

HOTĂRÂREA CURŢII (Camera a opta)

13 martie 2014(*)

„TVA – Regimul special pentru agen?iile de turism – Opera?iuni efectuate în afara Uniunii Europene – A ?asea directiv? 77/388/CEE – Articolul 28 alineatul (3) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 370 – Clauze de standstill – Modificare a legisla?iei na?ionale în termenul de transpunere”

În cauza C-599/12,

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

Jetair NV,

BTW?eenheid BTWE Travel4you

împotriva

FOD Financiën,

CURTEA (Camera a opta),

compus? din domnul C. G. Fernlund (raportor), pre?edinte de camer?, doamna C. Toader ?i domnul E. Jaraši?nas, judec?tori

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

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

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? 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-ëenheid 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 prevedea:

„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 căroră 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 directiv?;

[...]

(4) Perioada de tranzi?ie este ini?ial de cinci ani, începând de la 1 ianuarie 1978. [...]”
[traducere neoficial?]

6 Opera?iunile vizate la articolul 15 punctul 14 din A ?asea directiv? ?i prev?zute în anexa E la aceasta includeau „prestarea serviciilor agen?iilor de turism, prev?zute la articolul 26, precum ?i cele ale agen?iilor de turism care ac?ioneaz? în numele ?i în contul c?l?torului, pentru c?l?torii în afara Comunit??ii” [traducere neoficial?].

Directiva TVA

7 Articolul 153 din Directiva TVA prevede:

„Statele membre scutesc prestarea de servicii efectuat? de c?tre intermediari, care ac?ioneaz? în numele ?i în contul altei persoane, atunci când ace?tia particip? la opera?iunile prev?zute în capitolele 6, 7 ?i 8 sau la opera?iuni efectuate în afara Comunit??ii.

[...]”

8 Articolul 306 alineatul (1) din Directiva TVA, care figureaz? în capitolul 3, intitulat „Regimul special pentru agen?iile de turism”, din titlul XII, prevede:

(1) Statele membre aplic? un regim special de TVA, în conformitate cu prezentul capitol, opera?iunilor efectuate de agen?iile de turism care ac?ioneaz? fa?? de clien?i în nume propriu ?i folosesc, pentru realizarea opera?iunilor de turism, livr?ri de bunuri sau prest?ri de servicii oferite de alte persoane impozabile.

Acest regim special nu se aplic? agen?iilor de turism care ac?ioneaz? exclusiv ca intermediari ?i c?rora li se aplic? articolul 79 primul paragraf litera (c) în scopul calcul?rii sumei impozabile.”

9 Articolul 309 din Directiva TVA are urm?torul cuprins:

„În cazul în care opera?iunile pentru care agen?ia de turism a recurs la alte persoane impozabile sunt realizate de acestea în afara Comunit??ii, prestarea de servicii efectuat? de agen?ia de turism se consider? ca activitate intermediar? [a se citi «de intermediere»] scutit? în conformitate cu articolul 153.

[...]”

10 Articolul 370 din Directiva TVA prevede:

„Statele membre care, la 1 ianuarie 1978, impozitau opera?iunile enumerate în anexa X partea A pot continua s? impoziteze respectivele opera?iuni.”

11 Anexa X la aceast? directiv?, în partea A, intitulat? „Opera?iuni pe care statele membre pot continua s? le impoziteze”, prevede la punctul 4:

„prestarea serviciilor agen?iilor de turism, prev?zute la articolul 306, precum ?i cele ale agen?iilor de turism care ac?ioneaz? în numele ?i în contul c?l?torului, pentru c?l?torii în afara Comunit??ii.”

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 cuantumurile 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 cuantum de aproximativ 55 700 000 de euro și a întocmit un proces-verbal de constatare a încălcării.

20 A doua cerere privea cuantumurile 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 cuantum 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 conexat 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

efectuat? de agen?ia de turism trebuie scutit?.

23 Întrucât FOD Financiën a sus?inut, dimpotriv?, c? legiuitorul belgian a putut s? decid?, în temeiul articolului 28 alineatul (3) din A ?asea directiv?, s? impoziteze astfel de opera?iuni, instan?a de trimitere a exprimat îndoieli cu privire la r?spunsul care trebuie dat în litigiile principale.

