

Jurisdiction

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

MELCHIOR WATHELET

prezentate la 18 iulie 2013 (1)

Cauza C-300/12

Finanzamt Düsseldorf-Mitte

împotriva

Ibero Tours GmbH

[cerere de decizie preliminară formulată de Bundesfinanzhof (Germania)]

„Taxa pe valoarea adăugată — Operațiuni efectuate de agențiile de turism — Acordarea de reduceri clienților, care determină o reducere a comisionului agenției de turism — Stabilirea bazei de impozitare a serviciului de intermediere“

I – Introducere

1.

Prezenta procedură de trimitere preliminară primită la Curte la 20 iunie 2012 urmărește, în esență, să se stabilească în ce măsură și, dacă este cazul, în ce condiții, principiile stabilite în Hotărârea Elida Gibbs (2), privind rabaturile acordate de un producător în cadrul unui lanț de distribuție, se aplică și atunci când un intermediar acordă reduceri de preț consumatorilor. Această procedură intervine în contextul în care o agenție de turism, care acționa în calitate de intermediar între turoperator și consumatori, a acordat acestora din urmă reduceri din prețul cîștigiilor și a pretins să fie deduse din baza sa de impozitare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

II – Cadrul juridic

A – Dreptul Uniunii

2.

Potrivit articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din Așasea 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 „Așasea directivă TVA”) (3):

„[...]”

(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]

3.

Potrivit articolului 11 secțiunea A alineatul (3) din A șasea directivă TVA:

„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]

4.

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

„În cazul anulării, al refuzului sau al neplătirii 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]

5.

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

„(1) Statele membre aplică [TVA-ul], 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 cărorora li se aplică articolul 11 secțiunea A alineatul (3) litera (c). În sensul prezentului articol, sunt considerate agenții de turism și turoperatorii.

(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 TVA, 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 sau 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 articolul 15

punctul 14. În cazul în care aceste operațiuni 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 este direct în beneficiul clientului nu este deductibil sau rambursabil în niciun stat membru.” [traducere neoficială]

B – Dreptul german

6.

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 15 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. [...]”

7.

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. [...]”

III – Litigiul principal și întrebările preliminare

8.

Graficul de mai jos, care preia cifrele din exemplul utilizat de instanța de trimitere, și anume Bundesfinanzhof (Germania), și de Comisia Europeană (4), va ajuta la descrierea și la înțelegerea situației de fapt din prezenta cauză.

9.

Ibero Tours GmbH (denumită în continuare „Ibero Tours”) este o agenție de turism germană care propune clienților și servicii de turism prestate de tur operatori. Potrivit exemplului utilizat de instanța de trimitere și de Comisie, prețul brut al călătoriei se ridică la 2000 de euro cu TVA-ul inclus, în cuantum de 275,86 euro. Odată oferta de călătorie vândută, tur operatorul prestează serviciul de turism clientului și plătește un comision agenției de turism în schimbul serviciului său de intermediere. În exemplul dat, valoarea brută a comisionului este de 232 de euro, din care 32 de euro reprezintă TVA-ul.

10.

Pentru a încuraja vânzările, Ibero Tours acordă clienților reduceri din prețul călătoriilor. În exemplul dat, se pornește de la ipoteza că această agenție de turism oferă consumatorului o reducere de 3 % din prețul brut al călătoriei, respectiv 60 de euro. Reducerea nu este suportată de tur operator, ci de respectiva agenție de turism.

11.

În exemplul menționat, consumatorul plătește agenției Ibero Tours prețul redus convenit, și anume 1940 de euro. Aceasta din urmă plătește ulterior tur operatorului o sumă corespunzătoare, adică, diferenței dintre prețul total al călătoriei (fără reducere, respectiv 2000 de euro) și comisionul calculat din prețul neredus al călătoriei (TVA inclus, respectiv 232 de euro), care corespunde de asemenea diferenței dintre prețul redus plătit de client (respectiv 1940 de euro) și valoarea redusă a comisionului (respectiv 172 de euro) obținută după deducerea reducerii acordate consumatorului de Ibero Tours (respectiv 60 de euro, TVA inclus). În exemplul dat, această sumă reprezintă 1768 de euro (respectiv $2000 \text{ de euro} - 232 \text{ de euro} = 1768 \text{ de euro}$ sau $1940 \text{ de euro} - 172 \text{ de euro} = 1768 \text{ de euro}$).

12.

În conformitate cu regimul special prevăzut pentru agențiile de turism la articolul 26 din A sea directivă TVA, tur operatorul trebuie să plătească administrației fiscale TVA-ul aferent prețului total al călătoriei și nu poate lua în considerare reducerea acordată de agenția de turism clientului, din moment ce este vorba despre o călătorie care are loc în cadrul Uniunii Europene (5).

13.

În prealabil, Ibero Tours a plătit administrației fiscale TVA-ul (de 32 de euro, în exemplul dat) aplicat asupra valorii integrale a comisionului plătit de tur operator, cu alte cuvinte, cei 232 de euro din exemplu, fără a deduce din acesta TVA-ul de 8,28 euro, inclus în reducerea acordată consumatorului final, respectiv cei 60 de euro din exemplu. Ea a considerat că, prin aceasta, și-a fost impozitată o sumă care depășea suma pe care o primise în final. De asemenea, a considerat că acest lucru a permis autorităților fiscale să primească o sumă mai mare decât TVA-ul plătit efectiv de consumatorul final. În exemplul dat, Ibero Tours consideră că are dreptul la rambursarea a 8,28 euro, care constituie diferența dintre TVA-ul calculat asupra comisionului pe

care îl primește făr a fi luat în considerare reducerea aplicată prețului cotelor (32 de euro) și asupra comisionului care îi rămâne după ce a inclus în calcul reducerea acordată consumatorului (23,72 euro).

14.

În acest context, Ibero Tours a solicitat Finanzamt Düsseldorf-Mitte (denumit în continuare „Finanzamt”) să modifice TVA stabilit pentru exercițiile în litigiu, din perioada 2002-2005, pentru motivul că reducerile de preț acordate clienților și au determinat, în temeiul articolului 17 din UStG, o reducere a remunerației pentru serviciile de intermediere pe care le-a furnizat turoperatorilor.

