

## **Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța**

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

**Cauza C 422 din 2017, Skarpa Travel sp. z o.o. – determinarea bazei de calcul a TVA pentru o agenție turistică ce aplica TVA la marja de profit, când se incasează un avans.**

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. Zając-Wysocka, radca prawny;
- pentru guvernul polonez, de B. Majczyna și de A. Kramarczyk-Szaładzińska, în calitate de agenți;
- pentru guvernul german, de T. Henze, în calitate de agent;

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

– 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, pronunță prezenta

### Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 65 și 308 din Directiva 2006/112/CE a 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Szefer Krajowej Administracji Skarbowej (directorul Administrației Fiscale Naționale, Polonia), pe de o parte, și Skarpa Travel sp. z o.o. (denumită în continuare „Skarpa”), pe de altă parte, în legătură cu o decizie interpretativă în materie fiscală emisă de Minister Finansów (ministrul finanțelor, Polonia, denumit în continuare „ministrul”) referitoare la data exigibilității și la modul de calcul al taxei pe valoarea adăugată (TVA) în cazul încasării unui avans din plata unui serviciu turistic prestat de o agenție de turism.

### Cadrul juridic

#### Dreptul Uniunii

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

4 Articolul 65 din această directivă prevede:

„În 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.”

5 Articolul 66 din directiva menționată are următorul cuprins:

„Prin derogare de la articolele 63, 64 și 65, statele membre pot prevedea ca TVA-ul să devină exigibil, pentru anumite operațiuni sau anumite categorii de persoane impozabile, la una din următoarele date:

(a) cel târziu la data emiterii facturii;

(b) cel târziu la data încasării plății;

(c) atunci când nu se emite o factură sau când aceasta este emisă târziu, într-un termen specificat, nu mai târziu de momentul expirării termenului-limită 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-limită de către statul membru, într-un termen specificat de la data faptului generator.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cu toate acestea, derogarea prevăzută la primul paragraf nu se aplică prestărilor de servicii pentru care taxa este datorată de beneficiar în conformitate cu articolul 196 și livrării sau transferului de bunuri menționate la articolul 67.”

6 Articolul 306 din aceeași directivă prevede:

„(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.”

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 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”.

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:

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„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 acout, 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» 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.”

13 Instanța de trimitere menționează că, de la 1 ianuarie 2014, dispozițiile din dreptul național întemeiate pe articolul 66 din Directiva TVA, care determinau data exigibilității acestei taxe în cazul unor plăți în avans pentru servicii turistice prestate de o agenție de turism, nu mai sunt în vigoare în Polonia.

### Litigiul principal și întrebările preliminare

14 Skarpa, în calitate de agenție de turism, este supusă regimului special aplicabil agențiilor de turism, astfel cum este prevăzut la articolul 119 din Legea privind TVA-ul. Considerând că data exigibilității TVA-ului pentru avansurile încasate de agențiile de turism nu reiese în mod clar din această legislație, Skarpa a introdus la ministru o cerere de emitere a unei decizii interpretative în materie fiscală.

15 În decizia sa interpretativă în materie fiscală, ministrul a precizat că TVA-ul este exigibil la momentul încasării avansului. În opinia ministrului, pentru stabilirea marjei realizate de agenția de turism, care constituie baza de impozitare pentru TVA, Skarpa ar putea deduce din marja sa brută valoarea estimată a costurilor pe care va trebui să le suporte, referitoare la serviciul în cauză, și să efectueze ulterior, dacă este cazul, rectificările necesare, din momentul în care va fi în măsură să stabilească valoarea definitivă a costurilor suportate în mod efectiv.

16 Considerând că TVA-ul aplicat serviciilor sale ar trebui să devină exigibil doar în momentul în care are posibilitatea să stabilească marja sa de profit finală, Skarpa a contestat această decizie interpretativă în materie fiscală în fața Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Tribunalul Administrativ al Voievodatului din Cracovia, Polonia).