24 În aceste condi?ii, rechtbank van eerste aanleg te Brugge a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri preliminare:

„1) Este permis ca legiuitorul belgian s? modifice prevederile legislative astfel încât un serviciu scutit de TVA – în spe?? c?l?toriile efectuate în afara Uniunii Europene – s? devin? imposabil (la 1 decembrie 1977), cu pu?in timp înainte de intrarea în vigoare a celei de A ?asea directive (1 ianuarie 1978), eludând astfel clauza de standstill prev?zută la articolul 28 alineatul (3) din această directiv? (articolul 370 din Directiva [TVA]), care prevede c? aceste c?l?torii pot fi în continuare impozitate numai în cazul în care au fost impozitate ?i înainte de intrarea în vigoare a celei de A ?asea directive?

2) Legiuitorul belgian trebuia ca, începând cu 13 iunie 1977 (data public?rii celei de A ?asea directive), s? se ab?in? s? impoziteze c?l?toriile în afara Uniunii?

3) Legiuitorul belgian încalc? articolul 309 din Directiva [TVA] întrucât nu asimileaz? agen?iile de turism unor intermediari în ceea ce prive?te opera?iunile efectuate în afara [Uniunii] ?i continu? totu?i s? impoziteze aceste presta?ii?

4) Articolele 309, 153, 370 din Directiva [TVA] ?i anexa X la aceasta încalc? principiile generale de drept comunitar, principiile egalit??ii ?i propor?ionalit??ii, precum ?i dispozi?iile privind libera circula?ie a persoanelor, a m?rfurilor ?i a serviciilor, în special articolele [43 CE ?i 56 CE], prin faptul c? ofer? statelor membre un drept de op?iune în ceea ce prive?te impozitarea serviciilor legate de c?l?toriile în afara [Uniunii]?

5) Faptul c? prin Decretul regal din 28 noiembrie 1999 statul belgian a prev?zut, în ceea ce prive?te c?l?toriile în afara Uniunii Europene, obliga?ia de plat? a unui impozit numai pentru agen?iile de turism, îns? nu ?i pentru intermediari, reprezint? o înc?lcare a principiilor de drept comunitar, în special a principiilor egalit??ii, propor?ionalit??ii ?i neutralit??ii fiscale a TVA?ului?”

Cu privire la întreb?rile preliminare

Cu privire la prima ?i la a doua întrebare

25 Cu titlu introductiv, trebuie amintit c?, potrivit articolului 191 al doilea paragraf din Tratatul CEE, aplicabil la momentul adopt?rii celei de A ?asea directive, directivele sunt notificate destinatarilor lor ?i intr? în vigoare prin această notificare. A?adar, nu data public?rii, ci data notific?rii celei de A ?asea directive statului membru în cauz? era pertinent? pentru a stabili de când începea perioada de transpunere a acestei directive.

26 Trebuie ar?tat de asemenea c? modificarea legislativ? în discu?ie în litigiile principale, adoptat? la 1 decembrie 1977, a intervenit între data la care A ?asea directiv? a fost notificat? Regatului Belgiei, 23 mai 1977, ?i data la care această directiv? trebuia s? fie transpus? în acest stat membru, în conformitate cu articolul 1 din directiva men?ionat?, ?i anume la 1 ianuarie 1978. În consecin??, această modificare a avut loc în perioada de transpunere a celei de A ?asea directive în statul membru în cauz?.

27 Astfel, prin intermediul primelor dou? întreb?ri, care trebuie examinate împreun?, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? articolul 28 alineatul (3) din A ?asea

directiv? ?i articolul 370 din Directiva TVA se opun introducerii de c?tre un stat membru înainte de 1 ianuarie 1978, în perioada de transpunere a celei de A ?asea directive, a unei dispozi?ii care modific? legisla?ia sa existent? prin faptul c? supune la plata TVA?ului opera?iunile agen?iilor de turism referitoare la c?l?torii în afara Uniunii.

28 Este cert c?, potrivit legisla?iei în discu?ie în litigiile principale, pân? la 1 decembrie 1977, prestarea serviciilor agen?iilor de turism referitoare la c?l?torii efectuate în afara Uniunii era scutit? ?i c? a fost impozitat? de la aceast? dat?, de?i regimul special pentru agen?iile de turism stabilit de A ?asea directiv? prevede la articolul 26 alineatul (3) c? aceste presta?ii sunt scutite.

29 Cu toate acestea, articolul 28 alineatul (3) din A ?asea directiv? a introdus o clauz? de standstill potrivit c?reia statele membre pot, în perioada men?ionat? la articolul 28 alineatul (4) din A ?asea directiv?, s? impoziteze în continuare opera?iunile scutite în temeiul articolului 15 din aceast? directiv? ?i care sunt prev?zute în anexa E la aceea?i directiv?.

