CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MICHAL BOBEK
prezentate la 5 septembrie 2018 [1]

Cauza C-422/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
împotriva
Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie

[cerere de decizie preliminară formulată de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia)]

„Cerere de decizie preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Plăți în avans – Fapt generator – Regimul special pentru agențiile de turism – Stabilirea marjei – Costul efectiv suportat de agenția de turism”

I. Introducere

1. Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie (denumită în continuare „Skarpa”) este o agenție de turism. Skarpa primește plăți în avans de la clienții săi, care pot acoperi până la 100 % din prețul final. În conformitate cu dispozițiile generale din dreptul Uniunii în materie de taxă pe valoarea adăugată (TVA), în cazul în care plata este făcută înainte de prestarea serviciilor, TVA-ul devine exigibil la încasarea plății și la suma încasată.

2. În același timp, serviciile prestate de Skarpa fac obiectul normelor în materie de TVA prevăzute de regimul special pentru agențiile de turism. Potrivit acestui sistem, Skarpa aplică TVA-ul asupra marjei sale. Cu toate acestea, marja definitivă a Skarpa este încă necunoscută atunci când sunt încasate plățile în avans: este posibil ca sumele exacte care urmează să fie plătite de Skarpa furnizorilor săi să nu fie încă stabilite sau să facă obiectul unor modificări.

3. Skarpa și autoritatea fiscală națională nu sunt de acord cu privire la momentul exact la care TVA-ul pentru serviciile turistice devine exigibil. Skarpa consideră că TVA-ul devine exigibil atunci când marja este cunoscută în mod cert. Minister Finansów (ministrul de finanțe polonez) consideră că TVA-ul este deja exigibil la momentul încasării avansului.

4. În acest context, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) solicită, în esență, să se stabilească dacă regula *generală* în ceea ce privește exigibilitatea pentru plățile în avans se încadrează în regimul *special* al marjei pentru agențiile de turism. În cazul unui răspuns afirmativ, instanța menționată dorește să afle la ce sume ar trebui să se aplice TVA-ul, având în vedere că marja finală va putea fi stabilită doar după încasarea avansului.

1 Limba originală: engleza.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

5. Articolul 63 din Directiva 2006/112/CE[2], (denumită în continuare „Directiva TVA”) prevede că „[f]aptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile”.

6. Articolul 65 din aceeași directivă prevede că, „[î]n cazul în care plata este făcută înainte de livrarea bunurilor sau prestarea de servicii, TVA-ul devine exigibil la încasarea plății și la suma încasată”.

7. În plus, prin derogare de la articolele 63, 64 și 65, articolul 66 din Directiva TVA permite statelor membre să prevadă că TVA-ul devine exigibil la una dintre cele trei date diferite.

8. Articolele 306-310 din Directiva TVA conțin norme privind regimul special pentru agențiile de turism. Articolele 306-308 au următorul cuprins:

„Articolul 306

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

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

(2) În sensul prezentului capitol, tur-operatorii sunt considerați agenții de turism.

Articolul 307

Operațiunile efectuate, în condițiile prevăzute la articolul 306, de o agenție de turism pentru realizarea unei călătorii se consideră ca un serviciu unic prestat de o agenție de turism unui client.

Serviciul unic 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.

Articolul 308

Baza de impozitare și prețul fără TVA, în sensul articolului 226 punctul 8, pentru serviciul unic prestat de agenția de turism este marja agenției de turism, și anume, diferența dintre valoarea totală, fără TVA, 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.”

2 Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială 09, vol. 3, p. 7).

B. Dreptul național

9. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Legea din 11 martie 2004 privind taxa pe bunuri și servicii) (Dz. U. 2011, nr. 177, poziția 1054, cu modificările ulterioare) (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede următoarele:

„Articolul 19a alineatul 8

Sub rezerva alineatului 5 punctul 4, în cazul în care, înainte de livrarea bunului sau de prestarea serviciului în discuție, se achită, în tot sau în parte, un acont, o plată anticipată, un avans, o rată, un aport la cheltuielile de construcție sau de locuință, înainte să ia naștere dreptul de proprietate asupra unei locuințe sau a unui spațiu cu altă destinație, TVA-ul devine exigibil la momentul încasării și la suma încasată.

[…]

Articolul 119

1. Baza de impozitare, la prestarea unui serviciu de turism, este constituită din valoarea marjei, diminuată cu valoarea taxei datorate, sub rezerva alineatului 5.

2. Marja menționată la alineatul 1 reprezintă diferența dintre valoarea totală care trebuie achitată de destinatarul serviciului și costul efectiv suportat de persoana impozabilă pentru achiziționarea de bunuri sau de servicii de la alte persoane impozabile în beneficiul direct al clientului. Servicii care sunt direct în beneficiul clientului înseamnă servicii care compun serviciul turistic prestat, în special transportul, cazarea, masa și asigurarea.”

10. Potrivit deciziei de trimitere, Polonia a recurs la posibilitatea oferită de articolul 66 din Directiva TVA și a aplicat o normă specială în ceea ce privește plățile în avans aferente serviciilor de turism [3]. Guvernul polonez a confirmat în ședință că actul normativ care conținea prevederea respectivă a fost abrogat de la 1 ianuarie 2014, aparent fără să fie înlocuit de alte dispoziții specifice serviciilor turistice [4].

III. Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

11. Skarpa este o agenție de turism. Serviciile sale se încadrează în regimul special pentru agențiile de turism (denumit în continuare „regimul special pentru agențiile de turism”) reglementat la articolele 306-310 din Directiva TVA și la articolul 119 din Legea privind TVA-ul. Considerând că este neclar momentul în care TVA-ul devine exigibil pentru plățile în avans primite de agențiile de turism, Skarpa a solicitat ministrului de finanțe să emită o interpretare individuală cu privire la acest aspect.

12. Opinia exprimată de Skarpa a fost în sensul că TVA-ul ar trebui să devină exigibil numai în momentul în care Skarpa poate calcula marja finală. În schimb, ministrul de finanțe a considerat că TVA-ul devine exigibil la momentul încasării avansului, cu condiția ca plata să fie efectuată pentru un serviciu specific, precis determinat. Pentru a calcula marja/baza de impozitare la momentul respectiv, Skarpa ar trebui să țină seama de costurile estimative, iar ulterior, dacă este cazul, să facă rectificările corespunzătoare.

3 Aceasta pare să rezulte din articolul 3 alineatul 1 din Ordinul ministrului de finanțe privind punerea în aplicare a unor prevederi din Legea privind TVA-ul din 4 aprilie 2011 (Dz. U. 2013, poziția 247).

4 În cadrul ședinței, guvernul polonez a explicat că această modificare a intervenit ca răspuns la Hotărârea din 16 mai 2013, TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314).