15.

Finanzamt a admis această cerere numai în măsura în care prestațiile furnizate de turoperatori erau impozitate pe baza condițiilor regimului special instituit de articolul 26 din A șasea directivă TVA. În schimb, în măsura în care prestațiile furnizate de turoperatori erau scutite în temeiul articolului 26 alineatul (3) din A șasea directivă, a refuzat să procedeze la o modificare în favoarea Ibero Tours. În urma unei contestații făr un rezultat favorabil, Ibero Tours a introdus o acțiune, pe care Finanzgericht a admis-o. În consecință, Finanzamt a formulat recurs împotriva acestei hotărâri a Finanzgericht.

16.

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

„1)

Conform principiilor stabilite de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Rec., p. I-5339), reducerea bazei de impozitare în cadrul unui lanț de distribuție intervine și în cazul în care un intermediar (în speță o agenție de turism) rambursează clientului (în speță un turist) unei prestații pe care o intermediază (în speță prestația turoperatorului furnizată turiștilor) o parte din prețul acestei prestații?

2)

În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare: principiile stabilite de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în Hotărârea Elida Gibbs (C-317/94, Rec., p. I-5339) se aplică și în cazul în care numai prestația turoperatorului care a fost intermediată este supus regimului special prevăzut la articolul 26 din A șasea directivă a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (Directiva 77/388/CEE), 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 a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (Directiva 77/388/CEE), 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?”

IV – Procedura în fața Curții

17.

Cererea de decizie preliminară a fost depusă la Curte la 20 iunie 2012. Ibero Tours, guvernul german, guvernul Regatului Unit, precum și Comisia au depus observații scrise și au prezentat observații orale în ședința din 5 iunie 2013.

V – Analiză

A – Cu privire la prima întrebare preliminară

18.

Prin intermediul primei sale întrebări preliminare, instanța de trimitere urmărește să afle dacă, în privința unei prestări de servicii, o reducere de preț acordată clientului final de un intermediar trebuie tratată, în lumina Hotărârii Elida Gibbs, citată anterior, în același mod ca și o reducere de preț similară acordată de fabricantul unui bun.

19.

În această hotărâre, Curtea a tratat o campanie de promovare a unor articole de toaletă în care fabricantul utiliza două tipuri de sisteme de promovare:

—

conform primului sistem, fabricantul emitea un bon de reducere consumatorului final, cu promisiunea că va rambursa valoarea nominală a acestui bon comerciantului cu ridicata sau comerciantului cu amănuntul care va vinde produsul consumatorului final în cazul în care acest comerciant cu ridicata sau cu amănuntul accepta să primească bonul consumatorului final ca plată parțială a produselor fabricantului. Cu acest sistem, sumele nete pe care intermediarul le plătea și le primea nu erau afectate;

—

conform celui de al doilea sistem, fabricantul emitea un bon de rambursare consumatorului final (bon care era aplicat în general pe produse astfel încât să servească de asemenea ca bon de achiziție) și îi rambursa direct valoarea nominală a acestui bon. Nici în această ipoteză, sumele nete pe care intermediarul le plătea și le primea nu erau afectate.

20.

În respectiva cauză, Curtea a considerat că, în aceste condiții, baza de impozitare în scopuri de TVA era egală cu prețul de vânzare practicat de fabricant din care se scade valoarea indicată pe bon și rambursată comerciantului cu amănuntul sau consumatorului (6). Curtea a acceptat, aadar, principiul potrivit căruia fabricantul poate reduce baza sa de impozitare în scopuri de TVA atunci când suportă reducerea de preț acordată consumatorului final după vânzarea produselor sale către comercianți cu ridicata sau cu amănuntul. Faptul că vânzările fabricantului către comercianți cu ridicata și comercianți cu amănuntul fuseseră efectuate la prețuri care nu aveau seama de reducerile acordate în final consumatorului nu urma să aibă nicio incidență asupra dreptului fabricantului de a solicita reducerea bazei sale de impozitare.

21.

În prezenta cauză, instanța de trimitere și guvernul german exprimă îndoieli cu privire la aplicabilitatea în speță a principiilor enunțate în Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior, întrucât prestațiile intermediarului nu fac parte din același „lanț de distribuție”, în care prestații similare sunt efectuate în mai multe rânduri și în aceleași condiții fiscale.

22.

În special, guvernul german consideră că, în speță, prestația principală este serviciul de turism furnizat consumatorului final, al cărui prestator este turoperatorul. În opinia acestuia, Ibero Tours este un intermediar care se limitează să acționeze pentru stabilirea acestei relații comerciale, acțiune pentru care primește un comision, fără să exercite totuși o influență asupra operațiunii principale.

23.

În acest temei, guvernul german și guvernul Regatului Unit susțin că consumatorul final al prestației intermediarului este turoperatorul, iar nu consumatorul final al prestației principale, ceea ce conduce la o configurare triunghiulară în care turoperatorul este prestatorul prestației principale în beneficiul „consumatorului-turist”, în speță serviciul de turism, iar agenția de turism, prestatorul unui alt serviciu, de intermediere, furnizat turoperatorului.

24.

În opinia guvernului german, astfel cum a fost exprimat înedință, existența în speță a unui lanț de distribuție care ar permite compararea prezentei cauze cu cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior, este de neconceput. Potrivit guvernului menționat, în speță, agenția de turism oferă turoperatorului un serviciu care dispăre de îndată ce este furnizat, întrucât serviciul de turism oferit de turoperator consumatorului nu este deloc același cu serviciul de intermediere furnizat de agenția de turism turoperatorului. Dimpotrivă, tot potrivit guvernului german, cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior, privea un lanț de distribuție de mărfuri care continuau să existe în mod evident și după livrarea lor de către fabricant intermediarului și de către acesta din urmă consumatorului.

25.

Nu împărtășim aceste argumente. După cum arată Comisia, nu există niciun motiv pentru ca aplicarea principiilor enunțate în Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior, să fie exclusă, iar reducerea să fie astfel refuzată unui intermediar, din moment ce condițiile în care fabricantul sau intermediarul ar beneficia de reducerea bazei de impozitare sunt de altfel identice.

26.

