

## Downloaded via the EU tax law app / web

Ediție provizorie

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

19 decembrie 2018(\*)

„Trimitere preliminară – Armonizarea legislațiilor fiscale – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Faptul generator al taxei – Regimul special pentru agențiile de turism – Articolele 65 și 308 – Marjă realizată de o agenție de turism – Stabilirea marjei – Plăți în avans efectuate înainte de prestarea de servicii de turism de către agenția de turism – Costul efectiv suportat de agenția de turism”

În cauza C-422/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), prin decizia din 16 februarie 2017, primită de Curte la 13 iulie 2017, în procedura

### **Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

împotriva

**Skarpa Travel sp. z o.o.,**

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul T. von Danwitz, președintele Camerei a șaptea, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a patra, doamna K. Jürimäe, și domnii C. Lycourgos, E. Juhász (raportor) și C. Vajda, judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: domnul M. Aleksejev, șef de unitate,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 7 iunie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Szef Krajowej Administracji Skarbowej, de J. Kaute și de M. Kowalewska, în calitate de agenți;
- pentru Skarpa Travel sp. z o.o., de J. Zajac-Wysocka, radca prawny;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna și de A. Kramarczyk-Szaadzińska, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de T. Henze, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de M. Siekierzyńska și de N. Gossement, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 5 septembrie 2018,

pronun?? prezenta

## Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminar? prive?te interpretarea articolelor 65 ?i 308 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO 2006, L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificat? prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumit? în continuare „Directiva TVA”).

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Sze? Krajowej Administracji Skarbowej (directorul Administra?iei Fiscale Na?ionale, Polonia), pe de o parte, ?i Skarpa Travel sp. z o.o. (denumit? în continuare „Skarpa”), pe de alt? parte, în leg?tur? cu o decizie interpretativ? în materie fiscal? emis? de Minister Finansów (ministrul finan?elor, Polonia, denumit? în continuare „ministrul”) referitoare la data exigibilit??ii ?i la modul de calcul al taxei pe valoarea ad?ugat? (TVA) în cazul încas?rii unui avans din plata unui serviciu turistic prestat de o agen?ie de turism.

## Cadrul juridic

### Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 63 din Directiva TVA, „[f]aptul generator intervine ?i TVA?ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile”.

4 Articolul 65 din aceast? directiv? prevede:

„În cazul în care plata este f?cut? înainte de livrarea bunurilor sau prestarea de servicii, TVA?ul devine exigibil la încasarea pl??ii ?i la suma încasat?.”

5 Articolul 66 din directiva men?ionat? are urm?torul cuprins:

„Prin derogare de la articolele 63, 64 ?i 65, statele membre pot prevedea ca TVA?ul s? devin? exigibil, pentru anumite opera?iuni sau anumite categorii de persoane impozabile, la una din urm?toarele date:

(a) cel târziu la data emiterii facturii;

(b) cel târziu la data încas?rii pl??ii;

(c) atunci când nu se emite o factur? sau când aceasta este emis? târziu, într?un termen specificat, nu mai târziu de momentul expir?rii termenului?limit? pentru emiterea facturilor impus de statele membre în conformitate cu articolul 222 paragraful al doilea, sau, atunci când nu a fost impus un astfel de termen?limit? de c?tre statul membru, într?un termen specificat de la data faptului generator.

Cu toate acestea, derogarea prev?zut? la primul paragraf nu se aplic? prest?rilor de servicii pentru care taxa este datorat? de beneficiar în conformitate cu articolul 196 ?i livr?rii sau transferului de bunuri men?ionate la articolul 67.”

6 Articolul 306 din aceea?i directiv? prevede:

„(1) Statele membre aplic? un regim special de TVA, în conformitate cu prezentul capitol, opera?iunilor efectuate de agen?iile de turism care ac?ioneaz? fa?? de clien?i în nume propriu ?i

folosesc, pentru realizarea operațiunilor de turism, livrări de bunuri sau prestări de servicii oferite de alte persoane impozabile.

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

(2) În sensul prezentului capitol, turoperatorii sunt considerați agenți de turism.”

7 Articolul 307 din Directiva TVA are următorul cuprins:

„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.”