13. Skarpa a contestat interpretarea individuală a ministrului de finanțe la Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului din Cracovia, Polonia). Considerând că interpretarea este eronată, motiv pentru care a anulat-o, instanța a reținut că TVA-ul devine exigibil abia la momentul stabilirii marjei finale: orice altă soluție ar duce la o modificare inadmisibilă a dispozițiilor juridice aplicabile pentru calculul bazei de impozitare, deoarece nu ar permite luarea în considerare a „marjei reale” și s-ar baza pe estimări, a căror utilizare ar trebui să fie limitată la cazuri strict definite. Rectificarea declarațiilor fiscale ar trebui să aibă caracter de excepție, iar nu de regulă.

14. Ministrul de finanțe a declarat recurs împotriva acestei hotărâri la Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), instanța de trimitere. Această instanță se întreabă dacă norma specială care reglementează baza de impozitare aplicabilă serviciilor prestate de agențiile de turism afectează momentul la care devine exigibil TVA-ul aplicabil acestor servicii. Deși clientul cumpără un serviciu specific, identificabil, costurile care vor fi suportate de agenția de turism vor fi cunoscute abia mai târziu. Pentru acest motiv, instanța de trimitere consideră că regula generală stabilită la articolul 65 din Directiva TVA nu este aplicabilă. Instanța respectivă recunoaște însă că o astfel de soluție nu este prevăzută de Directiva TVA și ar putea fi dedusă doar din cadrul general al acesteia.

15. În ipoteza în care Curtea decide că TVA-ul devine exigibil la momentul încasării avansului, instanța de trimitere întreabă dacă TVA-ul va fi calculat la suma încasată (în cazul în care se aplică regula generală prevăzută la articolul 65 din Directiva TVA) sau dacă trebuie să se țină seama de metoda specifică de calcul al bazei impozabile prevăzută la articolul 308 din Directiva TVA. În această privință, instanța de trimitere consideră că baza de impozitare ar trebui să fie marja (iar nu suma primită ca avans) și că marja ar trebui să fie calculată pe baza costurilor suportate până la data încasării avansului. Instanța de trimitere nu este convinsă de opinia ministrului de finanțe în ceea ce privește luarea în considerare a costurilor estimative. O astfel de opinie, deși justificată și dictată de considerații de ordin practic, nu este sprijinită de conținutul articolului 65 și al articolului 308 din Directiva TVA. Pe de altă parte, impozitarea agenției de turism în raport cu sumele încasate ar rezulta în impozitarea unei sume semnificativ mai mari decât baza de impozitare care va fi stabilită în final.

16. În aceste condiții, instanța de trimitere a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Dispozițiile [Directivei 2006/112] trebuie interpretate în sensul că, în cazul unor plăți în avans încasate de o persoană impozabilă pentru prestarea unor servicii turistice, cărora li se aplică regimul special pentru agențiile de turism prevăzut la articolele 306-310 din [Directiva 2006/112], TVA-ul devine exigibil în momentul prevăzut la articolul 65 din [Directiva 2006/112]?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, articolul 65 din [Directiva 2006/112] trebuie interpretat în sensul că, din avansul încasat de o persoană impozabilă pentru prestarea unor servicii turistice, cărora li se aplică regimul special pentru agențiile de turism prevăzut la articolele 306-310 din [Directiva 2006/112], se vor scădea costurile prevăzute la articolul 308 din directiva menționată, suportate efectiv de persoana impozabilă până la data încasării avansului?”

17. Au formulat observații scrise Skarpa, guvernul polonez și Comisia Europeană. Skarpa, Szef Krajowej Administracji Skarbowej (directorul Administrației Fiscale Naționale, Polonia), guvernele german și polonez, precum și Comisia Europeană au prezentat observații orale în cadrul ședinței din 7 iunie 2018.

IV. Apreciere

18. Prezentele concluzii sunt structurate după cum urmează. În partea A vom propune un răspuns la prima întrebare adresată de instanța de trimitere în sensul că norma specială de la articolul 308 din Directiva TVA referitoare la *baza* de impozitare nu exclude aplicarea simultană a normei generale prevăzute la articolul 65 din Directiva TVA referitoare la *momentul* la care taxa devine exigibilă, în cazul în care se efectuează o plată în avans. În partea B, ca răspuns la a doua întrebare, vom propune ca TVA-ul să se calculeze în funcție de marjă, stabilită ca diferență între suma încasată cu titlu de avans și procentul corespunzător din totalul costurilor estimate pentru o anumită operațiune.

A. Prima întrebare: aplicabilitatea regulii generale prevăzute la articolul 65 din Directiva TVA la serviciile prestate de agențiile de turism

19. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle dacă norma generală prevăzută la articolul 65 din Directiva TVA, conform căreia TVA-ul este exigibil la încasarea plății în avans, se aplică plăților în avans efectuate pentru serviciile prestate de o agenție de turism.

20. Skarpa a precizat în ședință că, în general, clienții săi plătesc inițial 30 % din serviciul rezervat, restul fiind achitat înaintea plecării. Agenția suportă costurile cu aproximativ o lună înainte de prestarea serviciului, însă cuantumul exact al acestor costuri nu este cunoscut decât mai târziu. Potrivit Skarpa, acest lucru se datorează în principal faptului că: (i) prețul se bazează pe numărul așteptat de călători, care diferă adesea de numărul lor efectiv, (ii) cursurile de schimb sunt fluctuante și (iii) apar costuri neașteptate.

21. În aceste condiții, cum ar putea deveni exigibil TVA-ul atunci când nu este clar *ce sumă* ar trebui utilizată ca bază pentru calculul acestuia?

22. Potrivit susținerilor Skarpa, este pur și simplu imposibil să se aplice norma temporală prevăzută la articolul 65 din Directiva TVA și să se perceapă TVA-ul la momentul încasării avansului. Skarpa susține că TVA-ul nu devine exigibil până la stabilirea marjei, determinarea marjei fiind o parte esențială a regimului special pentru agențiile de turism. Norma prevăzută la articolul 308 din Directiva TVA nu doar modifică astfel întrebarea cu privire la *ce* anume constituie baza impozabilă (marja în loc de suma primită), ci și amână *momentul* la care TVA-ul devine exigibil. Cu alte cuvinte, modul în care este perceput TVA-ul în acest context trebuie adaptat la specificul serviciilor de călătorii.

23. Directorul Administrației Fiscale Naționale, guvernele german și polonez, precum și Comisia consideră că articolele 65 și 308 din Directiva TVA pot (și trebuie) să se aplice simultan. Ambele norme se referă la diferite aspecte ale colectării TVA-ului, iar aplicarea normei generale nu împiedică aplicarea normelor speciale. Costurile sunt suportate în momente diferite, respectiv înainte, în cursul sau chiar după prestarea serviciului relevant. În opinia acestora, amânarea exigibilității TVA-ului în modul sugerat de Skarpa ar depăși obiectivul urmărit de regimul special pentru agențiile de turism și ar determina un avantaj nejustificat.