Argumentul potrivit căruia Ibero Tours nu face parte din lanțul de valori la capătul căruia consumatorul final primește un serviciu supus la plata TVA-ului nu țin seama de realitate. Chiar dacă, în termeni strict formali, o agenție de turism, precum Ibero Tours, furnizează o prestație de servicii de intermediere turoperatorului în schimbul unui comision, aceasta oferă serviciul consumatorului și suportă din punct de vedere economic cheltuielile în acest sens.

27.

Contrar celor susținute de guvernul Regatului Unit, reducerea de preț pe care agenția de turism

o ofertă consumatorului se exprimă de facto și în termeni economici printr-o reducere a comisionului pe care turoperatorul îl plătește acesteia. Astfel, comisionul rămâne singurul venit pe care agenția de turism îl obține din participarea sa la prestarea serviciului de turism consumatorului, iar reducerea pe care aceasta o oferă consumatorului reduce în mod obligatoriu cuantumul comisionului său. În caz contrar, reducerea ar fi suportată de turoperator, căruia, în exemplul menționat, agenția de turism i-ar plăti numai suma de 1940 de euro redusă cu 232 de euro, respectiv 1708 euro, ceea ce nu ar corespunde acordului dintre părți. În litigiul principal, agenția de turism se gâsește, așadar, în aceeași situație ca și fabricantul din Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior.

28.

Astfel cum a afirmat Curtea în respectiva hotărâre, „pentru a asigura respectarea principiului neutralității, la calculul bazei de impozitare a TVA-ului, trebuie să se țină seama de situația unei persoane impozabile care, dat fiind faptul că nu este legată printr-un contract de consumator final, dar este prima verigă dintr-un lanț de operațiuni care conduce la acesta din urmă, îi acordă, prin intermediul comercianților cu amănuntul, o reducere sau îi rambursează direct valoarea bonurilor. Dacă situația ar fi diferită, administrația fiscală ar încasa ca TVA o sumă mai mare decât cea plătită efectiv de consumatorul final, și aceasta pe socoteala persoanei impozabile” (7).

29.

Chiar dacă Curtea a considerat persoana impozabilă drept „prima verigă dintr-un lanț de operațiuni”, aceasta este mai degrabă o trimitere la situația de fapt din cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Elida Gibbs, în care fabricantul care oferă reducerea de preț consumatorului final se afla la începutul lanțului de valori, decât expresia unei condiții prealabile pentru a beneficia de reducerea bazei de impozitare.

30.

Astfel, în cazul în care s-ar accepta poziția instanței de trimitere și a guvernului german, nu s-ar ține seama de faptul că reducerea de preț oferită consumatorului a condus, în termeni economici, la o reducere a comisionului primit de Ibero Tours și, în consecință, ar obliga-o pe aceasta din urmă să plătească TVA-ul calculat la o cifră de afaceri mai ridicată decât cea pe care a realizat-o în final (8).

31.

Un asemenea rezultat ar fi inadmisibil în raport cu jurisprudența Curții. Astfel, Curtea a considerat în Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior, că, „ținând seama în fiecare caz de mecanismul TVA-ului, de funcționarea acestuia și de rolul intermediarilor, administrația fiscală nu poate încasa, în definitiv, o sumă mai mare decât cea plătită de consumatorul final” (9).

32.

Pentru a evita acest rezultat, astfel cum Curtea a hotărât deja, baza de impozitare în scopuri de TVA trebuie să țină seama de reducerea sumei primite în final de intermediar: „deși fabricantul poate fi considerat efectiv un terț în raport cu operațiunea dintre comerciantul cu amănuntul care beneficiază de rambursarea valorii bonului și consumatorul final, nu este mai puțin adevărat că această rambursare determină o diminuare corespunzătoare a sumei pe care fabricantul a primit-o în final în contrapartidă cu livrarea pe care a efectuat-o și că această contrapartidă constituie, în temeiul principiului neutralității TVA-ului, baza de calcul a taxei pe care trebuie să o plătească” (10).

33.

Prin urmare, trebuie să se răspundă la prima întrebare preliminară că principiile referitoare la reducerea bazei de impozitare în cazul întreprinderilor care acordă reduceri de preț consumatorilor unui serviciu în aval, astfel cum sunt stabilite în Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior, sunt aplicabile și în cazul unui intermediar (în speță, o agenție de turism) care acordă, pe socoteala sa, o reducere de preț clientului (în speță, un turist) unei prestații pe care o intermediază (în speță, prestația turoperatorului).

B – Cu privire la a doua întrebare preliminară

34.

Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe asupra aspectului dacă, în cazul prestațiilor principale care fac obiectul articolului 26 alineatul (2) din A șasea directivă TVA, Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior, nu ar fi inaplicabilă, fie din cauza particularităților acestui articol, care prevede ca bază de impozitare „marja agenției de turism” (în continuare, „regimul marjei”), contrar articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din directiva menționată, care definește ca bază de impozitare „contrapartida obținută [...] de la client” (în continuare, „regimul contrapartidei”) (titlul 1 de mai jos), fie pentru că aceste prestații ar reprezenta, dacă este cazul, elemente constitutive ale unei prestații globale (mixte) care include și alte elemente (titlul 2 de mai jos).

1. În situația prestațiilor principale care fac obiectul articolului 26 alineatul (2) din A șasea directivă TVA, intitulat „Regimul special pentru agențiile de turism”

35.

În dosarul în care s-a pronunțat Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior, baza de impozitare se calcula în temeiul articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă TVA, cu alte cuvinte, pe baza regimului contrapartidei. În schimb, prezenta cauză intră în domeniul de aplicare al articolului 26 din directiva menționată, care prevede un sistem de impozitare special pentru agențiile de turism. Instanța de trimitere ridică problema dacă Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior, mai este aplicabilă în speță, întrucât, contrar acestui dosar, în care baza de impozitare se calcula conform regimului contrapartidei, în speță, baza de impozitare trebuie să fie calculată conform regimului marjei.

36.