8 Potrivit articolului 308 din această directivă, „[b]aza de impozitare și prețul f[r] 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, f[r] 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”.

9 Articolul 309 din directiva menționată prevede:

„În cazul în care operațiunile pentru care agenția de turism a recurs la alte persoane impozabile sunt realizate de acestea în afara [Uniunii], prestarea de servicii efectuată de agenția de turism se consideră ca activitate intermediară scutită în conformitate cu articolul 153.

În cazul în care operațiunile sunt realizate atât în [Uniune], cât și în afara acesteia, doar partea serviciilor agenției de turism aferente operațiunilor efectuate în afara [Uniunii] poate fi scutită.”

10 Potrivit articolului 310 din Directiva TVA, „TVA-ul perceput agenției de turism de alte persoane impozabile pentru operațiunile prevăzute la articolul 307 și care sunt direct în beneficiul clientului nu sunt deductibile sau rambursabile în niciun stat membru”.

## **Dreptul polonez**

11 Articolul 19a alineatul 8 din Ustawa o podatku od towarów i usług (Legea privind taxa pe valoarea adăugată) din 11 martie 2004 (Dz. U. nr. 54, poziția 535), cu modificările ulterioare (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede:

„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 accont, 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.”

12 Articolul 119 din legea menționată prevede:

„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» menționat? la alineatul 1 reprezint? diferen?a dintre valoarea total? care trebuie achitat? de destinatarul serviciului ?i costul efectiv suportat de persoana impozabil? pentru achizi?ionarea de bunuri sau de servicii de la alte persoane impozabile în beneficiul direct al clientului. «Servicii care sunt direct în beneficiul clientului» înseamn? servicii care compun serviciul turistic prestat, în special transportul, cazarea, masa ?i asigurarea.»

13 Instan?a de trimitere men?ioneaz? c?, de la 1 ianuarie 2014, dispozi?iile din dreptul na?ional întemeiate pe articolul 66 din Directiva TVA, care determinau data exigibilit??ii acestei taxe în cazul unor pl??i în avans pentru servicii turistice prestate de o agen?ie de turism, nu mai sunt în vigoare în Polonia.

### **Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare**

14 Skarpa, în calitate de agen?ie de turism, este supus? regimului special aplicabil agen?iilor de turism, astfel cum este prev?zut la articolul 119 din Legea privind TVA?ul. Considerând c? data exigibilit??ii TVA?ului pentru avansurile încasate de agen?iile de turism nu reiese în mod clar din această legisla?ie, Skarpa a introdus la ministru o cerere de emitere a unei decizii interpretative în materie fiscal?.

15 În decizia sa interpretativ? în materie fiscal?, ministrul a precizat c? TVA?ul este exigibil la momentul încas?rii avansului. În opinia ministrului, pentru stabilirea marjei realizate de agen?ia de turism, care constituie baza de impozitare pentru TVA, Skarpa ar putea deduce din marja sa brut? valoarea estimat? a costurilor pe care va trebui s? le suporte, referitoare la serviciul în cauz?, ?i s? efectueze ulterior, dac? este cazul, rectific?rile necesare, din momentul în care va fi în m?sur? s? stabileasc? valoarea definitiv? a costurilor suportate în mod efectiv.

16 Considerând c? TVA?ul aplicat serviciilor sale ar trebui s? devin? exigibil doar în momentul în care are posibilitatea s? stabileasc? marja sa de profit final?, a contestat această decizie interpretativ? în materie fiscal? în fa?a Wojewódzki S?d Administracyjny w Krakowie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului din Cracovia, Polonia).

17 Prin hot?rârea din 25 noiembrie 2014, această instan?? a anulat decizia men?ionat?, pentru motivul c?, întrucât articolul 119 alineatul 2 din Legea privind TVA?ul prive?te doar costurile suportate în mod efectiv de prestator, TVA?ul devine exigibil numai în momentul stabilirii definitive a marjei reale. Această instan?? a constatat c? nu este prev?zut? o estimare a bazei de impozitare atunci când este vorba despre o plat? în avans referitoare la prestarea de servicii turistice de c?tre o agen?ie de turism. Instan?a men?ionat? a considerat de asemenea c? rectificarea declara?iilor fiscale ar trebui s? intervin? numai în situa?ii excep?ionale ?i nu poate deveni regula.

