituie operatori economici care organizează în nume propriu călătorii sau circuite turistice și care, pentru a furniza prestările de servicii care se referă în mod general la acest tip de activitate, recurg la terți impozabili (a se vedea Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin, C-308/96 și C-94/97, Rec., p. I-6229, punctul 23).
- 56 Rezultă că legiuitorul național nu încalcă dreptul Uniunii și în special nu contravine principiului egalității de tratament sau principiului neutralității prin faptul că tratează în mod diferit aceste două categorii de operatori.
- 57 În ceea ce privește principiul proporționalității, este suficient să se constate că nu a fost prezentat niciun element care să poată dovedi o atingere adusă acestui principiu.
- 58 În consecință, trebuie să se răspundă la a cincea întrebare că un stat membru nu încalcă dreptul Uniunii, în special principiile egalității, proporționalității și neutralității fiscale, prin faptul că tratează agențiile de turism, în sensul articolului 26 alineatul (1) din A șasea directivă și al articolului 306 din Directiva TVA, în mod diferit față de intermediari și prin faptul că prevede o normă, precum Decretul regal din 28 noiembrie 1999, potrivit căreia numai prestațiile agențiilor de turism, iar nu cele ale intermediarilor, sunt impozitate atunci când se referă la călătorii efectuate în afara Uniunii.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 59 Întrucât, în privința părților din litigiile principale, 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 a opta) declară:

- 1) **Articolul 28 alineatul (3) 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 și articolul 370 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată nu se opun introducerii de către un stat membru înainte de 1 ianuarie 1978, în perioada de transpunere a celei de A șasea directive, a unei dispoziții care modifică legislația sa existentă prin supunerea la plata taxei pe valoarea adăugată a operațiunilor agențiilor de turism referitoare la călătorii efectuate în afara Uniunii Europene.**
- 2) **Un stat membru nu încalcă articolul 309 din Directiva 2006/112 prin faptul că nu asimilează prestările de servicii ale agențiilor de turism unor activități de intermediere scutite în cazul în care aceste prestații se referă la călătorii efectuate în afara Uniunii Europene și prin faptul că supune prestațiile respective la plata taxei pe valoarea adăugată în cazul în care acesta supunea la plata TVA-ului prestațiile respective la 1 ianuarie 1978.**
- 3) **Articolul 370 din Directiva 2006/112 coroborat cu anexa X partea A punctul 4 din această directivă nu încalcă dreptul Uniunii prin faptul că acordă statelor membre posibilitatea de a continua să impoziteze prestările de servicii ale agențiilor de turism legate de călătoriile efectuate în afara Uniunii Europene.**
- 4) **Un stat membru nu încalcă dreptul Uniunii, în special principiile egalității, proporționalității și neutralității fiscale, prin faptul că tratează agențiile de turism, în sensul articolului 26 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388 și al articolului 306 din Directiva 2006/112, în mod diferit față de intermediari și prin faptul că prevede o normă, precum Decretul regal din 28 noiembrie 1999, potrivit căreia numai prestațiile agențiilor de turism, iar nu cele ale intermediarilor, sunt impozitate atunci când se referă la călătorii efectuate în afara Uniunii Europene.**

Semnături