Potrivit instanței de trimitere, atunci când prestația ține de regimul marjei, baza de impozitare nu mai poate fi calculată în modalitatea prevăzută la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă TVA, întrucât baza de impozitare nu este egală cu contrapartida plătită de consumator, ci cu diferența dintre suma totală plătită de client fără TVA și costul efectiv suportat

de agenția de turism pentru livrările de bunuri și prestările de servicii ale altor persoane impozabile, în măsura în care respectivele operațiuni sunt direct în beneficiul clientului. Instanța de trimitere și guvernul german susține că trebuie să se țină seama și de posibilitatea ca marja să fie nulă atunci când prețul pieței nu este superior costului suportat pentru cotație.

37.

Astfel cum arată Comisia, această diferențiere este inoperantă în dosarul înaintat Curții. După cum a hotărât deja Curtea, „[p]rin stabilirea unui loc de impozitare unic și prin reținerea ca bază de impozitare a TVA-ului a marjei agenției de turism sau a turoperatorului, cu alte cuvinte, a diferenței dintre «valoarea totală ce este achitată de client», fără TVA, și costul efectiv, cu TVA-ul inclus, suportat de agenția de turism sau de turoperator pentru prestarea de servicii asigurate de alte persoane impozabile, articolul 26 alineatul (2) din Așasea directivă [TVA] urmărește să evite dificultățile menționate la punctul anterior [(11)] și, în special, să asigure o deducere simplificată a taxei plătite în amonte, indiferent de statul membru în care a fost perceput” (12).

38.

Cu toate acestea, Curtea s-a pronunțat de asemenea în sensul că:

„26.

Realizarea acestui obiectiv nu necesită nicidecum să se deroge de la regula generală enunțată la articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din Așasea directivă [TVA], 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».

27.

Această «contrapartidă» corespunde aceleiași date economice ca și «valoarea totală ce este achitată de client» la care se referă articolul 26 alineatul (2) din Așasea directivă [TVA]. Atât în cazul regimului general, cât și în cazul regimului special, această dată corespunde prețului plătit prestatorului de servicii. Independent de obiectivul urmărit de articolul 26 alineatul (2) menționat, noțiunea în discuție trebuie să își păstreze aceeași definiție juridică în cele două regimuri” (13).

39.

În plus, trebuie să se observe că Hotărârea First Choice Holidays, citată anterior, privea același tip de fapte ca și cauza principală. First Choice Holidays oferea pachete de servicii pentru vacanțe prin combinarea mai multor elemente pe care le achiziționa. Aceasta încredința agențiilor de turism, în cadrul unor contracte de comision, sarcina de a vinde produsul final clienților. La fel ca în speță, reducerea de preț era oferită clienților de agențiile de turism.

40.

În acest context factual, avocatul general Tizzano observase că: „[f]aptul că metoda de calcul al bazei de impozitare este diferită de la un regim la altul nu implică în niciun fel că celelalte elemente care trebuie luate în considerare în acest scop sunt de asemenea diferite” (14).

41.

În același mod, faptul că cele două sisteme de calcul al bazei de impozitare sunt diferite nu înseamnă că aplicarea principiilor enunțate în Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior, ar trebui să fie exclusă atunci când este vorba, la fel ca în speță, de un serviciu de turism care intră în

domeniul de aplicare al articolului 26 din A ?asea directiv? TVA.

42.

De altfel, nu este nicidecum surprinz?tor c? se ajunge la acela?i rezultat indiferent dac? acest calcul se efectueaz? conform regimului marjei sau conform regimului contrapartidei. Acest lucru este demonstrat ?n mod suficient de exemplul prezentat la punctul 8 din prezentele concluzii.

43.

?n cazul ?n care se aplic? regimul contrapartidei, agen?ia de turism care ofer? consumatorului o reducere de 60 de euro din pre?ul c?l?torie, ?n acelea?i condi?ii ca ?i Ibero Tours, va trebui s? pl?teasc? tur?operatorului 1940 de euro (inclusiv 267,58 euro TVA). Comisionul brut datorat acesteia va fi diminuat ?n acest caz de la 232 de euro la 172 de euro (TVA inclus), ?ntruc?t reducerea de 60 de euro este ?n sarcina sa ?i nu este suportat? de tur?operator.

44.

Acest lucru face ca baza de impozitare a agen?iei s? se reduc? de la 200 de euro la 148,28 euro, iar TVA?ul de la 32 de euro la 23,72 euro. ?n aceast? ipotez?, diferen?a dintre valoarea TVA?ului f?r? sau cu reducere corespunde cu 8,28 euro, cu alte cuvinte, $32 \text{ euro} - 23,72 \text{ euro} = 8,28 \text{ euro}$.

45.

Aceast? sum? corespunde exact diferen?ei dintre TVA?ul aplicabil pre?ului c?l?torie pe care consumatorul ar trebui s? ?l pl?teasc? f?r? reducerea oferit? de agen?ia de turism ?i TVA?ul pe care trebuie s? ?l pl?teasc? dup? reducere, cu alte cuvinte, $275,86 \text{ euro} - 267,58 \text{ euro} = 8,28 \text{ euro}$.

46.

Rezultatul este identic atunci c?nd se aplic? regimul marjei. S? presupunem c?, ?n aceea?i ipotez?, tur?operatorul a achizi?ionat presta?iile pe care le ofer? consumatorului la un pre? de 1000 de euro. Diferen?a de 1000 de euro dintre pre?ul la care acesta vinde consumatorului serviciile de turism ?i pre?ul la care le achizi?ioneaz? se descompune ?ntr-o marj? de 862,07 euro ?i TVA?ul la cota de 16 % din aceast? sum?, ?n cuantum de 137,93 euro.

47.

?n cazul ?n care agen?ia de turism acord? consumatorului o reducere ?ntr-un cuantum brut de 60 de euro, acesta va trebui s? ?i pl?teasc? suma de 1940 de euro, care include un „cost efectiv” de 1000 de euro, o „marj?” de 810,35 euro ?i suma de 129,65 euro drept TVA.

48.

Chiar ?i ?n cadrul acestui regim, diferen?a dintre cele dou? valori ale TVA?ului (f?r? sau cu reducere) reprezint? de asemenea 8,28 euro, mai exact, $137,93 \text{ euro} - 129,65 \text{ euro} = 8,28 \text{ euro}$. Aceasta este suma pe care autorit??ile fiscale ar putea s? o solicite agen?iei de turism ?n cazurile ?n care aceasta ar fi achitat TVA?ul pe baza unei cifre de afaceri compuse din valoarea comisionului, f?r? a lua ?n considerare reducerea oferit? consumatorului.