18 Împotriva acestei hot?râri, ministrul a formulat recurs în fa?a instan?ei de trimitere, Naczelny S?d Administracyjny (Curtea Administrativ? Suprem?, Polonia), sus?inând c?, exceptând cazurile men?ionate în Legea privind TVA?ul, toate pl??ile în avans sunt supuse taxei din momentul încas?rii lor. Ministrul admite c? costurile efective suportate de persoana impozabil? pân? la momentul încas?rii avansului pot fi luate în considerare în vederea calcul?rii marjei de profit. Totu?i, imposibilitatea stabilirii marjei reale în momentul pl??ii unui avans din plata unui serviciu turistic prestat de o agen?ie de turism nu poate avea drept consecin?? ca TVA?ul s? devin? exigibil doar în momentul în care această marj? poate fi stabilit? în mod definitiv.

19 Instan?a de trimitere ridic? problema dac? norma special? privind stabilirea bazei de impozitare a serviciilor prestate de agen?iile de turism, prev?zut? la articolul 308 din Directiva TVA, produce efecte asupra momentului în care TVA?ul aplicat acestor servicii devine exigibil.

Întrucât costurile suportate în mod efectiv de agenția de turism vor fi cunoscute numai după prestarea serviciului turistic în beneficiul clientului său, instanța de trimitere consideră că articolul 65 din această directivă nu poate să se aplice într-o ipoteză care se încadrează în domeniul articolului 308 din directiva menționată. Instanța de trimitere admite totuși că Directiva TVA nu conține însă dispoziții în acest sens și că o asemenea abordare ar putea fi dedusă numai din cadrul general al directivei menționate.

20 În plus, întrucât TVA-ul devine exigibil, în conformitate cu articolul 65 din Directiva TVA, în momentul în care avansul este încasat de agenția de turism, instanța de trimitere ridică problema dacă această taxă trebuie calculată asupra sumei primite sau dacă trebuie să se țină seama de metoda specifică, prevăzută la articolul 308 din această directivă, de stabilire a bazei de impozitare. În această privință, instanța de trimitere menționează că, pe de parte, taxarea întregii sume a avansului ar putea determina o sarcină foarte mare pentru agenția de turism, chiar dacă este doar provizorie, însă, pe de altă parte, posibilitatea ca o agenție de turism să țină seama, pentru stabilirea bazei de impozitare a serviciului respectiv în momentul în care clientul efectuează plata în avans, de prețul serviciilor care nu este încă plătit nu ar fi compatibilă cu regimul special pentru agențiile de turism.

21 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

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

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

### **Cu privire la întrebările preliminare**

#### **Cu privire la prima întrebare**

22 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească în esență dacă articolele 65 și 306-310 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, în cazul în care o agenție de turism căreia i se aplică regimul special prevăzute la aceste articole 306-310 încasează un avans din plata pentru serviciile turistice pe care aceasta le va presta clientului, TVA-ul este exigibil, în conformitate cu articolul 65 menționat, din momentul încasării acestui avans.

23 Skarpa arată că, pentru stabilirea bazei de impozitare relevante, în temeiul articolului 308 din această directivă, agenția de turism trebuie să calculeze marja sa de profit real, operațiune care nu este însă posibilă fără a cunoaște costurile efective pe care va trebui să le suporte în amonte pentru achiziționarea de bunuri și de servicii de la alte persoane impozabile. Astfel, taxa ar fi exigibilă numai în momentul în care sunt cunoscute toate costurile suportate în mod efectiv de agenția de turism, iar marja realizată este definitivă. Așadar, articolul 65 din această directivă nu poate fi aplicat într-un asemenea caz.

24 Trebuie arătat că regimul special al TVA-ului aplicabil agențiilor de turism, instituit la articolele 306-310 din Directiva TVA, conține norme specifice activității acestor agenții, care derogă de la sistemul comun de al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 octombrie

2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punctul 16).