24. Împărtășim, în principiu, acest din urmă punct de vedere. În opinia noastră, aplicarea regulii generale prevăzute la articolul 65 din Directiva TVA (1) nu exclude aplicarea regulii speciale prevăzute la articolul 308 alineatul (2), pur și simplu pentru că, în contextul prezentei cauze, aceste două dispoziții vizează chestiuni diferite. Prima se referă la *momentul* la care TVA-ul devine exigibil, în timp ce a doua stabilește *ce* anume constituie baza de impozitare. Astfel, aceste două dispoziții nu se exclud reciproc (3).

1. Regula generală: când devine TVA-ul exigibil?

25. Normele privind exigibilitatea TVA-ului pentru livrările de bunuri și prestările de servicii sunt prevăzute la articolele 63-66 din Directiva TVA. În temeiul articolului 63, taxa devine exigibilă atunci când bunurile sau serviciile sunt furnizate [5]. În cazul în care se fac plăți în avans, TVA-ul devine exigibil, în conformitate cu articolul 65, „la încasarea plății și la suma încasată”.

26. Istoricul legislativ al articolului 65 arată că s-a considerat esențial pentru armonizarea TVA-ului ca faptul generator să fie definit la nivelul Uniunii [6]. Justificarea regulii privind exigibilitatea TVA-ului aplicat plăților în avans a fost descrisă după cum urmează: „atunci când se încasează avansuri anterior faptului generator, încasarea acestora determină exigibilitatea taxei, deoarece părțile la contract își anunță astfel intenția de a beneficia, anticipat, de toate consecințele financiare legate de realizarea faptului generator” [7].

27. Articolul 65 din Directiva TVA face parte din titlul VI al acesteia, intitulat „Fapt generator și exigibilitatea TVA-ului”. Titlul VII privește, la rândul său, baza de impozitare. Astfel, sistemul și contextul articolului 65 confirmă de asemenea în mod clar că această dispoziție se concentrează în principal pe aspectul *temporal* al colectării TVA-ului și numai în subsidiar și într-o manieră limitată (în mod logic) la baza de impozitare (avansul plătit la momentul respectiv).

2. Norma specială cu privire la ce anume reprezintă baza de impozitare în cazul serviciilor prestate de agențiile de turism

28. Toate părțile și persoanele interesate, cu excepția Skarpa, au susținut că regimul special pentru agențiile de turism nu este un regim fiscal independent și exhaustiv care să reglementeze toate aspectele legate de calculul TVA-ului aplicabil serviciilor prestate de agențiile de turism. Este vorba mai degrabă despre un set de reguli care permit derogări limitate, respectiv cele necesare pentru a atinge obiectivul specific urmărit de acest regim special de TVA, însă fără a deroga de la orice alte elemente ale regimului general privind TVA-ul [8].

29. Suntem de acord cu acest punct de vedere.

30. Obiectivul regimului special pentru agențiile de turism este dublu. În primul rând, Curtea a explicat în repetate rânduri că regimul special pentru agențiile de turism urmărește evitarea dificultăților de ordin practic rezultate din „aplicarea normelor de drept comun privind locul de impozitare, baza impozabilă și deducerea taxei plătite în amonte […] ca urmare a multitudinii și a localizării prestațiilor furnizate [de agențiile de turism]” [9].

5 Curtea a amintit că „articolul 63 din [D]irectiva [TVA] reflectă acest principiu fundamental, prevăzând că faptul generator al taxei intervine și TVA-ul devine exigibil la data la care sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile”. Hotărârea din 16 mai 2013, TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314, punctul 22).

6 A se vedea expunerea de motive a Propunerii pentru a șasea directivă a Consiliului în materia armonizării legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare [COM(73) 950 din 20 iunie 1973]. A se vedea și expunerea de motive a Propunerii pentru a șasea directivă, *Buletinul Comunităților Europene*, supliment 11/73, p. 12.

7 Expunerea de motive a Propunerii pentru a șasea directivă, *Buletinul Comunităților Europene*, supliment 11/73, p. 13.

8 Hotărârea din 12 noiembrie 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, punctul 15), sau Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin (C-308/96 și C-94/97, EU:C:1998:496, punctul 5). A se vedea de asemenea punctul 34 din aceeași hotărâre și Hotărârea din 25 octombrie 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, punctul 20).

9 A se vedea Hotărârea din 19 iunie 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punctele 24 și 22 și jurisprudența citată), Hotărârea din 9 decembrie 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, punctele 17 și 18 și jurisprudența citată) și Hotărârea din 25 octombrie 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, punctul 19).

31. În al doilea rând, acest regim urmărește de asemenea să asigure colectarea TVA-ului datorat pentru aceste servicii în statele membre în care serviciile sunt prestate, taxa corespunzătoare serviciilor prestate de agenția de turism fiind colectată, la rândul ei, în statul membru în care aceasta își are sediul [10].

32. În consecință, în temeiul regimului special pentru agențiile de turism, agențiile de turism nu au dreptul să deducă TVA-ul pe care l-au plătit în amonte asupra serviciilor prestate de furnizorii lor în diferite state membre. Acestea îl facturează efectiv clienților ca o componentă a costurilor [11], împreună cu TVA-ul propriu aplicat ieșirilor aferent marjei și plătit în statul membru în care își au sediul [12]. Cu alte cuvinte, prețul unui pachet de călătorie include prețul serviciilor prestate de furnizori, inclusiv TVA-ul facturat de furnizori, marja agenției de turism (care la acel moment nu este încă definitivă) și TVA-ul care trebuie plătit de agențiile de turism pentru această marjă.

33. Elementele descrise mai sus indică astfel că articolele 306-308 din Directiva TVA conțin o dublă derogare: de la definiția bazei de impozitare (*ce*), precum și de la locul de impozitare (*unde*). Totuși, aceste dispoziții nu stabilesc nimic cu privire la faptul generator și la exigibilitatea taxei.

3. Aplicarea simultană a articolului 65 și a articolelor 306-308 din Directiva TVA

34. După cum reiese deja din cele două secțiuni anterioare, o dată ce se analizează mai în detaliu natura exactă a ambelor dispoziții în discuție, argumentul „incompatibilității" dintre regula generală prevăzută la articolul 65 din Directiva TVA, pe de o parte, și regula specială prevăzută la articolele 306-308 din aceeași directivă, pe de altă parte, pare destul de slab. Cu alte cuvinte, norma specială prevăzută la articolele 306-308 din Directiva TVA privește „*ce*" și „*unde*". Prima parte a articolului 65 și mai ales logica și scopul general al titlului VI se referă la „*când*".

