HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

9 decembrie 2010 *

În cauza C-31/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Germania), prin decizia din 10 decembrie 2009, primită de Curte la 20 ianuarie 2010, în procedura

Minerva Kulturreisen GmbH

împotriva

Finanzamt Freital,

* Limba de procedură: germana.

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul A. Tizzano, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet (raportor), M. Ilešič, E. Levits și M. Safjan, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,
grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Minerva Kulturreisen GmbH, de domnul P. Fröhler, precum și de doamnele A. Kellner și B. Juschten;

— pentru Finanzamt Freital, de domnul V. Rummer;

— pentru guvernul german, de domnii J. Möller și C. Blaschke, în calitate de agenți;

— pentru guvernul elen, de domnii K. Georgiadis și C. Poulakos, precum și de doamna M. Tassopoulou, în calitate de agenți;

— pentru guvernul portughez, de domnul L. Inez Fernandes, în calitate de agent;

— pentru Comisia Europeană, de domnul D. Triantafyllou, în calitate de agent,

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

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 26 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").

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Minerva Kulturreisen GmbH (denumită în continuare „Minerva"), pe de o parte, și Finanzamt Freital (denumit în continuare „Finanzamt"), pe de altă parte, cu privire la aplicarea regimului special pentru agențiile de turism prevăzut la articolul 26 din A șasea directivă vânzării izolate de către o agenție de turism de bilete la operă, fără prestarea unor servicii suplimentare.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

3 Articolul 26 alineatele (1) și (2) din A șasea directivă, intitulat „Regimul special pentru agențiile de turism", aplicabil *ratione temporis* acțiunii principale, 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." [traducere neoficială]

Reglementarea națională

4 Articolul 25 din Legea germană privind impozitul pe cifra de afaceri din 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, p. 565, denumită în continuare „UStG") prevede:

„1. Dispozițiile următoare se aplică operațiunilor de turism efectuate de un întreprinzător, care nu sunt destinate activității beneficiarului, dacă întreprinzătorul acționează față de beneficiar în nume propriu și dacă utilizează operațiuni de turism asigurate de terți. Prestația furnizată de întreprinzător trebuie considerată prestație diferită. […] Operațiunile de turism efectuate de terți reprezintă livrări de bunuri și alte prestări de servicii asigurate de terți, care sunt în beneficiul direct al clienților.

2. […]

3. Valoarea celeilalte prestații reprezintă diferența dintre suma plătită de beneficiar pentru a obține serviciul și suma pe care întreprinzătorul o plătește pentru operațiunile de turism efectuate de terți. TVA-ul nu este inclus în baza de impozitare. […]

[…]"

Acțiunea principală și întrebarea preliminară

5 Minerva administrează o agenție de turism. Aceasta a cumpărat printre altele, în perioada 1993-1998, bilete la spectacole la Opera Saxonă (Semperoper) din Dresda și le-a revândut în nume propriu și pe seama sa clienților finali și agenților de turism, fie împreună cu alte prestări de servicii furnizate de ea însăși, precum cazarea, vizitarea orașului cu ghid, servicii de navetă sau de restaurant, fie fără aceste prestări.

6 Minerva a considerat că veniturile obținute din vânzarea în mod izolat de bilete la spectacole erau de asemenea supuse impozitării în temeiul articolului 25 din UStG. Minerva a fost impozitată pentru respectiva activitate fără să i se aplice acest regim fiscal.

7 Finanzamt a respins cererea formulată de Minerva împotriva deciziei de impunere din 28 septembrie 2000 cu privire la perioada 1993-1997 și împotriva deciziei de impunere din 27 martie 2001 cu privire la anul 1998 pentru motivul că, prin cumpărarea și prin revânzarea biletelor la spectacole, Minerva nu prestează o „operațiune de turism" și că, prin urmare, activitatea desfășurată de Minerva nu se distinge de cea a profesioniștilor în vânzarea de bilete la spectacole.

8 Prin decizia din 11 februarie 2008, Sächsisches Finanzgericht și-a însușit poziția exprimată de Finanzamt și, în consecință, a respins acțiunea formulată de Minerva împotriva deciziei de respingere adoptate de acesta din urmă.

9 Minerva a formulat recurs împotriva acestei decizii la instanța de trimitere. Singura întrebare care se ridică încă în fața acestei instanțe este dacă marja rezultată din vânzarea de bilete către cumpărători finali fără alte prestări de servicii suplimentare este supusă impozitării în temeiul articolului 25 din UStG.

10 În susținerea recursului, Minerva invocă faptul că vânzarea de bilete la spectacole de către o agenție de turism trebuie considerată „operațiune de turism" în sensul articolului 25 din UStG, întrucât vânzarea respectivelor bilete constituie, în opinia sa, o prestare de servicii care face parte din catalogul său cu diferite oferte de călătorie și operațiuni de turism.

11 Având în vedere Hotărârea Curții din 12 noiembrie 1992, Van Ginkel (C-163/91, Rec., p. I-5723), instanța de trimitere se întreabă dacă marja obținută de o agenție de turism care a acționat în nume propriu poate fi supusă impozitării în sensul articolului 26 din A șasea directivă în ceea ce privește beneficiile realizate din vânzarea de bilete la spectacole sau dacă, pentru a putea beneficia de acest regim fiscal, este necesar ca prestarea izolată să constea în furnizarea uneia dintre prestațiile de bază ale operatorilor economici la care se referă această dispoziție.

