HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

16 ianuarie 2014*

„Taxa pe valoarea adăugată — Operațiuni ale agențiilor de turism — Acordarea de reduceri clienților — Stabilirea bazei de impozitare a prestării de servicii în cadrul unei activități de intermediere”

În cauza C-300/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 26 aprilie 2012, primită de Curte la 20 iunie 2012, în procedura

Finanzamt Düsseldorf-Mitte

împotriva

Ibero Tours GmbH,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnul K. Lenaerts, vicepreședinte al Curții, îndeplinind funcția de judecător al Camerei întâi, domnii A. Borg Barthet (raportor) și E. Levits și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul K. Malacek, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 5 iunie 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Ibero Tours GmbH, de P. Englert, Rechtsanwalt, și de P. Moser, barrister;

— pentru guvernul german, de T. Henze și de K. Petersen, în calitate de agenți;

— pentru guvernul Regatului Unit, de L. Christie, în calitate de agent, asistat de R. Hill, barrister;

— pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și de W. Mölls, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 18 iulie 2013,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: germana.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea celei de A șasea directive 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”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt Dusseldörf-Mitte (denumit în continuare „Finanzamt”), pe de o parte, și Ibero Tours GmbH (denumită în continuare „Ibero Tours”), pe de altă parte, având ca obiect stabilirea cuantumului taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) datorate de aceasta din urmă pentru exercițiile fiscale 2002-2005.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă:

„[...]

(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]

4 Articolul 11 secțiunea A alineatul (3) din A șasea directivă prevede:

„Baza de impozitare nu cuprinde:

(a) reducerile de preț acordate pentru plata anticipată;

(b) reducerile de preț și rabaturile acordate clientului și obținute de acesta la momentul livrării;

[...]” [traducere neoficială]

5 Articolul 11 secțiunea C din A șasea directivă, intitulat „Dispoziții diverse”, prevede la alineatul (1) primul paragraf:

„În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.” [traducere neoficială]

6 Articolul 26 din A șasea directivă, intitulat „Regimul special pentru agențiile de turism”, prevede:

„(1) Statele membre aplică taxa pe valoarea adăugată, 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). În sensul prezentului articol, sunt considerați agenții de turism și tur-operatorii.

(2) Operațiunile efectuate de o agenție de turism pentru realizarea unei călătorii se consideră un serviciu unic prestat de o agenție de turism unui client. Acesta se impozitează în statul membru în care agenția de turism și-a stabilit sediul activității economice sau un sediu permanent de la care agenția de turism a efectuat prestarea de servicii. Baza de impozitare și prețul fără taxa pe valoarea adăugată, în sensul articolului 22 alineatul (3) litera (b), pentru acest serviciu este marja agenției de turism, și anume diferența dintre valoarea totală, fără taxa pe valoarea adăugată, ce este achitată de client și costul efectiv suportat de agenția de turism pentru livrarea de bunuri și prestarea de servicii asigurate de alte persoane impozabile, în cazul în care respectivele operațiuni sunt direct în beneficiul clientului.

(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 intermediară scutită în conformitate cu articolului 15 punctul 14. În cazul în care operațiunile sunt realizate atât în Comunitate, cât și în afara acesteia, doar partea serviciilor agenției de turism aferente operațiunilor efectuate în afara Comunității poate fi scutită.

(4) [TVA-ul] perceput agenției de turism de alte persoane impozabile pentru operațiunile prevăzute la alineatul (2) și care sunt direct în beneficiul clientului nu este deductibil sau rambursabil în niciun stat membru.” [traducere neoficială]

Dreptul german

7 Articolul 17 alineatul 1 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Umsatzsteuergesetz, denumită în continuare „UStG”), în versiunea în vigoare în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2002 și 16 decembrie 2004, prevedea:

„În cazul modificării bazei de impozitare pentru o operațiune impozabilă în sensul articolului 1 alineatul 1 punctul 1:

1. întreprinzătorul care a realizat această operațiune trebuie să rectifice corespunzător valoarea impozitului datorat și

2. întreprinzătorul care este beneficiarul acestei operațiuni trebuie să rectifice corespunzător valoarea impozitului pe care are dreptul să îl deducă pentru aceasta;

acest lucru se aplică *mutatis mutandis* în cazurile prevăzute la articolul 1 alineatul 1 punctul 5 și la articolul 13b. Este posibil să se renunțe la rectificarea deducerii impozitului plătit în amonte dacă un întreprinzător terț plătește administrației fiscale valoarea impozitului aferent reducerii remunerației; în acest caz, întreprinzătorul terț este persoana obligată la plata impozitului. [...]”