30 Perioada în cauz?, de natur? tranzitorie ?i stabilit? ini?ial la cinci ani începând cu 1 ianuarie 1978, s?a întins dincolo de aceast? limit? din cauza lipsei de interven?ie a Consiliului Uniunii.

31 Din modul de redactare a articolului 28 alineatele (3) ?i (4) din A ?asea directiv? coroborat cu articolul 15 ?i cu anexa E la aceasta rezult? c? legiuitorul Uniunii a acordat posibilitatea de a deroga de la obliga?ia de a scuti presta?iile men?ionate la articolul 26 alineatul (3) din aceast? directiv? statelor membre a c?ror legisla?ie prevedea impozitarea acestor presta?ii înainte de 1 ianuarie 1978.

32 Aceast? interpretare este confirmat? de articolul 370 din Directiva TVA, care a preluat în esen?? textul articolului 28 alineatul (3) din A ?asea directiv?, prev?zând c? statele membre care, la 1 ianuarie 1978, impozitau opera?iunile enumerate în anexa X partea A din Directiva TVA pot continua s? impoziteze respectivele opera?iuni. Punctul 4 din aceast? anex? X partea A citeaz? prestarea serviciilor agen?iilor de turism care ac?ioneaz? în numele ?i în contul c?l?torului, pentru c?l?torii în afara Uniunii.

33 Potrivit reclamantelor, statele membre puteau continua s? impoziteze opera?iunile în cauz? în m?sura în care, potrivit legisla?iei lor na?ionale, aceste opera?iuni erau deja supuse la plata TVA?ului înainte de 1 ianuarie 1978. În schimb, întemeindu?se pe Hot?rârea din 18 decembrie 1997, Inter?Environnement Wallonie (C?129/96, Rec., p. I?7411, punctul 45), reclamantele consider? c? aceast? posibilitate nu permitea acelora?i state membre s? î?i modifice legisla?ia, în perioada de transpunere a celei de A ?asea directive, prin prevederea impozit?rii acestor opera?iuni.

34 Potrivit Comisiei, dimpotriv?, modificarea legislativ? în cauz? nu este contrar? celei de A ?asea directive interpretate în lumina Hot?rârii Inter?Environnement Wallonie, citat? anterior, ?inând seama de dispozi?iile exprese ale directivei men?ionate. Comisia precizeaz? c? derogarea referitoare la agen?iile de turism a fost introdus? de legiuitorul Uniunii tocmai pentru a ?ine seama de o preocupare invocat? de Regatul Belgiei.

35 Trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante, în cursul termenului de transpunere a unei directive, statele membre destinate ale acesteia trebuie s? se ab?in? de la adoptarea unor dispozi?ii de natur? s? compromit? grav realizarea rezultatului impus prin aceast? directiv? (a se vedea printre altele Hot?rârea Inter?Environnement Wallonie, citat? anterior, punctul 45, precum ?i Hot?rârea din 4 iulie 2006, Adeneler ?i al?ii, C?212/04, Rec., p. I?6057, punctul 121).

36 În ceea ce prive?te A ?asea directiv?, trebuie s? se verifice, în consecin??, dac?, în termenul de transpunere a acesteia, o m?sur? adoptat? 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 agenților de turism referitoare la călătorii 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 agenților 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.

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 prestații de servicii ale agenților 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 agenților 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 agenților 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 acestora de 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 încercarea parțială de armonizare a 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 Așasea 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 Așasea 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 subsista 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 agenților 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 Așasea 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 agenților de turism, iar nu cele ale intermediarilor, sunt impozitate atunci când se referă la călătorii efectuate în afara Uniunii.

53 Dintr-o jurispruden?? constant? reiese c? principiul egalit??ii de tratament, a c?rui expresie în materie de TVA o constituie principiul neutralit??ii fiscale, impune ca situa?ii comparabile s? nu fie tratate în mod diferit, cu excep?ia cazului în care o diferen?iere este justificat? în mod obiectiv (a se vedea în special Hot?rârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C?309/06, Rep., p. I?2283, punctele 49 ?i 51, precum ?i Hot?rârea din 7 martie 2013, Efir, C?19/12, punctul 35).