25 Potrivit articolului 306 din această directivă, statele membre aplică acest regim operațiunilor efectuate de agențiile de turism care acționează față de clienți nu în calitate de intermediari, ci în nume propriu și folosesc, pentru realizarea operațiunilor de turism, livrări de bunuri sau prestări de servicii oferite de alte persoane impozabile.

26 În ceea ce privește operațiunile agențiilor de turism efectuate în conformitate cu acest articol 306, legiuitorul Uniunii a prevăzut la articolele 307-310 din Directiva TVA dispoziții specifice privind locul impozitării, calcularea bazei de impozitare a taxei și deductibilitatea acesteia.

27 Curtea a statuat deja că, întrucât este o excepție de la sistemul comun instituit de Directiva TVA, acest regim special trebuie aplicat numai în măsura necesară atingerii obiectivului său (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 octombrie 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punctul 20 și jurisprudența citată).

28 Potrivit jurisprudenței Curții, obiectivul esențial al normelor aferente regimului special menționat este evitarea dificultăților care ar decurge pentru operatorii economici din principiile generale ale Directivei TVA privind operațiunile care implică prestarea de servicii achiziționate de la terți, întrucât, ca urmare a multitudinii și a localizării prestațiilor furnizate, aplicarea normelor de drept comun privind locul impozitării, baza de impozitare și deducerea taxei plătite în amonte ar determina dificultăți practice pentru aceste întreprinderi, care ar fi de natură să creeze obstacole în calea exercitării activității lor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 octombrie 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, punctul 19 și jurisprudența citată).

29 Rezultă că regimul special al TVA-ului aplicabil agențiilor de turism nu constituie, ca atare, un regim fiscal independent și exhaustiv, ci conține numai dispoziții derogatorii de la anumite norme ale sistemului general de TVA, astfel încât celelalte norme ale acestui sistem general se aplică operațiunilor agențiilor de turism supuse TVA-ului.

30 În acest fel, toate dispozițiile sistemului general de TVA sunt susceptibile să se aplice operațiunilor din sfera regimului special pentru agențiile de turism, cu excepția celor ce reglementează locul impozitării, baza de impozitare a taxei și deductibilitatea acesteia.

31 În consecință, normele referitoare la faptul generator și la exigibilitatea TVA-ului în cazul livrării de bunuri și al prestării de servicii, cuprinse în special la articolele 63 și 65 din Directiva TVA, rămân aplicabile în privința operațiunilor din sfera regimului special pentru agențiile de turism.

32 În temeiul articolului 63 din această directivă, faptul generator intervine, iar TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

33 Cu toate acestea, articolul 65 din aceeași directivă prevede că, în cazul în care plata este făcută înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea de servicii, TVA-ul devine exigibil la încasarea plății și la suma încasată. Acest articol constituie o derogare de la norma prevăzută la articolul 63 din directiva menționată și, ca atare, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punctul 35 și jurisprudența citată).

34 Astfel, pentru ca taxa să fie exigibilă în asemenea împrejurări, este necesar ca toate elementele pertinente privind faptul generator, mai precis prestarea viitoare, să fie deja cunoscute și, prin urmare, în special ca, la momentul plății avansului, serviciile să fie determinate cu precizie (Hotărârea din 13 martie 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punctul 36 și jurisprudența

citat?).

35 În spe??, instan?a de trimitere men?ioneaz? c?, la momentul încas?rii unui avans de c?tre o agen?ie de turism precum Skarpa, acest avans poate fi ata?at unui serviciu efectuat de aceast? agen?ie, precum, de exemplu, o c?l?torie la o anumit? dat? ?i într?o anumit? ?ar?. Reiese astfel, sub rezerva verific?rii de c?tre aceast? instan??, c? un asemenea avans prive?te un serviciu determinat cu precizie, încât TVA?ul devine exigibil în momentul încas?rii acestui avans, în temeiul articolului 65 din Directiva TVA.

36 În aceste condi?ii, este necesar s? se r?spund? la prima întrebare c? articolele 65 ?i 306-310 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul c?, în cazul în care o agen?ie de turism c?reia i se aplic? regimul special prev?zut la aceste articole 306-310 încaseaz? un avans din plata pentru serviciile turistice pe care aceasta le va presta clientului, TVA?ul este exigibil, în conformitate cu articolul 65 men?ionat, din momentul încas?rii acestui avans, cu condi?ia ca în acel moment serviciile turistice care vor fi prestate s? fie determinate cu precizie.