49.

Astfel cum explic? Comisia, ?n cele dou? cazuri, aceast? sum? identic? se explic? prin faptul c? cei 60 de euro de reducere oferit? de agen?ia de turism con?in ?n mod inevitabil o valoare a

TVA-ului de 8,28 euro. Prin urmare, din acest exemplu rezultă în mod clar că nici regimul marjei nu afectează bazele aritmetice ale soluției rezultate din Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior.

50.

În cadrul țedinței, guvernul german nu a contestat nici metodologia din exemplul utilizat de Comisie și nu a dat nici un temei pentru dreptul pe care l-ar avea administrația fiscală germană de a plăti suma suplimentară de 8,28 euro drept TVA. Dimpotrivă, astfel cum susține Ibero Tours și Comisia în observațiile lor scrise, deducerea cuantumului reducerii de preț al serviciului de turism din baza de impozitare a agenției de turism în scopuri de TVA garantează faptul că administrația fiscală încasează un cuantum al TVA-ului care corespunde sumei efectiv plătite de consumator.

51.

Astfel, în ipoteza aplicării regimului contrapartidei în cazul exemplului de mai sus, administrația fiscală ar încasa 243,86 euro de la turoperator, cu alte cuvinte, diferența dintre TVA-ul achitat din prețul câtoriei (275,86 euro) și TVA-ul achitat în amonte, care corespunde comisionului plătit (32 de euro), precum și 23,72 euro de la agenția de turism, care constituie TVA-ul achitat din comisionul redus, respectiv o sumă totală de 267,58 euro. TVA-ul astfel perceput de administrația fiscală ar corespunde exact valorii TVA-ului care trebuie suportat de consumatorul final pentru suma de 1940 euro pe care a plătit-o.

52.

În același mod, în cazul în care se aplică regimul marjei în exemplul de mai sus, administrația fiscală ar încasa aceeași valoare a TVA-ului, și anume 267,58 euro, respectiv 137,93 euro, care corespund TVA-ului pe care turoperatorul l-a plătit pentru a achiziționa serviciile pe care le revinde consumatorului final, 105,93 euro, datorată chiar de turoperator, care corespund diferenței dintre TVA-ul achitat din marja acestuia din urmă (137,93 euro) și TVA-ul pe care l-a plătit agenției de turism pentru comision înainte de reducere (32 de euro), precum și 23,72 euro, care corespund TVA-ului pe care agenția de turism trebuie să îl plătească din comisionul pe care îl primește din partea turoperatorului după reducere.

53.

Principiile enunțate în Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior, nu sunt afectate, așadar, de simplul fapt că, în cazul prevăzut la articolul 26 alineatul (2) din Așasea directivă TVA, nu contrapartida constituie baza de impozitare, ci marja. Aceasta este situația pentru că, astfel cum a explicat Curtea, „nu este necesar să se reajusteze baza de impozitare referitoare la tranzacțiile intermediare. [...] Întrucât, în ceea ce privește aceste tranzacții, aplicarea principiului neutralității este astfel asigurat de punerea în aplicare a regimului de deducere care figurează în titlul XI din Așasea directivă [TVA], care permite verigilor intermediare ale lanțului de distribuție, precum comercianții cu ridicata sau comercianții cu amănuntul, să deducă din baza lor de impozitare sumele plătite de fiecare propriului furnizor drept TVA pentru operațiunea corespunzătoare și să restituie astfel administrației fiscale partea de TVA care corespunde diferenței dintre prețul plătit de fiecare furnizorului său și prețul la care acesta a livrat marfa cumpărătorului său” (15).

54.

Aplicarea principiilor Hotărârii Elida Gibbs, citată anterior, se conciliază nu numai cu aplicarea articolului 26 alineatul (2) din Așasea directivă TVA, dar, în plus, această aplicare este necesară pentru a evita ca baza de calcul al TVA-ului pe care fabricantul trebuie să îl plătească, ca

persoană impozabilă, să fie mai ridicată decât suma pe care a primit-o în final (16). Potrivit jurisprudenței Curții, o asemenea eventualitate nu ar respecta principiul neutralității (17).

55.

Instanța de trimitere are în vedere și eventualitatea unei marje nule. Chiar dacă, în opinia noastră, acest lucru nu ar trebui să schimbe în niciun fel raționamentul, subliniem, astfel cum a procedat Curtea de Justiție, că decizia de trimitere nu face nicio trimitere la elemente din dosar care să conducă la ideea că aceasta ar putea fi situația serviciilor de turism principale pe care le-a intermediat Ibero Tours. Propunem, așadar, Curții să nu examineze din această perspectivă cea de a doua întrebare adresată instanței de trimitere.

2. În situația prestațiilor mixte

56.

Într-o primă etapă, instanța de trimitere are în vedere posibilitatea ca un serviciu de turism determinat să fie supus în ansamblu la plata TVA-ului, dar să se aplice baze de impozitare diferite pentru diferitele elemente din care este constituit. Elementele furnizate chiar de turoperator ar fi impozitate în conformitate cu regimul general, în timp ce elementele achiziționate de la alte persoane impozabile ar fi supuse regimului marjei.

57.

Într-o a doua etapă, instanța de trimitere ridică problema dacă Hotărârea Comisia/Germania, citată anterior, impune ca principiile enunțate în Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior, să nu fie aplicate atunci când ultima prestație din lanțul de distribuție este scutită în temeiul articolului 26 alineatul (3) din A șasea directivă TVA.

58.

Instanța de trimitere consideră că aceste două situații sunt problematice, deoarece intermediarul, fără sprijinul turoperatorului, s-ar putea afla în imposibilitatea de a cunoaște componența exactă a serviciului de turism.

59.

În ceea ce privește, mai întâi, situația prestațiilor mixte ale turoperatorului care sunt supuse la plata TVA-ului, instanța de trimitere și guvernul german consideră că a recunoaște turoperatorilor dreptul de a deduce TVA-ul pentru prestațiile intermediarilor ar putea determina rambursarea unui TVA fictiv.

60.