35. Mai trebuie remarcat faptul că, pe de o parte, regula generală de la articolul 65 din Directiva TVA se aplică independent de sectorul în cauză. Aceasta stabilește *când* TVA-ul devine exigibil. Ea prevede că este vorba despre momentul în care se efectuează plata avansului. Pe de altă parte, regula prevăzută la articolul 308 din Directiva TVA se aplică numai agențiilor de turism și definește *ce* reprezintă baza de impozitare pentru serviciile prestate de acestea. Această bază de impozitare este marja, definită ca „diferența dintre valoarea totală, fără TVA, 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".

36. Există două contra-argumente pentru această interpretare a relației dintre cele două prevederi: unul textual și unul teleologic.

37. Referitor la argumentul textual, la finalul articolului 65 se menționează că TVA-ul devine exigibil „la suma încasată" [13]. Astfel, s-ar putea argumenta că articolul 65 prevede de asemenea că baza impozabilă pentru plățile în avans trebuie să fie întotdeauna suma încasată.

10 A se vedea, cu titlu de exemplu în acest sens, dosarul interinstituțional al Consiliului 2002/0041 (CNS) referitor la „TVA – Regimul special pentru agențiile de turism" [17567/09]: „2. Primul obiectiv al regimului a fost acela de a simplifica aplicarea regulilor în materie de TVA în raport cu aceste operațiuni, scutind operatorii de la înregistrarea în diversele state membre în care serviciile au fost prestate. 3. Un al doilea obiectiv a fost acela de a garanta că TVA-ul datorat pentru bunurile și serviciile achiziționate de o agenție este colectat de statul în care sunt efectuate aceste operațiuni, în timp ce taxa corespunzătoare serviciilor furnizate de agenția de turism este colectată în statul în care aceasta își are sediul".

11 Iar acest TVA aplicat intrărilor este recuperat în mod implicit – a se vedea Concluziile avocatului general Tizzano prezentate în cauza First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2002:485, punctul 25).

12 Mai precis, articolul 307 al doilea paragraf din Directiva TVA menționează că: „[s]erviciul unic [prestat de agenția de turism] 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".

13 „[…] TVA-ul devine exigibil la încasarea plății și la suma încasată".

38. Având în vedere considerațiile cu caracter general dezvoltate în secțiunile anterioare și bazându-ne pe o logică simplă, considerăm că această interpretare este problematică. Ceea ce ar trebui impozitat, în cazul oricărei plăți încasate, este „baza de impozitare” sau mai degrabă partea impozabilă a plății încasate. Evident, aceasta nu înseamnă că toate plățile încasate vor fi impozitate automat. Totuși, din nou, în scopul stabilirii sumei (bazei de impozitare) încasate în cazul serviciilor prestate de agențiile de turism, trebuie să ne raportăm la dispoziția specială prevăzută la articolul 308, care definește, în acest scop, „baza de impozitare” [14].

39. În ceea ce privește argumentul teleologic, s-ar putea aminti că articolele 306-308, sau mai degrabă întregul Capitol 3, sunt cuprinse în Titlul XII al Directivei TVA, intitulat „Regimuri speciale” (privind sectorul sau activitatea în cauză). Prin urmare, se poate sugera că legiuitorul Uniunii a dorit să stabilească un „regim” separat, care ar putea deroga nu numai de la elementele prevăzute în mod expres în capitolul relevant dedicat fiecărui regim special, ci și de la alte dispoziții generale care ar putea pune probleme în funcționarea acestui regim special.

40. Înțelegem logica mai extinsă a acestui argument. Se pare totuși că o astfel de abordare este în contradicție cu jurisprudența consacrată, care insistă asupra interpretării stricte a oricărei derogări de la regimul general al TVA-ului, atât în general, cât și în special, în ceea ce privește regimul special pentru agențiile de turism.

41. În general, există o practică bine stabilită a Curții în sensul că orice derogare prevăzută de Directiva TVA trebuie să fie interpretată în mod restrictiv. Aceasta înseamnă că domeniul lor de aplicare ar trebui să fie limitat strict la textul și la obiectivul pentru care au fost redactate, deși o derogare mai largă ar putea fi acceptată. Mai recent, acest principiu a fost din nou subliniat de Curte în Hotărârea Avon Cosmetics [15], în care a respins clar ideea ca o derogare privind calculul bazei de impozitare în cadrul unui sistem de vânzare directă să poată fi interpretată în sensul că permite și deducerea din taxa aferentă intrărilor a costurilor produselor achiziționate în scop demonstrativ. Acceptarea unei astfel de derogări suplimentare (cu siguranță justificabilă în general) ar însemna efectiv că o derogare acordată pentru un element specific ar putea apoi să genereze un „efect de domino” asupra întregului sistem de TVA și să genereze o serie de regimuri paralele „à la carte”, care ar depăși în mod clar domeniul de aplicare al derogării [16].

42. Cu privire la regimul special pentru agențiile de turism, Curtea a amintit de mai multe ori că, „fiind o excepție de la regimul normal instituit de [Directiva TVA], [regimul special pentru agențiile de turism] trebuie aplicat numai în măsura necesară atingerii obiectivului său” [17]. Aceasta a recunoscut de asemenea aplicarea simultană a regimului respectiv și a normelor generale relevante privind sistemul de TVA, normele generale fiind aplicate în raport cu aspectele unei operațiuni ce nu se încadrează în limitele derogării aplicate agențiilor de turism [18].

14 A se vedea punctul 67 de mai jos.

15 Hotărârea din 14 decembrie 2017 (C-305/16, EU:C:2017:970, punctele 36-40).

16 A se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza Avon Cosmetics (C-305/16, EU:C:2017:651, în special punctele 39-41, 50 și 58-60 și jurisprudența citată).

17 A se vedea de exemplu Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin (C-308/96 și C-94/97, EU:C:1998:496, punctele 5 și 34), Hotărârea din 19 iunie 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punctul 22 și jurisprudența citată), Hotărârea din 9 decembrie 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, punctul 16), și Hotărârea din 25 octombrie 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, punctul 20 și jurisprudența citată).

18 În ceea ce privește stabilirea bazei de impozitare aferente serviciilor prestate în nume propriu și serviciilor achiziționate de la alte persoane impozabile, a se vedea Hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin (C-308/96 și C-94/97, EU:C:1998:496, punctul 39 și urm.).

43. Nu înțelegem de ce obiectivele urmărite de regimul special pentru agențiile de turism [19] ar putea fi afectate de norma temporală de la articolul 65 din Directiva TVA. În cazul exigibilității TVA-ului la încasarea plății în avans, TVA-ul va fi în continuare aplicat serviciilor de turism în statele membre în care acestea sunt prestate. TVA-ul respectiv nu va fi dedus în statele respective, ci agenția de turism îl va factura mai departe clientului, iar agenția va aplica la marja sa TVA-ul aferent ieșirilor, pe care îl va plăti în statul membru în care își are sediul.