8 Articolul 17 alineatul 1 din UStG, în versiunea în vigoare de la 16 decembrie 2004, prevede:

„În cazul modificării bazei de impozitare pentru o operațiune impozabilă în sensul articolului 1 alineatul 1 punctul 1, întreprinzătorul care a realizat această operațiune trebuie să rectifice valoarea impozitului datorat. De asemenea, întreprinzătorul care este beneficiarul acestei operațiuni trebuie să rectifice valoarea impozitului pe care are dreptul să îl deducă pentru aceasta. Acest lucru nu este valabil dacă, prin modificarea bazei de impozitare, întreprinzătorul nu are un avantaj economic. Dacă, într-un asemenea caz, prin modificarea bazei de calcul, un alt întreprinzător are un avantaj economic, acesta trebuie să regularizeze valoarea impozitului pe care are dreptul să îl deducă. Prima, a doua, a treia și a patra teză se aplică *mutatis mutandis* în cazurile prevăzute la articolul 1 alineatul 1 punctul 5 și la articolul 13b. Este posibil să se renunțe la rectificarea deducerii impozitului plătit în

amonte în cazul în care un întreprinzător terț plătește administrației fiscale valoarea impozitului aferent reducerii remunerației; în această situație, întreprinzătorul terț este persoana obligată la plata impozitului. [...]”

9 Articolul 25 alineatele 1-4 din UStG, în versiunea în vigoare de la 1 aprilie 1999, prevede:

„1. Dispozițiile următoare se aplică serviciilor de turism prestate de un întreprinzător, care nu sunt destinate activității beneficiarului, dacă întreprinzătorul acționează față de beneficiar în nume propriu și dacă utilizează servicii de turism asigurate de terți. Serviciul prestat de întreprinzător trebuie considerat serviciu diferit. În cazul în care, în cadrul unei călătorii, întreprinzătorul prestează pentru un client mai multe servicii de acest tip, acestea sunt considerate un serviciu unic diferit. Locul prestării unui serviciu diferit se stabilește conform articolului 3a alineatul 1. Serviciile de turism efectuate de terți reprezintă livrări de bunuri și alte prestări de servicii asigurate de terți în beneficiul direct al clienților.

2. Serviciul diferit este scutit de TVA, în măsura în care serviciile de turism ale terților aferente acestuia sunt efectuate pe teritoriul unui stat terț. [...]

3. Valoarea serviciului diferit reprezintă diferența dintre suma plătită de beneficiar pentru a obține serviciul și suma pe care întreprinzătorul o plătește pentru serviciile de turism prestate de terți. [...]

4. Prin derogare de la articolul 15 alineatul 1, întreprinzătorul nu este autorizat să deducă ca TVA colectat în amonte valoarea TVA-ului care i-a fost perceput separat pentru serviciile de turism ale terților. Celelalte dispoziții ale articolului 15 rămân valabile.”

10 Articolul 25 alineatul (4) din UStG, în versiunea în vigoare de la 1 ianuarie 2005, prevede:

„Prin derogare de la articolul 15 alineatul 1, întreprinzătorul nu este autorizat să deducă drept TVA colectat în amonte valoarea TVA-ului care i-a fost perceput separat pentru serviciile de turism ale terților și nici valoarea impozitului datorat în temeiul articolului 13b. Celelalte dispoziții ale articolului 15 rămân valabile.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 În cadrul activității sale economice, Ibero Tours prestează pe teritoriul german, în calitate de intermediar, servicii care intră sub incidența celei de A șasea directive. Aceste prestări de servicii sunt în parte scutite și în parte impozitate.