În opinia acestora, o reducere a bazei de impozitare în cazul unui serviciu de turism propus de un intermediar nu poate fi luat în considerare decât pentru partea din prețului cotației care corespunde marjei turoperatorului, ceea ce se aplică în general numai pentru o parte foarte redusă din prețului cotației.

61.

În acest context, instanța de trimitere și guvernul german ridică problema manierei în care intermediarul poate determina această parte a TVA-ului. Aceștia susțin că intermediarii nu pot proceda astfel la o asemenea determinare, atât timp cât nu cunosc modalitatea de calcul a

tur?operatorului. Dat? fiind aceast? imposibilitate tehnic?, principiile Hot?rârii Elida Gibbs, citat? anterior, nu s?ar putea transpune.

62.

Aceast? concluzie ne pare eronat?. Astfel, trebuie amintit c?, dup? cum au demonstrat Ibero Tours ?i Comisia prin exemplele lor, regimul general întemeiat pe contrapartid?, în sensul articolului 11 sec?iunea A alineatul (1) litera (a) din A ?asea directiv? TVA, ?i cel întemeiat pe marj?, în sensul articolului 26 alineatul (2) din A ?asea directiv? TVA, sunt în principiu echivalente în raport cu principiile stabilite în Hot?rârea Elida Gibbs, citat? anterior.

63.

Atunci când elementele reunite pentru a constitui un serviciu de turism unic se încadrează în cele două regimuri men?ionate, aceast? circumstan?? nu oblig? intermediarul care acord? o reducere de pre? s? efectueze un calcul separat. Dup? cum arată Comisia, prin urmare, nu se pune problema dac? nu se poate stabili un astfel de calcul decât cu ajutorul tur?operatorului.

64.

În ceea ce prive?te, în continuare, serviciile de turism în care anumite elemente constitutive sunt supuse regimului marjei în sensul articolului 26 alineatul (2) din A ?asea directiv? TVA, în timp ce alte elemente sunt scutite în temeiul alineatului (3) al aceluia?i articol, este necesar s? le descompunem. Astfel, de?i reducerile de pre? acordate de intermediar implic? aplicarea Hot?rârii Elida Gibbs, citat? anterior, numai pentru cele care fac obiectul alineatului (2) al articolului men?ionat, acest lucru nu justific? totu?i inaplicabilitatea acestei hot?râri în cazul respectivelor elemente constitutive, pentru motivul c? descompunerea necesar? a presta?iilor, dup? cum acestea sunt supuse la plata TVA?ului sau sunt scutite, ar putea genera dificult?i.

65.

Este, cu siguran??, adev?rat c?, atunci când anumite p?r?i ale serviciilor de turism principale pot intra, în func?ie de circumstan?e, sub inciden?a articolului 26 alineatul (3) din directiva men?ionat?, revine intermediarului sarcina s? demonstreze în ce m?sur? nu se aplic? aceast? dispozi?ie, ci mai degrab? regimul marjei (sau regimul general). Cu toate acestea, nu se justific? s? se fac? imposibil? dovada, excluzând a priori o reducere a bazei de impozitare în vederea stabilirii TVA?ului.

66.

În ceea ce prive?te dificult?ile care se pot întâlni în cadrul prezent?rii dovezilor necesare pentru deducerea TVA?ului, este posibil ca tur?operatorii s? fie reticen?i s? comunice intermediarilor lor pre?ul fiec?rui element constitutiv al unui serviciu de turism calculat intern, dar, astfel cum arată Comisia ?i contrar sus?inerilor guvernului german, nu în?elegem motivul pentru care aceste întreprinderi ar refuza s? comunice cifrele lor combinate pe o baz? anual? pentru a permite intermediarilor o descompunere exact? a opera?iunilor lor pentru anul de referin??.

67.

În orice caz, astfel cum a observat Ibero Tours în cadrul ?edin?ei, dificult?ile teoretice invocate de instan?a de trimitere, de guvernul german ?i de guvernul Regatului Unit nu constituie un motiv pentru a se îndepl?ti de principiile enun?ate în Hot?rârea Elida Gibbs, citat? anterior.

68.

Prin urmare, trebuie să se răspundă la a doua întrebare preliminară că, în cazurile în care operațiunea principală a unui tur-operator include activitatea unui intermediar, dreptul acestuia din urmă de a solicita, în temeiul Hotărârii Elida Gibbs, citată anterior, o reducere a bazei sale de impozitare a TVA-ului pentru reducerile de preț pe care le acordă consumatorilor nu este afectat prin simplul fapt că operațiunea principală ține de regimul marjei prevăzut la articolul 26 alineatul (2) din A șasea directivă TVA.

C – Cu privire la a treia întrebare preliminară

69.

Prin intermediul celei de a treia întrebări preliminare, instanța de trimitere urmărește să afle dacă, în cazul în care prestația principală este scutită de TVA, un stat membru, care a transpus în mod corect articolul 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă TVA, 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.

70.

Prin urmare, trebuie să se determine dacă un stat membru poate refuza o reducere a bazei de impozitare numai pe baza interpretării cuprinse în Hotărârea Comisia/Germania, citată anterior, fără a trebui să prevadă condiții suplimentare. În hotărârea menționată, Curtea a considerat că, „prin faptul că nu a adoptat dispozițiile care permit, în cazul unei rambursări a bonurilor de reducere, rectificarea bazei de impozitare a persoanei impozabile care a efectuat această rambursare, Republica Federală Germania nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 11 din A șasea directivă [TVA]” (18), în special în raport cu Hotărârea Elida Gibbs, citată anterior.

71.

În această cauză, guvernul german și guvernul Regatului Unit menționaseră ipoteza potrivit căreia livrarea comerciantului cu amănuntul către consumatorul final era o tranzacție scutită, caz în care includerea bonului de reducere în baza de impozitare a comerciantului cu amănuntul putea determina un excedent de deducere în defavoarea administrației fiscale la nivelul TVA-ului inclus în valoarea nominală a respectivului bon (19).

72.