12 În aceste condiții, Bundesfinanzhof a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Regimul special pentru agențiile de turism prevăzut la articolul 26 din [A șasea directivă] se aplică și vânzării izolate de bilete la operă de către o agenție de turism, fără prestarea suplimentară a unor servicii?"

Cu privire la întrebarea preliminară

13 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere ridică problema dacă orice prestație furnizată de o agenție de turism intră în domeniul de aplicare al regimului special prevăzut la articolul 26 din A șasea directivă sau dacă o prestație furnizată de o agenție de turism nu poate face obiectul acestui regim decât dacă cuprinde și o prestare de operațiuni de turism.

14 În primul rând, articolul 26 alineatul (1) din A șasea directivă prevede că regimul special prevăzut la această dispoziție se aplică operațiunilor efectuate de agențiile de turism și de tur-operatori 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.

15 În consecință, chiar din textul acestei dispoziții rezultă că, pentru ca o prestație a unei agenții de turism să beneficieze de regimul special definit de articolul menționat, aceasta trebuie să urmărească efectuarea unei operațiuni de turism.

16 În al doilea rând, trebuie amintit că articolul 26 din A șasea directivă instituie o excepție de la regimul general privind baza impozabilă în ceea ce privește anumite operațiuni ale agențiilor de turism și ale tur-operatorilor și că acest articol, fiind o excepție de la regimul normal instituit de A șasea directivă, trebuie aplicat numai în măsura necesară atingerii obiectivului său (Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin, C-308/96 și C-94/97, Rec., p. I-6229, punctele 5 și 34, precum și Hotărârea din 19 iunie 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Rec., p. I-6289, punctele 21 și 22).

17 În al treilea rând, obiectivul regimului special prevăzut la articolul 26 din A șasea directivă este de a adapta normele aplicabile la specificul activității agențiilor de turism și a tur-operatorilor (Hotărârile Madgett și Baldwin, punctul 18, și First Choice Holidays, punctul 23, citate anterior).

18 În această privință, rezultă din jurisprudență că această activitate se caracterizează prin faptul că, cel mai adesea, cuprinde mai multe prestații, în special în materia transportului și a cazării, care se realizează atât în interiorul, cât și în exteriorul statului membru în care întreprinderea are sediul sau un sediu comercial fix. Ca urmare a multitudinii și a localizării prestațiilor furnizate, aplicarea normelor de drept comun privind locul de impozitare, baza impozabilă și deducerea taxei plătite în amonte ar determina dificultăți practice pentru aceste întreprinderi, care ar fi de natură să creeze obstacole în calea exercitării activității lor (a se vedea Hotărârile Madgett și Baldwin, punctul 18, și First Choice Holidays, punctul 24, citate anterior).

19 Pe de altă parte, trebuie subliniat că, spre deosebire de cele susținute de guvernul elen, din Hotărârea Van Ginkel, citată anterior, nu se poate deduce că orice prestație izolată furnizată de o agenție de turism sau de un tur-operator intră în domeniul de aplicare al regimului special prevăzut la articolul 26 din A șasea directivă.

20 Astfel, la punctul 23 din Hotărârea Van Ginkel, citată anterior, Curtea s-a pronunțat în sensul că excluderea prestațiilor furnizate de o agenție de turism din domeniul de aplicare al articolului 26 din A șasea directivă pentru motivul că acestea ar cuprinde doar cazarea, nu și transportul clientului, ar avea ca efect un regim fiscal complex, în care normele aplicabile în materia taxei pe valoarea adăugată ar depinde de elementele care constituie prestațiile oferite pentru fiecare client și că un astfel de regim fiscal ar fi contrar obiectivelor acestei directive.

21 Rezultă, așadar, din această hotărâre că, de fapt, Curtea nu a statuat că orice prestație furnizată de o agenție de turism fără legătură cu o operațiune de turism face obiectul regimului special al articolului 26 din A șasea directivă, ci că furnizarea de către o agenție de turism a cazării intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții, chiar dacă această prestație cuprinde doar cazarea, nu și transportul.

22 Rezultă de asemenea din cuprinsul punctului 24 din Hotărârea Van Ginkel, citată anterior, că o prestație, dacă nu cuprinde și operațiuni de turism, în special în materie de transport și de cazare, nu intră în domeniul de aplicare al articolului 26 din A șasea directivă.

23 Rezultă din considerațiile care precedă că vânzarea de bilete la operă de către o agenție de turism fără prestarea unei operațiuni de turism nu intră în domeniul de aplicare al regimului special prevăzut la articolul 26 din A șasea directivă.

24 Trebuie remarcat de altfel că aplicarea acestui regim special în cazul unei activități precum cea care face obiectul acțiunii principale, prin care agenția de turism se limitează la vânzarea biletelor la spectacole fără a furniza operațiuni de turism, ar avea ca efect o denaturare a concurenței, având în vedere că aceeași activitate ar fi impozitată diferit după cum operatorul economic care vinde respectivele bilete este sau nu este o agenție de turism.

25 În consecință, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 26 din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că nu se aplică vânzării izolate de către o agenție de turism de bilete la operă, fără prestarea unei operațiuni de turism.

Cu privire la cheltuielile de judecată

26 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:

Articolul 26 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 trebuie interpretat în sensul că nu se aplică vânzării izolate de către o agenție de turism de bilete la operă, fără prestarea unei operațiuni de turism.

Semnături