44. Această constatare generală nu pare a fi afectată de argumentele invocate de Skarpa în contextul prezentei cauze.

45. În primul rând, Skarpa susține că marja este un element esențial al regimului marjei. Astfel, dacă marja exactă nu este cunoscută, TVA-ul nu devine exigibil. Acest argument pare să fie inspirat de jurisprudența Curții conform căreia pentru aplicarea articolului 65 din Directiva TVA este necesar ca toate elementele operațiunii să fie determinate [20].

46. Este adevărat că jurisprudența impune un anumit grad de certitudine pentru ca TVA-ul să devină exigibil pentru livrările de bunuri sau servicii. Rezultă din Hotărârea BUPA Hospitals că nu există o astfel de certitudine atunci când „se plătesc sume forfetare pentru bunurile menționate în termeni generali într-o listă care poate fi modificată în orice moment prin înțelegere între cumpărător și vânzător și din care cumpărătorul poate eventual selecta articole, pe baza unui acord pe care îl poate rezilia în mod unilateral în orice moment, recuperând ulterior diferența neutilizată din avansul achitat” [21].

47. Cu greu se poate aplica această jurisprudență în prezenta cauză. Spre deosebire de situația de fapt din cauzele respective, natura și conținutul serviciului furnizat de agențiile de turism tind să fie foarte bine cunoscute și definite, adesea cu un grad înalt de precizie, incluzând, așa cum s-a precizat cu vervă în ședință, până și specificarea direcției spre care este orientată camera rezervată. În aceste condiții, este greu de imaginat că marja constituie un element esențial al „faptului generator”. Considerăm că acesta este un aspect mai degrabă tehnic al sistemului de colectare a taxei, care, de obicei, este necunoscut clientului, astfel încât nu intră în ansamblul de elemente ale unei operațiuni care trebuie definite în prealabil.

48. Skarpa susține în continuare că impozitarea plăților în avans atunci când marja este încă necunoscută va provoca în practică dificultăți serioase și disproporționate: declarațiile de TVA ar trebui să fie ajustate în mod constant. În opinia exprimată de Skarpa, acest lucru ar fi contrar obiectivelor regimului marjei. Din dezbaterile purtate în ședință a rezultat și că această afirmație ascunde în realitate două aspecte: chestiunea cunoașterii (marjă cunoscută sau necunoscută) și dificultățile practice ridicate de reajustare.

49. În al doilea rând, în ceea ce privește problema marjei necunoscute, Skarpa a confirmat în ședință că, în general, prețul facturat clienților de o agenție de turism este compus din diferite sume. TVA-ul care trebuie calculat și plătit ulterior de agenția de turism este de fapt deja inclus în „prețul de catalog”. Prin urmare, marja finală este calculată „prin excludere”, în sensul că, odată ce costurile reale sunt deduse din plata primită, restul este împărțit între marjă și TVA. În acest fel, agenția de turism nu trimite clientului nicio factură corectată.

19 Identificate și discutate la punctele 30-33 de mai sus.

20 Hotărârea din 21 februarie 2006, BUPA Hospitals și Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, punctul 48), Hotărârea din 16 decembrie 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, punctul 31), Hotărârea din 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punctul 26), Hotărârea din 19 decembrie 2012, Orfey Balgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, punctul 28), și Hotărârea din 7 martie 2013, Efir (C-19/12, nepublicată, EU:C:2013:148, punctul 32).

21 Hotărârea din 21 februarie 2006, BUPA Hospitals și Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, punctul 51).

50. Pentru a da un exemplu: presupunând că prețul călătoriei este de 1 000 de euro și costurile sunt de 800 de euro, diferența de 200 de euro trebuie împărțită între marjă și TVA. Să spunem că rata TVA-ului este de 21 %. Astfel, suma de 200 de euro reprezintă 121 %, care va fi împărțită în TVA, respectiv 34,71 euro, și marja corespunzătoare de 165,29 euro.

51. Dacă acesta este într-adevăr modul în care funcționează sectorul în discuție, aspect pe care am înțeles că l-a confirmat Skarpa în ședință, împreună cu faptul că prețul de catalog include deja TVA-ul, iar agențiile de turism nu vor aplica ulterior un TVA separat, atunci singura deducție logică pe care o putem face în raport cu aceste elemente este următoarea: o agenție de turism administrată în mod rezonabil trebuie într-adevăr să efectueze o evaluare destul de detaliată a costurilor și a marjei estimate, pentru a putea publica un astfel de preț într-un catalog.

52. Prin urmare, deși marja exactă poate într-adevăr să nu fie cunoscută nici în momentul încasării avansului, nici în momentul în care serviciul este efectiv prestat sau chiar considerabil mai târziu (după ce sunt efectuate toate plățile către un anumit furnizor și/sau pentru un anumit sezon), rămâne valabilă concluzia că orice agenție de turism care nu dorește să sufere pierderi va avea probabil o estimare destul de detaliată a costurilor înainte de a organiza și de a promova o anumită călătorie.

53. În al treilea rând, în ceea ce privește dificultățile practice invocate de Skarpa, în special necesitatea unor reajustări suplimentare, am arăta doar că, în sine, un astfel de argument nu poate determina inaplicabilitatea efectivă a normelor privind TVA-ul [22].

54. În plus, spre deosebire de ceea ce susține Skarpa, niciuna dintre aceste dificultăți practice nu figurează printre cele pe care regimul marjei are ca obiectiv să le evite. După cum am explicat mai sus [23], regimul special pentru agențiile de turism a fost conceput pentru a elimina necesitatea ca acestea să solicite deducerea TVA-ului în întreaga Uniune Europeană. El nu a fost însă menit să le elibereze de toate responsabilitățile administrative pe care le întâmpină orice persoană impozabilă în circumstanțe similare [24].

55. Această concluzie pare a fi cu atât mai justificată cu cât poziția contrară ar conferi agenției de turism un avantaj financiar dublu: ar avea dreptul să plătească TVA-ul chiar și după prestarea serviciilor, la momentul la care marja devine cunoscută, deși își facturează clienții în avans. Nu înțeleg cum o astfel de interpretare ar asigura un echilibru rezonabil între toate interesele implicate.

56. În sfârșit, problema naturii provizorii a marjei la momentul achitării avansului nu pare a fi limitată la chestiunea avansului. Înțelegem din descrierea făcută în ședință că, de fapt, marja ar putea fi încă necunoscută chiar și *după ce serviciile de călătorie au fost prestate*, atunci când furnizorii agenției de turism efectuează ajustări.