12 În cadrul operațiunilor impozitate, Ibero Tours propune, în calitate de intermediar, servicii de turism, care sunt prestate pentru clienții săi de tur-operatori și care intră sub incidența regimului special instituit la articolul 26 din A șasea directivă. Deși Ibero Tours este o agenție de turism, acest regim special nu se aplică prestărilor de servicii în discuție în litigiul principal, dat fiind că această agenție acționează numai în calitate de intermediar și că, în temeiul articolului 26 alineatul (1) a doua teză din A șasea directivă, regimul special prevăzut la articolul menționat nu este aplicabil unei astfel de agenții.

13 Ibero Tours furnizează tur-operatorilor servicii în calitate de intermediar și primește din partea acestora comisioanele convenite. Aceasta a acordat însă reduceri de prețuri clienților turiști, pe care le-a finanțat cu o parte din comisioanele sale. După ce, mai întâi, a achitat TVA-ul aplicat valorii integrale a comisioanelor percepute, ea a solicitat Finanzamt o modificare a calculului acestei taxe în cadrul exercițiilor financiare 2002-2005, astfel încât reducerile de prețuri acordate clienților săi să fie deduse din baza de impozitare.

14 Finanzamt a admis această cerere numai în măsura în care serviciile prestate de tur-operatori erau impozitate în cadrul regimului special instituit la articolul 26 din A șasea directivă. În schimb, în măsura în care aceste servicii erau scutite în temeiul articolului 26 alineatul (3) din A șasea directivă, Finanzamt a refuzat să efectueze modificarea solicitată de Ibero Tours.

15 După ce a depus o contestație care a fost respinsă, Ibero Tours a formulat o acțiune care a fost admisă de Finanzgericht (Tribunalul Fiscal). Finanzamt a formulat recurs la Bundesfinanzhof împotriva hotărârii pronunțate de Finanzgericht.

16 Instanța de trimitere urmărește să se stabilească, în primul rând, dacă este posibilă aplicarea principiilor definite de Curte în Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Rec., p. I-5339), în cazul în care un intermediar acordă, în cadrul unei prestări de servicii, o reducere de preț pentru serviciul principal în care intervine.

17 Deși principiul neutralității pledează în favoarea punerii în aplicare în prezenta cauză a soluțiilor reținute în această hotărâre, s-ar putea admite existența unor îndoieli, dat fiind că, în hotărârea menționată, Curtea are în vedere un „lanț de distribuție” în care se livrează „mărfuri de aceeași natură” în mod repetat și în aceleași condiții fiscale. În consecință, instanța de trimitere se întreabă dacă aceste noțiuni sunt pertinente în cauza principală, întrucât operațiunile operatorului principal și cele ale intermediarului sunt de natură diferită și fiecare dintre acestea face obiectul unui tratament fiscal specific.

18 În al doilea rând, dacă se consideră că serviciile prestate în cadrul unei activități de intermediere pot face parte dintr-un lanț de distribuție în cazul căruia ar fi aplicabile principiile stabilite de Curte în cadrul Hotărârii Elida Gibbs, citată anterior, potrivit Bundesfinanzhof, rămâne problema dacă aceasta înseamnă și că prestarea serviciilor principale intră sub incidența articolului 26 din A șasea directivă. Astfel, instanța de trimitere consideră că, într-o asemenea ipoteză, este îndoielnic că o aplicare a principiilor definite de Curte în hotărârea menționată poate conduce la o impozitare corectă.

19 În plus, aceasta arată că, în Hotărârea din 15 octombrie 2002, Comisia/Germania (C-427/98, Rec., p. I-8315), Curtea a statuat că statele membre erau autorizate să nu aplice principiile stabilite în Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior, atunci când prestația principală este scutită de TVA. Instanța de trimitere consideră în această privință că Hotărârea Comisia/Germania, citată anterior, trebuie interpretată în sensul că principiile stabilite de Curte în Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior, nu sunt aplicabile atunci când ultima prestație din cadrul lanțului de distribuție este scutită de TVA. Deși prestările de servicii principale intră sub incidența regimului special instituit la articolul 26 din A șasea directivă, alineatul (3) al acestui articol le asimilează unei activități de intermediere scutite atunci când operațiunile încredințate de prestatorul acestor servicii altor persoane impozabile sunt efectuate de acestea din urmă în afara Uniunii Europene. În cazul în care aceste operațiuni sunt realizate atât în Uniune, cât și în afara acesteia, prestarea de servicii poate fi scutită numai parțial.