17 Prin hotărârea din 25 noiembrie 2014, această instanță a anulat decizia menționată, pentru motivul că, întrucât articolul 119 alineatul 2 din Legea privind TVA-ul privește doar costurile suportate în mod efectiv de prestator, TVA-ul devine exigibil numai în momentul stabilirii definitive a marjei reale. Această instanță a constatat că nu este prevăzută o estimare a bazei de impozitare atunci când este vorba despre o plată în avans referitoare la prestarea de servicii turistice de către o agenție de turism. Instanța menționată a considerat de asemenea că rectificarea declarațiilor fiscale ar trebui să intervină numai în situații excepționale și nu poate deveni regula.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

18 Împotriva acestei hotărâri, ministrul a formulat recurs în fața instanței de trimitere, Naczelny Sąd Administracyjny (Curtea Administrativă Supremă, Polonia), susținând că, exceptând cazurile menționate în Legea privind TVA-ul, toate plățile în avans sunt supuse taxei din momentul încasării lor. Ministrul admite că costurile efective suportate de persoana impozabilă până la momentul încasării avansului pot fi luate în considerare în vederea calculării marjei de profit. Totuși, imposibilitatea stabilirii marjei reale în momentul plății unui avans din plata unui serviciu turistic prestat de o agenție de turism nu poate avea drept consecință ca TVA-ul să devină exigibil doar în momentul în care această marjă poate fi stabilită în mod definitiv.

19 Instanța de trimitere ridică problema dacă norma specială privind stabilirea bazei de impozitare a serviciilor prestate de agențiile de turism, prevăzută 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, cărora li se aplică regimul special pentru agențiile de turism prevăzut la articolele 306-310 din Directiva [TVA], TVA-ul devine exigibil în momentul prevăzut 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, cărora li se aplică regimul special pentru agențiile de turism prevăzut 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 prevăzut la aceste articole 306-310 încasează un avans din

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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 reală, 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.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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 citată).

35 În speță, instanța de trimitere menționează că, la momentul încasării unui avans de către o agenție de turism precum Skarpa, acest avans poate fi atașat unui serviciu efectuat de această agenție, precum, de exemplu, o călătorie la o anumită dată și într-o anumită țară. Reiese astfel, sub rezerva verificării de către această instanță, că un asemenea avans privește un serviciu determinat cu precizie, încât TVA-ul devine exigibil în momentul încasării acestui avans, în temeiul articolului 65 din Directiva TVA.

36 În aceste condiții, este necesar să se răspundă la prima întrebare că 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 prevăzut 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, cu condiția ca în acel moment serviciile turistice care vor fi prestate să fie determinate cu precizie.

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

37 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere dorește să obțină clarificări cu privire la modul în care trebuie taxat un avans încasat de o agenție de turism.

38 Potrivit articolului 308 din Directiva TVA, baza de impozitare 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 operațiunile respective sunt direct în beneficiul clientului.

39 Astfel cum s-a amintit la punctele 26 și 28 din prezenta hotărâre, această normă stabilește baza de impozitare pentru TVA în cazul în care agențiile de turism achiziționează bunuri sau servicii de la alte persoane impozabile și face parte dintre dispozițiile specifice prevăzute de legiuitorul Uniunii pentru a ține seama de particularitățile activității agențiilor de turism și pentru a evita unele dificultăți practice pentru aceste întreprinderi, care ar fi de natură să creeze obstacole în calea exercitării activității lor.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

40 Rezultă că interpretarea dispozițiilor Directivei TVA nu poate avea drept consecință să facă imposibilă, în fapt, calcularea exactă a bazei de impozitare prevăzute la articolul 308 din aceasta, care presupune ca agenția de voiaj să poată scădea din prețul total fără TVA plătit de client toate costurile efective suportate de această agenție pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii asigurate de alte persoane impozabile, în cazul în care operațiunile respective sunt direct în beneficiul clientului.

41 Or, în cazul în care avansul plătit de client corespunde prețului total sau unei părți semnificative a prețului total al serviciului turistic, iar în momentul plății acestui avans agenția nu a suportat încă niciun cost efectiv sau a suportat doar o parte limitată a costului total individual al acestui serviciu, luarea în considerare doar a costului suportat în mod efectiv de agenție la momentul plății respective poate, în anumite cazuri, să o împiedice să deducă în integralitate sau doar parțial acest cost din prețul total, fără TVA, al serviciului respectiv și, prin urmare, să denatureze modul de calcul al bazei de impozitare, astfel cum este prevăzut 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 scăderea din prețul total al călătoriei 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 călătoriei.

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 călătorii, în vederea stabilirii prețului total al acelei călătorii.

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 călătoriei 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 precedă, 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



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

[www.bentaconsult.ro](http://www.bentaconsult.ro) ; [adrian@bentaconsult.ro](mailto:adrian@bentaconsult.ro) tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

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.

### 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 modificată prin Directiva 2010/45/UE a Consiliului din 13 iulie 2010, trebuie interpretate în sensul că, în cazul în care o agenție de turism căreia 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 modificată 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