54 În aceast? privin??, trebuie s? se constate c? agen?iile de turism vizate de regimul special în materie de TVA sunt definite la articolul 26 alineatul (1) din A ?asea directiv?, precum ?i la articolul 306 din Directiva TVA drept cele care ac?ioneaz? fa?? de clien?i în nume propriu ?i folosesc, pentru realizarea opera?iunilor de turism, livr?ri de bunuri sau prest?ri de servicii oferite de alte persoane impozabile. Aceste dispozi?ii exclud în mod expres de la regimul special agen?iile de turism care ac?ioneaz? numai ca intermediare.

55 Din dispozi?iile men?ionate reiese c? legiuitorul Uniunii a considerat c? aceste dou? categorii de agen?ii de turism nu se aflau într-o situa?ie comparabil?. Curtea a subliniat astfel anterior c? ceea ce caracterizeaz? activitatea agen?iilor de turism vizate de A ?asea directiv? este faptul c? acestea constituie operatori economici care organizeaz? în nume propriu c?l?torii sau circuite turistice ?i care, pentru a furniza prest?rile de servicii care se refer? în mod general la acest tip de activitate, recurg la ter?i impozabili (a se vedea Hot?rârea din 22 octombrie 1998, Madgett ?i Baldwin, C?308/96 ?i C?94/97, Rec., p. I?6229, punctul 23).

56 Rezult? c? legiuitorul na?ional nu încalc? dreptul Uniunii ?i în special nu contravine principiului egalit??ii de tratament sau principiului neutralit??ii prin faptul c? trateaz? în mod diferit aceste dou? categorii de operatori.

57 În ceea ce prive?te principiul propor?ionalit??ii, este suficient s? se constate c? nu a fost prezentat niciun element care s? poat? dovedi o atingere adus? acestui principiu.

58 În consecin??, trebuie s? se r?spund? la a cincea întrebare c? un stat membru nu încalc? dreptul Uniunii, în special principiile egalit??ii, propor?ionalit??ii ?i neutralit??ii fiscale, prin faptul c? trateaz? agen?iile de turism, în sensul articolului 26 alineatul (1) din A ?asea directiv? ?i al articolului 306 din Directiva TVA, în mod diferit fa?? de intermediari ?i prin faptul c? prevede o norm?, precum Decretul regal din 28 noiembrie 1999, potrivit c?reia numai presta?iile agen?iilor de turism, iar nu cele ale intermediarilor, sunt impozitate atunci când se refer? la c?l?torii efectuate în afara Uniunii.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

59 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiile principale, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declar?:

- 1) Articolul 28 alineatul (3) din A ?asea directiv? 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legisla?iilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugata?: baza unitar? de evaluare ?i articolul 370 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugata? nu se opun introducerii de c?tre un stat membru înainte de 1 ianuarie 1978, în perioada de transpunere a celei de A ?asea directive, a unei dispozi?ii care modific? legisla?ia sa existent? prin supunerea la plata taxei pe valoarea ad?ugata? a opera?iunilor agen?iilor de turism referitoare la c?l?torii efectuate în afara Uniunii Europene.
- 2) Un stat membru nu încalc? articolul 309 din Directiva 2006/112 prin faptul c? nu asimileaz? presta?ile de servicii ale agen?iilor de turism unor activit??i de intermediere scutite în cazul în care aceste presta?ii se refer? la c?l?torii efectuate în afara Uniunii Europene ?i prin faptul c? supune presta?iile respective la plata taxei pe valoarea ad?ugata? în cazul în care acesta supunea la plata TVA?ului presta?iile respective la 1 ianuarie 1978.
- 3) Articolul 370 din Directiva 2006/112 coroborat cu anexa X partea A punctul 4 din această directiv? nu încalc? dreptul Uniunii prin faptul c? acord? statelor membre posibilitatea de a continua s? impoziteze presta?ile de servicii ale agen?iilor de turism legate de c?l?toriile efectuate în afara Uniunii Europene.
- 4) Un stat membru nu încalc? dreptul Uniunii, în special principiile egalit??ii, propor?ionalit??ii ?i neutralit??ii fiscale, prin faptul c? trateaz? agen?iile de turism, în sensul articolului 26 alineatul (1) din A ?asea directiv? 77/388 ?i al articolului 306 din Directiva 2006/112, în mod diferit fa?? de intermediari ?i prin faptul c? prevede o norm?, precum Decretul regal din 28 noiembrie 1999, potrivit c?reia numai presta?iile agen?iilor de turism, iar nu cele ale intermediarilor, sunt impozitate atunci când se refer? la c?l?torii efectuate în afara Uniunii Europene.

Semn?turi

* Limba de procedur?: neerlandeza.