20 În consecință, ar fi posibil să existe îndoieli cu privire la modalitatea în care agenția de turism și administrația fiscală competentă în privința sa sunt considerate că stabilesc în ce măsură prestarea principală de servicii de turism este scutită și în ce măsură aceasta nu autorizează, prin urmare, aplicarea principiilor definite de Curte în Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior.

21 În al treilea rând, instanța de trimitere ia în considerare situația în care un stat membru a transpus în mod corect articolul 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă, însă dorește să excludă totuși reducerea TVA-ului datorat de intermediar în cazul prestării de servicii principale exonerate. Aceasta are îndoieli că excluderea respectivă este vizată de o transpunere corectă a dispoziției menționate și se întreabă dacă este necesară o reglementare a statului membru în cauză, în care această reducere să fie prevăzută în mod special. În opinia sa, punctele 65 și 66 din Hotărârea Comisia/Germania, citată anterior, pledează în favoarea acestei din urmă aprecieri, în măsura în care este vorba despre

„posibilitățile” statelor membre. Instanța de trimitere consideră că această concluzie nu se impune totuși în mod imperativ în cazul limitării consecințelor care rezultă dintr-o interpretare efectuată de Curte.

22 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Conform principiilor stabilite de Curte [...] în Hotărârea [...] Elida Gibbs[, citată anterior], reducerea bazei de impozitare în cadrul unui lanț de distribuție intervine și în cazul în care un intermediar (în cauza principală, o agenție de turism) rambursează clientului (în speță, un turist) unei prestații pe care o intermediază (în speță, prestația tur-operatorului furnizată turiștilor) o parte din prețul acestei prestații?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: principiile stabilite de Curte [...] în [hotărârea menționată] se aplică și în cazul în care numai prestația tur-operatorului care a fost intermediată este supusă regimului special prevăzut la articolul 26 din A șasea directivă [...], iar nu și serviciul de intermediere al agenției de turism?

3) În ipoteza în care Curtea răspunde afirmativ și la a doua întrebare: în cazul în care prestația care a fost intermediată este scutită de TVA, un stat membru care a transpus în mod corect articolul 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă [...] este autorizat să refuze reducerea bazei de impozitare numai atunci când, în exercitarea puterii care îi este conferită prin acest articol, a instituit condiții suplimentare pentru a refuza reducerea?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

23 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle, în esență, dacă principiile definite de Curte în Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior, privind stabilirea bazei de impozitare a TVA-ului sunt aplicabile în cazul în care o agenție de turism care acționează ca intermediar acordă consumatorului final, din proprie inițiativă și pe propriile cheltuieli, o reducere de preț aplicată prestației principale a tur-operatorului.

24 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit că, în conformitate cu articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, baza de impozitare este constituită din toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul acestei operațiuni, de la client sau de la un terț, inclusiv din subvenții legate de prețul acestei operațiuni.

25 În mod cert, articolul 26 din A șasea directivă vizează evitarea dificultăților practice ridicate de faptul că activitățile agenților de turism și ale tur-operatorilor se compun din mai multe prestații și se realizează în mai multe locuri. Totuși, realizarea acestui obiectiv nu necesită nicidecum să se deroge de la regula generală enunțată la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, care, în scopul stabilirii bazei de impozitare, se referă la noțiunea „contrapartidă obținută sau care urmează să fie obținută de către [...] prestator [...] de la client sau de la un terț” (a se vedea Hotărârea din 19 iunie 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Rec., p. I-6289, punctul 26).