57. Acest aspect subliniază doar problema generală care afectează argumentul invocat de Skarpa în această privință. Dacă urmăm logica sa până la capăt, atunci Skarpa solicită efectiv nu doar o derogare de la prevederile articolului 65 din Directiva TVA, având în vedere că același argument ar putea fi extins pentru a exclude și aplicarea articolului 63 [25]. În plus, întrucât marja exactă ar putea să nu fie cunoscută la data prestării serviciilor, momentul la care TVA-ul devine exigibil ar depinde exclusiv de

22 A se vedea, în sensul că Curtea nu a acceptat în mod repetat argumente privind „dificultăți de ordin practic sau tehnic” pentru a deroga de la normele de drept al Uniunii, Hotărârea din 27 octombrie 1992, Comisia/Germania (C-74/91, EU:C:1992:409, punctul 12), sau Hotărârea din 23 mai 1996, Comisia/Grecia (C-331/94, EU:C:1996:211, punctul 12).

23 În detaliu, punctele 30-33 de mai sus.

24 A se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, punctul 79): „În plus, deși scopul articolului 26 din A șasea directivă este de a adapta normele în materie de TVA aplicabile în ceea ce privește natura specifică a activității unei agenții de turism și, astfel, de a reduce dificultățile practice care ar putea împiedica o asemenea activitate, regimul stabilit la acest articol, spre deosebire de cel stabilit pentru întreprinderile mici și producătorii agricoli, nu vizează simplificarea cerințelor contabile pe care le implică regimul general al TVA-ului”. De asemenea, a se vedea Hotărârea din 19 iunie 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, punctul 25).

25 În absența oricărei norme naționale adoptate în temeiul articolului 66 literele (a)-(c) din Directiva TVA.

declarația agenției de turism înseși cu privire la data la care cunoaște cuantumul exact al marjei. Acest lucru nu se întâmplă atunci când serviciul în cauză este prestat, ci săptămâni sau luni mai târziu sau poate chiar la sfârșitul fiecărui sezon, atunci când se pot defalca pe deplin toate costurile efective suportate pentru fiecare dintre serviciile individuale componente. Inutil să mai spunem că, în toate aceste perioade, resursele respective ar fi indisponibile pentru stat [26].

58. Având în vedere cele de mai sus, concluzia noastră intermediară este că Directiva TVA trebuie interpretată în sensul că, în cazul unor plăți în avans încasate de o persoană impozabilă pentru prestarea unor servicii turistice, cărora li se aplică regimul special pentru agențiile de turism prevăzut la articolele 306-310 din Directiva TVA, taxa devine exigibilă în momentul menționat la articolul 65 din Directiva TVA, adică la momentul încasării avansului respectiv.

B. Cu privire la a doua întrebare: cum se calculează TVA-ul atunci când nu se cunoaște baza de impozitare

59. Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle, în cazul în care taxa devine într-adevăr exigibilă la momentul încasării avansului, cum poate fi calculată această taxă dacă marja exactă, respectiv baza de impozitare, nu este încă cunoscută.

60. Directorul Administrației Fiscale Naționale, guvernele polonez și german, precum și Comisia sunt de acord că TVA-ul nu ar trebui aplicat la *suma încasată*, ci la *marjă* [27]. Cu toate acestea, sugestiile referitoare la modul în care ar trebui să se stabilească această marjă la momentul încasării avansului diferă.

61. Directorul Administrației Fiscale Naționale arată că marja trebuie stabilită la încasarea avansului, pe baza costurilor *estimative*. Ajustările necesare vor fi efectuate ulterior – în declarația fiscală pentru perioada contabilă respectivă în care a fost prestat serviciul. În mod similar, guvernul polonez susține că, pentru a stabili marja la momentul încasării avansului, Skarpa ar trebui să aibă în vedere „abordarea funcțională” și să se bazeze pe costurile *estimative*.

62. În cadrul ședinței, guvernul german a prezentat o poziție (parțial) similară. Acesta a susținut că, pentru a determina marja, costurile care trebuie luate în considerare ar trebui să fie costurile suportate și costurile estimative (previzibile). Potrivit guvernului menționat, sintagma „costul efectiv suportat de agenția de turism” din articolul 308 din Directiva TVA ar trebui înțeleasă în acest fel.

63. Comisia consideră că luarea în considerare a costurilor estimative în scopul stabilirii marjei la încasarea avansului ar contraveni textului articolului 308 din Directiva TVA. Această dispoziție se referă la „costul efectiv” suportat de agenția de turism [28]. Astfel, numai costurile efective suportate până la încasarea acestei plăți pot fi invocate pentru a determina marja la momentul achitării avansului. Opinia Comisiei corespunde de asemenea sugestiei instanței de trimitere.

26 Curtea a considerat că, „[…] în domeniul TVA-ului, persoanele impozabile îndeplinesc funcția de colector pentru stat” și a reținut că sunt justificate prevederile Celei de a șasea directive care urmăresc să prevină „acumularea de către aceștia a unor sume importante pe parcursul unui exercițiu fiscal”. Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctul 25).

27 Aceasta este și poziția exprimată în subsidiar de Skarpa, cu precizarea clară care decurge din răspunsul propus la prima întrebare potrivit căreia articolul 65 din Directiva TVA nu poate fi aplicat și că TVA-ul devine exigibil numai atunci când marja este cunoscută.

28 În unele dintre celelalte versiuni lingvistice, s-au folosit sintagme precum *coût effectif supporté par l'agence de voyages* (franceză); *tatsächliche(n) Kosten die dem Reisebüro entstehen* (germană); *faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży* (polonă); *skutečné náklady cestovní kanceláře* (cehă); *coste efectivo soportado por la agencia de viaje* (spaniolă).

64. După cum s-a discutat în continuare în cadrul ședinței, există, în esență, cinci opțiuni diferite în ceea ce privește modul în care, teoretic, poate fi abordată calcularea marjei și luarea în considerare a costurilor în aceste circumstanțe:

(i) Articolul 65 din Directiva TVA nu se aplică. Nu se percepe TVA-ul la încasarea avansului, iar marja va reprezenta baza de calcul al TVA-ului atunci când ea va fi cunoscută definitiv (poziția Skarpa).

(ii) TVA-ul se aplică la plata încasată în avans (în loc să se aplice la marjă). Această soluție ar rezulta din aplicarea literală a articolului 65 din Directiva TVA.

(iii) TVA-ul ar trebui aplicat la marjă, calculată prin scăderea din avansul încasat a unei *fracțiuni din costurile estimate* pentru o anumită operațiune. Această fracțiune ar corespunde procentului pe care suma primită o reprezintă din prețul total al serviciului (poziția exprimată de directorul Administrației Fiscale Naționale și de guvernul polonez).