### **Cu privire la a doua întrebare**

37 Prin intermediul celei de a doua întreb?ri, instan?a de trimitere dore?te s? ob?in? clarific?ri cu privire la modul în care trebuie taxat un avans încasat de o agen?ie de turism.

38 Potrivit articolului 308 din Directiva TVA, baza de impozitare pentru serviciul unic prestat de agen?ia de turism este marja agen?iei de turism, ?i anume diferen?a dintre valoarea total?, f?r? TVA, ce este achitat? de client ?i costul efectiv suportat de agen?ia de turism pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii asigurate de alte persoane impozabile, în cazul în care opera?iunile respective sunt direct în beneficiul clientului.

39 Astfel cum s?a amintit la punctele 26 ?i 28 din prezenta hot?râre, aceast? norm? stabile?te baza de impozitare pentru TVA în cazul în care agen?iile de turism achizi?ioneaz? bunuri sau servicii de la alte persoane impozabile ?i face parte dintre dispozi?iile specifice prev?zute de legiuitorul Uniunii pentru a ?ine seama de particularit?ile activit?ii agen?iilor de turism ?i pentru a evita unele dificult?i practice pentru aceste întreprinderi, care ar fi de natur? s? creeze obstacole în calea exercit?rii activit?ii lor.

40 Rezult? c? interpretarea dispozi?iilor Directivei TVA nu poate avea drept consecin?? s? fac? imposibil?, în fapt, calcularea exact? a bazei de impozitare prev?zute la articolul 308 din aceasta, care presupune ca agen?ia de voiaj s? poat? sc?dea din pre?ul total f?r? TVA pl?tit de client toate costurile efective suportate de aceast? agen?ie pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii asigurate de alte persoane impozabile, în cazul în care opera?iunile respective sunt direct în beneficiul clientului.

41 Or, în cazul în care avansul pl?tit de client corespunde pre?ului total sau unei p?r?i semnificative a pre?ului total al serviciului turistic, iar în momentul pl??ii acestui avans agen?ia nu a suportat înc? niciun cost efectiv sau a suportat doar o parte limitat? a costului total individual al acestui serviciu, luarea în considerare doar a costului suportat în mod efectiv de agen?ie la momentul pl??ii respective poate, în anumite cazuri, s? o împiedice s? deduc? în integralitate sau doar par?ial acest cost din pre?ul total, f?r? TVA, al serviciului respectiv ?i, prin urmare, s? denatureze modul de calcul al bazei de impozitare, astfel cum este prev?zut la articolul 308 din Directiva TVA.

42 În plus, o agenție de turism se poate afla în incapacitatea de a stabili costul efectiv al serviciului turistic specific al unui client în momentul în care acesta din urmă plătește avansul aferent serviciului respectiv.

43 În consecință, în situații precum cele menționate în cuprinsul celor două puncte precedente, marja de profit a agenției poate fi determinată pe baza unei estimări a costului efectiv total pe care ea va trebui să îl suporte în final. În vederea unei asemenea estimări, agenția trebuie să ia în considerare, dacă este cazul, costurile pe care le-a suportat deja în mod efectiv în momentul încasării avansului.

44 Prin scderea din prețul total al cotației a costului efectiv total estimat, agenția de turism obține marja sa de profit previzibilă. Baza de impozitare pentru TVA-ul care trebuie plătit cu ocazia încasării avansului este obținută prin înmulțirea sumei acestui avans cu procentul reprezentat de marja de profit previzibilă stabilită în acest mod în prețul total al cotației.

45 După cum a arătat avocatul general la punctul 51 din concluziile sale, din partea unei agenții de turism suficient de diligente se poate aștepta în mod rezonabil ca aceasta să pregătească o estimare destul de detaliată a costului individual al unei cotații, în vederea stabilirii prețului total al acelei cotații.