26 Or, în cauza principală, pe de o parte, contrapartida obținută de tur-operator pentru prestațiile sale este prețul total al călătoriei fără reduceri. Acest fapt nu este repus în discuție de împrejurarea că Ibero Tours nu plătește tur-operatorului decât o sumă redusă, reprezentată de prețul călătoriei din care se scade comisionul care îi este datorat, această reducere nefiind decât rezultatul compensației sumelor datorate pe baza unor obligații diferite.

27 Pe de altă parte, dat fiind că Ibero Tours nu a acordat nicio reducere pentru serviciile prestate în cadrul activității sale de intermediar tur-operatorului și că acesta din urmă nu este afectat de existența sau de valoarea reducerii acordate de Ibero Tours consumatorilor finali, faptul că aceasta finanțează reducerea menționată printr-o parte din comisionul său ori din alte fonduri nu produce efecte nici asupra prețului serviciilor prestate de tur-operatorul menționat, nici asupra prețului celor prestate de Ibero Tours în cadrul activității sale de intermediere pentru același tur-operator.

28 Principiile stabilite în Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior, nu afectează stabilirea bazei de impozitare într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal.

29 În această privință, trebuie amintit că, în hotărârea menționată, Curtea a statuat că, în cazul în care un producător al unui produs care, nefiind legat printr-un contract de consumatorul final, dar fiind prima verigă dintr-un lanț de operațiuni care conduce la acesta din urmă, îi acordă o reducere de preț consumatorului final prin intermediul unor bonuri de reducere încasate de comercianții cu amănuntul și rambursate de producător acestora din urmă, din baza de impozitare în scopuri de TVA trebuie să se scadă reducerea menționată (Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior, punctele 31, 34 și 35). În cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior, contrapartida primită de persoana impozabilă, care se afla în vârful unui lanț de operațiuni, se reducea, în fapt, cu reducerea acordată de aceeași persoană impozabilă în mod direct consumatorului final.

30 Cu toate acestea, în împrejurările în discuție în litigiul principal, tur-operatorul nu se află în vârful unui lanț de operațiuni, dat fiind că acesta își oferă serviciile direct consumatorului final, Ibero Tours neintervenind decât ca intermediar al acestei operațiuni unice. În schimb, Ibero Tours prestează un serviciu, și anume cel de intermediere, care este total distinct de cel furnizat de tur-operator.

31 În definitiv, în cauza principală, tur-operatorul nu acordă nicio reducere, întrucât Ibero Tours este în orice caz obligat să îi plătească prețul convenit, indiferent de o eventuală reducere pe care aceasta din urmă o acordă clientului.

32 În aceste condiții, finanțarea de către o agenție de turism, în situația Ibero Tours, a unei părți din prețul călătoriei, care echivalează cu o reducere din prețul plătit de consumatorul final al călătoriei, nu afectează nici contrapartida primită de tur-operator pentru vânzarea respectivei călătorii, nici contrapartida primită de Ibero Tours pentru serviciul său de intermediere. Prin urmare, conform articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, o astfel de reducere de preț nu implică o reducere a bazei de impozitare nici pentru operatorul principal, nici pentru operațiunea de prestare de servicii a agenției de turism.

33 Din cele de mai sus rezultă că trebuie să se răspundă la prima întrebare că dispozițiile celei de A șasea directive trebuie interpretate în sensul că principiile definite de Curte în Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior, privind stabilirea bazei de impozitare a TVA-ului nu sunt aplicabile în cazul în care o agenție de turism care acționează ca intermediar acordă consumatorului final, din proprie inițiativă și pe propriile cheltuieli, o reducere de preț aplicată prestației principale a tur-operatorului.

Cu privire la a doua și la a treia întrebare

34 Deoarece răspunsul la prima întrebare este negativ, nu este necesar să se răspundă la a doua și la a treia întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

35 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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:

Dispozițiile celei de A șasea directive 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 trebuie interpretate în sensul că principiile definite de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94), privind stabilirea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată nu sunt aplicabile în cazul în care o agenție de turism care acționează ca intermediar acordă consumatorului final, din proprie inițiativă și pe propriile cheltuieli, o reducere de preț aplicată prestației principale a tur-operatorului.

Semnături