(iv) TVA-ul ar trebui să fie aplicat la marjă, însă această marjă ar trebui stabilită la încasarea avansului, prin scăderea costurilor reale, în sensul de costuri efectiv suportate de agenția de turism până la momentul încasării avansului (poziția Comisiei și de asemenea cea sugerată de instanța de trimitere).

(v) TVA-ul va fi aplicat la marjă, de asemenea stabilită la momentul încasării avansului, însă bazându-se pe costurile suportate de agenția de turism până la momentul încasării avansului *și* pe costurile estimative, cu condiția ca toate costurile estimative să nu fi fost încă suportate (poziția guvernului german).

65. Simpla enumerare a tuturor acestor opțiuni (care pot fi concepute cel puțin teoretic) demonstrează în mod clar că răspunsul căutat nu este deloc evident. Cu toate acestea, anumite opțiuni sunt mai problematice decât altele.

66. Pentru motivele deja analizate în detaliu în cadrul răspunsului la prima întrebare [29], prima poziție susținută de Skarpa pur și simplu nu poate fi reținută fără a denatura în continuare întregul sistem de colectare a TVA-ului. În plus, dacă o astfel de abordare ar trebui să fie adoptată, de ce să ne oprim la articolele 65 și 63? S-ar putea să existe și alte dispoziții (generale) ale Directivei TVA care ar putea fi „în mod ideal” adaptate în continuare pentru a asigura nevoile specifice (în mod obiectiv, fără îndoială, complet justificate) ale unei anumite industrii. Dar acesta este exact terenul mișcător pe care Curtea a încercat să îl evite.

67. Din motivele deja menționate mai sus [30], nici a doua opțiune nu poate fi acceptată. Este adevărat că articolul 65 din Directiva TVA prevede că „TVA-ul devine exigibil la încasarea plății și *la suma încasată*” [31]. Cu toate acestea, adoptarea unei astfel de poziții ar conduce de asemenea, prin definiție, la un rezultat (probabil provizoriu) disproporționat, deoarece o asemenea bază de impozitare ar fi, prin definiție, mai mare decât baza de impozitare care urmează să fie stabilită ulterior. Tot pentru acest motiv, considerăm că trimiterea de la articolul 65 la „suma încasată” trebuie înțeleasă ca o reiterare a regulii generale conform căreia taxa se aplică pe „toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de către furnizor sau prestator […]”. Acest lucru rezultă din

29 A se vedea punctele 39-57 din prezentele concluzii.

30 A se vedea punctele 37 și 38 de mai sus.

31 Sublinierea noastră.

cuprinsul articolului 73 din Directiva TVA [32]. Mai precis, în contextul de față, considerăm că expresia „la suma încasată” menționată la articolul 65 din Directiva TVA ar trebui să fie interpretată ca făcând trimitere la *baza de impozitare încasată*. În temeiul regulii speciale prevăzute la articolul 308 din Directiva TVA, baza de impozitare respectivă este marja. Această normă specială trebuie, prin urmare, să fie inclusă în logica articolului 65 din Directiva TVA, acolo unde acesta din urmă se referă la „suma încasată”.

68. Susținem fără ezitare că a patra și a cincea opțiune ar fi mai apropiate de modul de redactare a articolului 308 din Directiva TVA. Cu toate acestea, ne exprimăm îngrijorarea că opțiunile respective fac ca declarațiile privind TVA-ul și contabilitatea aferentă să se transforme dintr-o operațiune deja destul de complexă într-o „misiune imposibilă”. Astfel, conform acestor opțiuni, defalcarea *individuală* a tuturor costurilor *efective* suportate ar trebui să fie efectuată în mod *repetitiv* și *diferit* pentru fiecare plată primită în avans.

69. Acest lucru ar fi, desigur, pur și simplu imposibil din mai multe motive. În primul rând, anumite servicii sunt achiziționate în cantități mari (cazare și transport), în timp ce serviciile individuale din cadrul acestora sunt vândute separat. Dacă aceasta este situația, procentul din costurile globale aferent fiecărei tranzacții (fiecărui serviciu) este probabil să nu fie cunoscut la momentul încasării avansului, mai ales întrucât volumul serviciilor individuale vândute se poate modifica considerabil în timp. În al doilea rând, nu ne este clar modul în care aceste costuri efective pentru serviciile comandate în cantități mari vor fi asociate cu serviciile individuale prestate. În al treilea rând, totul devine și mai complex în situațiile în care avansul nu reprezintă 100 % din preț, ci o fracțiune din acesta, respectiv 10 %, 30 % sau 50 %.

70. În plus, în toate aceste cazuri, înainte de a fi cunoscută situația finală, scăderea tuturor costurilor efective suportate în momentul în care este efectuată doar o parte dintre plăți (numai pentru anumite locuri dintr-o pachet turistic mai mare) și/sau doar o parte din acest preț (30 % sau 50 %) va conduce probabil la un sold negativ. Cu alte cuvinte, la un anumit moment, costul real, în sensul de cost efectiv suportat, poate ajunge la 100 % din costurile totale, în timp ce avansul poate corespunde doar unui procent de 10 % din prețul serviciului. Nu ne este clar cât de precis ar trebui efectuată ajustarea ulterioară și dacă astfel de „pierderi temporare” ar trebui, de exemplu, să fie declarate ca atare.

71. Prin urmare, din motive practice, suntem de părere că la final, având în vedere această situație atât de complexă, ce s-ar putea face în mod real este, în cel mai bun caz, încă o estimare (în cunoștință de cauză) a nivelului costurilor efective. Singura diferență ar fi că agenția de turism ar trebui să facă o astfel de evaluare în mod repetitiv, ca un adevărat Sisif, de fiecare dată când încasează un avans.

72. În același timp, după cum s-a explicat deja mai sus și s-a confirmat în ședință, se pare că o agenție de turism informată ar avea o idee destul de bună cu privire la costurile care trebuie suportate și la marja care trebuie obținută în raport cu o anumită tranzacție.

73. Toate aceste considerente ne determină să concluzionăm că cea de a treia opțiune, sugerată de directorul Administrației Fiscale Naționale și de guvernul polonez, este cea mai rezonabilă și cea mai puțin împovărătoare. Considerăm că această poziție asigură un echilibru rezonabil între interesele autorității fiscale naționale și, respectiv, interesele persoanei impozabile, rămânând în același timp în

32 „Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include 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 subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.” Potrivit unei jurisprudențe constante, în temeiul normelor generale, baza de impozitare definitivă este constituită de contrapartida obținută efectiv. A se vedea de exemplu (în ceea ce privește furnizarea de bunuri) Hotărârea din 29 mai 2001, Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291, punctul 27 și jurisprudența citată).

sfera posibilului. Această abordare nu oferă niciuneia dintre aceste părți un avantaj excesiv în detrimentul celeilalte. Acest lucru se datorează faptului că niciuna dintre ele nu pare să aibă în posesie, în orice moment relevant, „fonduri prea mari” în comparație cu sumele la care partea respectivă va avea în cele din urmă dreptul.