46 Costurile prevăzute estimate în acest mod trebuie să fie legate de serviciul turistic concret pentru care a agenția de turism a încasat avansul, întrucât marja de profit și baza de impozitare trebuie stabilite prin raportare la fiecare serviciu unic prestat de agenție, cu alte cuvinte în mod individual, iar nu global, având în vedere grupele de servicii sau ansamblul de servicii prestate într-o anumită perioadă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 februarie 2018, Comisia/Germania, C-380/16, nepublicată, EU:C:2018:76, punctele 89, 91 și 92).

47 Această soluție nu aduce atingere faptului că, din momentul în care costul efectiv definitiv individual al cotației va fi cunoscut de agenția de turism, acesta va trebui să fie luat în considerare în vederea stabilirii TVA-ului, în conformitate cu articolul 308 din Directiva TVA, dacă este cazul, prin recurgerea la rectificarea declarațiilor privind TVA-ul efectuate cu ocazia încasării avansului.

48 Având în vedere cele ce preced, este necesar să se răspundă la a doua întrebare că articolul 308 din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că marja agenției de turism – și, în consecință, baza sa de impozitare – este constituită prin diferența dintre valoarea totală, fără TVA, ce este achitată de client și costul efectiv suportat în amonte de agenția de turism pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii asigurate de alte persoane impozabile, în cazul în care operațiunile respective sunt direct în beneficiul clientului. Atunci când valoarea plății în avans corespunde prețului total al serviciului turistic sau unei părți semnificative a acestuia, iar agenția nu a suportat încă niciun cost efectiv sau a suportat doar o parte limitată a costului total individual al acestui serviciu ori atunci când costul efectiv individual al cotației, suportat de agenție, nu poate fi stabilit în momentul plății avansului, marja de profit poate fi stabilită pe baza unei estimări a costului efectiv pe care agenția va trebui să îl suporte în final. În vederea unei asemenea estimări, agenția trebuie să ia în considerare, dacă este cazul, costurile pe care le-a suportat deja în mod efectiv în momentul încasării avansului. În vederea calculării marjei, din prețul total al cotației se scade costul efectiv total estimat, iar baza de impozitare pentru TVA-ul care trebuie plătit cu ocazia încasării avansului este obținută prin înmulțirea sumei acestui avans cu procentul reprezentat de marja de profit previzibilă stabilită în acest mod în prețul total al cotației.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**



49 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

1) **Articolele 65 și 306-310 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, trebuie interpretate în sensul că, în cazul în care o agenție de turism creia i se aplică regimul special prevăzut la aceste articole 306-310 încasează un avans din plata pentru serviciile turistice pe care aceasta le va presta clientului, taxa pe valoarea adăugată (TVA) este exigibilă, în conformitate cu articolul 65 menționat, din momentul încasării acestui avans, cu condiția ca în acel moment serviciile turistice care vor fi prestate să fie determinate cu precizie.**

2) **Articolul 308 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificat prin Directiva 2010/45, trebuie interpretat în sensul că marja agenției de turism – și, în consecință, baza sa de impozitare – este constituită prin diferența dintre valoarea totală, fără taxa pe valoarea adăugată (TVA), ce este achitată de client și costul efectiv suportat în amonte de agenția de turism pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii asigurate de alte persoane impozabile, în cazul în care operațiunile respective sunt direct în beneficiul clientului. Atunci când valoarea plății în avans corespunde prețului total al serviciului turistic sau unei părți semnificative a acestuia, iar agenția nu a suportat încă niciun cost efectiv sau a suportat doar o parte limitată a costului total individual al acestui serviciu ori atunci când costul efectiv individual al călătoriei, suportat de agenție, nu poate fi stabilit în momentul plății avansului, marja de profit poate fi stabilită pe baza unei estimări a costului efectiv pe care agenția va trebui să îl suporte în final. În vederea unei asemenea estimări, agenția trebuie să ia în considerare, dacă este cazul, costurile pe care le-a suportat deja în mod efectiv în momentul încasării avansului. În vederea calculării marjei, din prețul total al călătoriei se scade costul efectiv total estimat, iar baza de impozitare pentru TVA-ul care trebuie plătit cu ocazia încasării avansului este obținută prin înmulțirea sumei acestui avans cu procentul reprezentat de marja de profit previzibilă stabilită în acest mod în prețul total al călătoriei.**

Semnături

\* Limba de procedură: polona.