Curtea a răspuns că, „în cazurile în care, ca urmare a unei scutiri de TVA, valoarea indicată pe bonul de reducere nu este impozitată în statul membru din care este expediată marfa, niciun preț facturat în acest stadiu al lanțului de distribuție sau în aval nu include TVA-ul, ceea ce înseamnă că o reducere de preț sau o rambursare parțială a acestui preț nu poate să includă o parte de TVA care să poată genera dreptul la o reducere a taxei plătite de fabricant” (20).

73.

Curtea a adăugat că, „în cazul livrărilor la export sau intracomunitare care sunt scutite de TVA, autoritățile fiscale sunt în măsură, utilizând posibilitățile care le sunt oferite de articolul 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă [TVA], să împiedice fabricantul să deducă din taxa datorată o valoare de TVA fictivă” (21).

74.

Potrivit instanței de trimitere, acest din urmă fragment din Hotărârea Comisia/Germania, citat anterior, poate primi două interpretări.

75.

Pe de o parte, statele membre care au transpus în mod corect articolul 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă TVA ar putea să se întemeieze în mod automat pe această hotărâre pentru a refuza reducerea bazei de impozitare în urma unor rabaturi acordate într-un lanț de distribuție atunci când ultima prestație către consumatorul final este scutită.

76.

Pe de altă parte, mențiunea care figurează la punctul 65 din Hotărârea Comisia/Germania, citat anterior, care precizează că, „utilizând posibilitățile care le sunt oferite de articolul 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă [TVA]”, ar putea fi de asemenea interpretat în sensul că, pentru a refuza reducerea bazei de impozitare în cazul în care ultima prestație dintr-un lanț de distribuție este scutită de TVA, un stat membru ar trebui să adopte o reglementare specifică pentru atingerea acestui obiectiv.

77.

Potrivit Ibero Tours, întrucât Republica Federală Germania nu a creat condițiile specifice care să poată justifica refuzul de a reduce baza de impozitare în materie de TVA în cadrul puterii care îi este conferită de articolul 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă TVA, nu ar fi, așadar, autorizat să refuze o astfel de reducere a bazei de impozitare.

78.

În ceea ce privește guvernul german, acesta consideră că trebuie să se răspundă la a treia întrebare preliminară că un stat membru poate refuza o reducere a bazei de impozitare în cazul scutirii prestației principale întemeindu-se numai pe Hotărârea Comisia/Germania, citat anterior, așadar, fără a institui dispoziții specifice în dreptul său intern.

79.

Potrivit acestui guvern, „condițiile stabilite de statele membre”, menționate la articolul 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă TVA și în temeiul căreia baza de impozitare este redusă, se raportează nu la conținutul material al bazei de impozitare, ci numai la condițiile de formă care ar trebui îndeplinite pentru a invoca, ulterior tranzacției, o reducere a bazei de impozitare. Așadar, în opinia guvernului german, faptul că prestația principală constituie o tranzacție scutită de la plata TVA-ului este o condiție de fond pentru a refuza reducerea bazei de impozitare și, în acest context, o legislație națională nu trebuie să stabilească condiții specifice pentru a refuza acordarea reducerii în cazul unor tranzacții finale scutite.

80.

Astfel cum Curtea a hotărât deja, „articolul 11 secțiunea C alineatul (1) primul paragraf din A șasea directivă [TVA] definește cazurile în care statele membre sunt obligate să procedeze la reducerea bazei de impozitare în consecință și în condițiile pe care acestea le stabilesc. Astfel, această dispoziție obligă statele membre să reducă baza de impozitare și, prin urmare, valoarea TVA-ului datorat de persoana impozabilă de fiecare dată când, ulterior încheierii unei tranzacții, o

parte sau întreaga contrapartidă? nu este percepută de persoana impozabilă?” (22).

81.

Rezultă, aşadar, în mod clar din acest fragment că statele membre sunt obligate, cu excepţia cazului în care utilizează derogarea prevăzută la al doilea paragraf al articolului menţionat (ceea ce nu este cazul în speţă), să acorde reducerea bazei de impozitare din moment ce condiţiile acestui articol sunt îndeplinite. Prin urmare, guvernul german susţine în mod întemeiat că „condiţiile pe care [statele membre] le stabilesc” se pot referi numai la modalităţi ale reducerii, iar nu la existenţa dreptului la reducere (23).

82.

Prin urmare, punctul 65 din Hotărârea Comisia/Germania, citată anterior, trebuie interpretat din această perspectivă. Efectiv, astfel cum arată Comisia, statuând, la punctul 64 din respectiva hotărâre, că, „în cazurile în care, ca urmare a unei scutiri de TVA, valoarea indicată pe bonul de reducere nu este impozitată în statul membru din care este expediată marfa, niciun preţ facturat în acest stadiu al lanţului de distribuţie sau în aval nu include TVA-ul, ceea ce înseamnă că nici reducerea de preţ sau rambursarea parţială a acestui preţ nu poate să includă o parte de TVA de natură să dea naştere dreptului la o reducere a taxei plătite de fabricant”, Curtea avea în vedere o consecinţă juridică imperativă, iar nu o simplă posibilitate oferită statelor membre.

83.

Chiar dacă, la punctul 65 din hotărârea menţionată, Curtea menţionează de asemenea anumite „posibilităţi” oferite statelor membre de articolul 11 secţiunea C alineatul (1) din A şasea directivă TVA, acestea urmăresc numai să permită statelor membre să asigure în mod corect tratamentul fiscal urmărit de directiva menţionată, dat fiind că derogări de la norma de fond, facultative şi exact delimitate, sunt, în schimb, analizate separat la al doilea paragraf al articolului menţionat.

84.

Această concluzie este întărită de Hotărârea Becker (24), în care Curtea, în ceea ce priveşte articolul 13 din A şasea directivă TVA, intitulat „Scutiri pe teritoriul ţării”, a cărei secţiune B este intitulată „Alte scutiri”, a considerat că teza „în condiţiile pe care [statele membre] le stabilesc pentru a asigura aplicarea corectă şi simplă a scutirilor”, şi, mai precis, termenul „condiţii”, nu privea „[...] în niciun mod definiţia conţinutului scutirii prevăzute” (25) şi că „un stat membru nu poate opune unui contribuabil care este în măsură să stabilească că situaţia sa fiscală este efectiv de una dintre categoriile de scutiri enunţate de [A şasea] directivă [TVA] faptul că nu a adoptat dispoziţiile destinate să faciliteze tocmai aplicarea aceleiaşi scutiri” (26).