74. Exemplul prezentat în ședință de directorul Administrației Naționale Fiscale reflectă foarte bine această logică. Dacă prețul serviciului este, de exemplu, 1 000 de zloți polonezi (PLN), marja estimată fiind de 20 % din prețul respectiv (200 PLN), iar clientul achită în avans 500 PLN, marja care trebuie luată în considerare la momentul încasării plăți în avans trebuie să fie de 100 PLN. La această sumă de 100 PLN trebuie să se calculeze TVA-ul, care va deveni exigibil la acel moment, cu efectuarea ajustărilor subsecvente și finale odată ce marja va fi cunoscută, dacă este cazul.

75. În plus, această soluție asigură un echilibru rezonabil în ceea ce privește plata sau reținerea excesivă a TVA-ului datorat și permite de asemenea gestionarea operațiunilor contabile, respectând totodată și concluziile anterioare ale Curții (din Hotărârile Comisia/Spania [33] și Comisia/Germania [34]), conform cărora marja trebuie să se calculeze în raport cu fiecare operațiune, iar nu în mod „global” pentru o perioadă dată. Întregul exercițiu în ceea ce privește calculul costurilor pentru fiecare tranzacție individuală (în sensul fiecărui serviciu prestat de agenția de turism) ar trebui însă să se efectueze doar de două ori. În primul rând, atunci când se stabilesc estimările inițiale și se calculează costurile estimate înainte de stabilirea prețului și de promovarea serviciului și, în al doilea rând, chiar la sfârșit, când sunt cunoscute toate costurile și marja exactă.

76. Având în vedere cele de mai sus, concluzionăm că TVA-ul se calculează la marjă, definită ca diferența dintre suma încasată ca avans și procentul corespunzător din totalul costurilor estimate pentru operațiunea dată.

77. Este necesară o remarcă finală. Recunoaștem fără ezitare că soluția pe care am sugerat-o nu este una ideală. Totuși, pe baza procesului descris de eliminare a extremelor, aceasta pare a fi cea care este cel mai puțin oneroasă și constrângătoare pentru toate părțile implicate și care se menține totodată în cadrul opțiunilor despre care se poate spune în mod rezonabil că aparțin domeniului interpretării juridice a normelor existente.

78. Stabilirea obligațiilor agențiilor de turism privind TVA-ul întâmpină dificultăți care decurg din discrepanțele temporale dintre, pe de o parte, primirea sumei ce reprezintă prețul și, pe de altă parte, angajarea costurilor. Calculul marjei în aceste circumstanțe este un exercițiu destul de complex, după cum arată experiența statelor membre. Aceste dificultăți au fost abordate în unele state membre prin stabilirea unei marje forfetare pentru o anumită perioadă [35]. În plus, în anul 2002 a fost depusă o propunere care vizează introducerea unei rate globale pentru calculul marjei agențiilor de turism [36]. Totuși, s-a renunțat la aceasta în anul 2014. Mai mult, având în vedere hotărârile pronunțate de Curte în cauzele Comisia/Spania [37] și Comisia/Germania [38], această abordare pare a fi problematică.

33 A se vedea hotărârea din 26 septembrie 2013 (C-189/11, EU:C:2013:587, punctele 101-104).

34 Hotărârea din 8 februarie 2018 (C-380/16, nepublicată, EU:C:2018:76, punctele 87-92).

35 Diferitele soluții naționale au fost descrise, așa cum a subliniat Skarpa în mod întemeiat în ședință, în raportul elaborat pentru Comisie intitulat *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*, Final Report TAXUD/2016/AO-05 [„Studiu privind revizuirea regimului special al TVA pentru agențiile de turism și opțiuni de reformă”, raport final TAXUD/2016/AO-05], decembrie 2017 (accesibil online pe site-ul internet al Comisiei Europene). Acest raport menționează că aproximativ 14 state membre prevăd o astfel de alternativă.

36 Propunerea de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 77/388/CEE privind regimul special pentru agențiile de turism COM(2002) 64 final (JO 2002, C 126E, p. 390). În mod similar, Comitetul pentru TVA a considerat că este acceptabil să se recurgă la un calcul global: „Comitetul a apreciat de asemenea că principiul aplicat agențiilor de turism de impozitare a marjei nu împiedică stabilirea marjei pentru toate operațiunile pe baza aceleiași formule într-o anumită perioadă”. (Orientări care rezultă din cea de a 17-a reuniune din 4 și 5 iulie 1984, XV/243/84). A se vedea Orientările care decurg din reuniunile Comitetului pentru TVA (până la 2 iulie 2018), disponibile la adresa https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en

37 A se vedea Hotărârea din 26 septembrie 2013 (C-189/11, EU:C:2013:587, punctele 101-104).

38 Hotărârea din 8 februarie 2018 (C-380/16, nepublicată, EU:C:2018:76, punctele 87-92).

79. În acest cadru (deja) complex, suntem de acord cu propunerea generală a guvernului german conform căreia este recomandabil să se depună eforturi pentru găsirea unei soluții care să creeze mai puține, iar nu mai multe dificultăți. Nu este lipsit de o anumită doză de ironie faptul că, astfel cum au sugerat în ședință aproape toate părțile și persoanele interesate, deși regimurile speciale au fost puse în aplicare pentru a simplifica modul de funcționare a sistemului, s-a ajuns la opinii diametral opuse cu privire la ceea ce înseamnă o astfel de simplificare în contextul specific al regimului special pentru agențiile de turism. De asemenea, ținând seama de o astfel de remarcabilă *diversitate în simplificare*, presupun că ar fi recomandabil să lăsăm legiuitorului Uniunii sau, în limitele stabilite de dreptul Uniunii, legiuitorului național sarcina de a adopta următorii pași pentru o simplificare suplimentară în această privință.

V. Concluzie

80. Având în vedere cele de mai sus, propunem Curții să răspundă la întrebările adresate de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia) după cum urmează:

„1) Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată în sensul că, în cazul unor plăți în avans încasate de o persoană impozabilă pentru prestarea unor servicii turistice, cărora li se aplică regimul special pentru agențiile de turism prevăzut la articolele 306-310 din Directiva 2006/112, taxa devine exigibilă în momentul menționat la articolul 65 din aceeași directivă, adică la momentul încasării avansului respectiv.

2) La acest moment, TVA-ul se calculează la marjă, definită ca diferența dintre suma încasată ca avans și procentul corespunzător din totalul costurilor estimate pentru operațiunea dată.”