85.

Aplicând un raţionament similar în prezenta cauză, devine şi mai clar faptul că formularea „condiţiile stabilite de statele membre” nu oferă statelor membre posibilitatea de a impune criterii care ar condiţiona sau ar anula dreptul contribuabilului la reducerea bazei de impozitare „[î]n cazul anulării, al refuzului sau al neplătii totale sau parţiale sau în cazul în care preţul este redus după livrare” (27) sau ar face exercitarea acestuia practic imposibilă.

86.

Transpunerea corectă a directivei menţionate implică, aşadar, ca baza de impozitare cu privire la TVA-ul intermediarului să nu poată fi redusă în cazul în care prestaţia principală este o tranzacţie scutită, întrucât este inherent sistemului prevăzut de A şasea directivă TVA ca reducerea să nu

intervin? în acest caz, f?r? s? fie necesar ca statul membru s? fi creat condi?ii specifice în acest scop.

87.

Prin urmare, trebuie s? se r?spund? la a treia întrebare preliminar? c?, în cazul în care presta?ia principal? este scutit? de TVA, este inherent sistemului prev?zut de A ?asea directiv? TVA ca un stat membru s? refuze reducerea bazei de impozitare a TVA?ului f?r? s? fi inclus în prealabil, într-o legisla?ie specific?, condi?ii suplimentare pentru a proceda astfel.

VI – Concluzie

88.

Având în vedere considera?iile de mai sus, propunem Cur?ii s? r?spund? la întreb?rile preliminare adresate de Bundesfinanzhof dup? cum urmeaz?:

„1)

Principiile referitoare la reducerea bazei de impozitare în cazul întreprinderilor care acord? reduceri de pre? consumatorilor unui serviciu în aval, astfel cum sunt stabilite în Hot?rârea Cur?ii din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Rec., p. I-5339), sunt aplicabile ?i în cazul unui intermediar (în spe??, o agen?ie de turism) care acord?, pe socoteala sa, o reducere de pre? clientului (în spe??, un turist) unei presta?ii pe care o intermediaz? (în spe??, presta?ia tur?operatorului).

2)

În cazurile în care opera?iunea principal? a unui tur?operator include activitatea unui intermediar, dreptul acestuia din urm? de a solicita, în temeiul Hot?rârii Cur?ii din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Rec., p. I-5339), o reducere a bazei sale de impozitare a TVA?ului pentru reducerile de pre? pe care le acord? consumatorilor nu este afectat prin simplul fapt c? opera?iunea principal? ?ine de regimul marjei prev?zut la articolul 26 alineatul (2) 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?ugat?: baza unitar? de evaluare.

3)

În cazul în care presta?ia principal? este scutit? de TVA, este inherent sistemului prev?zut de A ?asea directiv? 77/388 ca un stat membru s? refuze reducerea bazei de impozitare a taxei pe valoarea ad?ugat? f?r? s? fi inclus în prealabil, într-o legisla?ie specific?, condi?ii suplimentare pentru a proceda astfel.”

(1) Limba original?: franceza.

(2) Hot?rârea din 24 octombrie 1996 (C-317/94, Rec., p. I-5339).

(3) A ?asea directiv? TVA a fost modificat? în mai multe rânduri în perioada 2002-2004, dar dispozi?iile referitoare la prezenta cauz? nu au fost afectate. Red?m, a?adar, în prezentele concluzii textul acestei directive astfel cum se reg?sea în versiunea consolidat? din 1 ianuarie 2001, care era în vigoare la începutul perioadei vizate de prezenta cauz?.

- (4) Pârâta din litigiul principal utilizează alte cifre.
- (5) A se vedea Hotărârea din 19 iunie 2003, *First Choice Holidays* (C-149/01, Rec., p. I-6289).
- (6) A se vedea Hotărârea *Elida Gibbs*, citată anterior (punctele 34 și 35).
- (7) *Ibidem* (punctul 31).
- (8) *Ibidem* (punctul 24). A se vedea de asemenea Hotărârea din 15 octombrie 2002, *Comisia/Germania* (C-427/98, Rec., p. I-8315, punctul 45).
- (9) Hotărârea *Elida Gibbs*, citată anterior (punctul 24).
- (10) Hotărârea *Comisia/Germania*, citată anterior (punctul 45).
- (11) La punctul anterior, Curtea se referă la dificultatea de a aplica normele de drept comun privind locul de impozitare, baza de calcul și deducerea taxei în amonte din cauza multitudinii și a localizării prestațiilor furnizate, precum și a dificultăților practice pentru aceste întreprinderi, care ar fi de natură să împiedice exercitarea activității lor (a se vedea Hotărârea *First Choice Holidays*, citată anterior, punctul 24).
- (12) A se vedea Hotărârea *First Choice Holidays*, citată anterior (punctul 25).
- (13) *Ibidem* (punctele 26 și 27).
- (14) A se vedea punctul 26 din Concluziile avocatului general Tizzano prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea *First Choice Holidays*, citată anterior.
- (15) Hotărârea *Elida Gibbs*, citată anterior (punctul 33).
- (16) A se vedea Hotărârea din 3 iulie 1997, *Goldsmiths* (C-330/95, Rec., p. I-3801, punctul 15).
- (17) A se vedea Hotărârea *Elida Gibbs*, citată anterior (punctul 28).
- (18) A se vedea Hotărârea *Comisia/Germania*, citată anterior (punctul 79).
- (19) *Ibidem* (punctul 62).
- (20) *Ibidem* (punctul 64).
- (21) *Ibidem* (punctul 65).
- (22) Hotărârea *Goldsmiths*, citată anterior (punctul 16). Sublinierea noastră.
- (23) A se vedea în acest sens punctele 84 și 85 din Concluziile avocatului general Jacobs prezentate în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea *Comisia/Germania*, citată anterior.
- (24) Hotărârea din 19 ianuarie 1982 (8/81, Rec., p. 53).
- (25) *Ibidem* (punctul 32).
- (26) *Ibidem* (punctul 33).
- (27) Articolul 11 secțiunea C alineatul (1) din A șasea directivă TVA.