



Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. MICHAL BOBEK
présentées le 5 septembre 2018¹

Affaire C-422/17

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

[demande de décision préjudicielle formée par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne)]

« Renvoi préjudiciel – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Acomptes – Fait générateur de la taxe – Régime particulier des agences de voyages – Détermination de la marge – Coût effectif supporté par l'agence de voyages »

I. Introduction

1. Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie (ci-après « Skarpa ») est une agence de voyages. Elle perçoit auprès de ses clients des acomptes qui peuvent s'élever jusqu'à 100 % du prix à payer. Conformément aux dispositions générales du droit de l'Union en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), lorsque des acomptes sont versés avant que les services ne soient effectivement fournis, la TVA devient exigible au moment de leur encaissement, à concurrence du montant encaissé.
2. Dans le même temps, les services fournis par Skarpa sont soumis aux règles du régime particulier des agences de voyages. Conformément à ce régime, Skarpa applique la TVA sur sa marge. Toutefois, au moment où elle perçoit les acomptes, Skarpa ignore encore quelle sera sa marge définitive : il se peut que les montants exacts qu'elle doit verser à ses fournisseurs ne soient pas encore fixés ou qu'ils soient modifiés.
3. Skarpa et l'administration fiscale nationale sont en désaccord sur le moment où la TVA sur les services de voyages devient exigible. Skarpa estime que la taxe est exigible au moment où la marge définitive est connue. Le Minister Finansów (ministre des Finances, Pologne) considère que la taxe est déjà exigible au moment où l'acompte est versé.
4. C'est dans ce contexte que le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne) demande, en substance, si la règle *générale* relative à l'exigibilité de la taxe sur les acomptes s'applique aux services qui relèvent du régime *particulier* de la marge des agences de voyages. En cas de réponse positive, la juridiction de renvoi souhaite savoir sur quel montant il convient d'appliquer la TVA puisque la marge définitive ne peut être déterminée qu'après le paiement des acomptes.

¹ Langue originale : l'anglais.

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

5. L'article 63 de la directive 2006/112/CE² (ci-après la « directive TVA ») prévoit que « [l]e fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée ».

6. L'article 65 de la même directive précise qu'« [e]n cas de versements d'acomptes avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée, la taxe devient exigible au moment de l'encaissement, à concurrence du montant encaissé ».

7. En outre, par dérogation aux articles 63, 64 et 65, l'article 66 de la directive TVA permet aux États membres de prévoir que la taxe devient exigible pour certaines opérations ou certaines catégories d'assujettis à un des trois moments qu'il définit.

8. Les articles 306 à 310 de la directive TVA énoncent les règles relatives au régime particulier des agences de voyages. Les articles 306 à 308 disposent :

« Article 306

1. Les États membres appliquent un régime particulier de la TVA aux opérations des agences de voyages conformément au présent chapitre, dans la mesure où ces agences agissent en leur propre nom à l'égard du voyageur et lorsqu'elles utilisent, pour la réalisation du voyage, des livraisons de biens et des prestations de services d'autres assujettis.

Le présent régime particulier n'est pas applicable aux agences de voyages qui agissent uniquement en qualité d'intermédiaire et auxquelles s'applique, pour calculer la base d'imposition, l'article 79, premier alinéa, point c).

2. Aux fins du présent chapitre, les organisateurs de circuits touristiques sont considérés comme agences de voyages.

Article 307

Les opérations effectuées, dans les conditions prévues à l'article 306, par l'agence de voyages pour la réalisation du voyage sont considérées comme une prestation de services unique de l'agence de voyages au voyageur.

La prestation unique est imposée dans l'État membre dans lequel l'agence de voyages a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel elle a fourni la prestation de services.

Article 308

Pour la prestation de services unique fournie par l'agence de voyages, est considérée comme base d'imposition et comme prix hors TVA, au sens de l'article 226, point 8, la marge de l'agence de voyages, c'est-à-dire la différence entre le montant total, hors TVA, à payer par le voyageur et le coût effectif supporté par l'agence de voyages pour les livraisons de biens et les prestations de services d'autres assujettis, dans la mesure où ces opérations profitent directement au voyageur. »

² Directive du Conseil 2006/112/CE, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1).

B. Le droit polonais

9. L'Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur les biens et les services) [Dziennik Ustaw (recueil des lois) 2011, n° 177, position 1054], telle que modifiée (ci-après la « loi sur la TVA ») prévoit :

« Article 19a, paragraphe 8

Si, avant d'effectuer une livraison de biens ou une prestation de services, l'ensemble ou une partie du paiement est encaissé (notamment : une avance, un acompte, des arrhes, une mensualité, un apport aux frais de construction ou au logement collectif avant l'établissement d'un droit coopératif sur un local d'habitation ou un local ayant une autre destination), la taxe devient exigible au moment de son encaissement à concurrence du montant encaissé, sous réserve du paragraphe 5, point 4.

[...]

Article 119

1. La base d'imposition d'une prestation de services touristiques est la marge diminuée de la taxe due, sous réserve du paragraphe 5.

2. Par marge au sens du paragraphe 1, on entend la différence entre le montant que doit payer le destinataire du service et le coût effectif supporté par l'assujetti au titre de l'acquisition de produits et services d'autres assujettis pour le bénéfice direct du voyageur ; par services bénéficiant directement au voyageur on entend des services qui constituent le service touristique fourni, et notamment le transport, l'hébergement, les repas, l'assurance. »

10. Selon la décision de renvoi, la République de Pologne avait recouru à la possibilité offerte par l'article 66 de la directive TVA et appliquait une règle particulière aux acomptes versés pour des services de voyages³. Le gouvernement polonais a confirmé lors de l'audience que la loi prévoyant cette règle a été abrogée au 1^{er} janvier 2014, apparemment sans avoir été remplacée par d'autres dispositions spécifiques pour les agences de voyages⁴.

III. Les faits, la procédure au principal et les questions préjudicielles

11. Skarpa est une agence de voyages. Ses services relèvent du régime particulier des agences de voyages (ci-après le « régime particulier des agences de voyages ») prévu aux articles 306 à 310 de la directive TVA et à l'article 119 de la loi sur la TVA. Estimant que le moment où la TVA devient exigible sur les acomptes encaissés par les agences de voyages n'est pas précisé clairement, Skarpa a demandé au ministre des Finances de lui fournir une interprétation individuelle sur cette question.

12. Skarpa considère que la TVA sur ses services ne devrait devenir exigible qu'au moment où il lui est possible de déterminer la marge définitive. Le ministre des Finances a en revanche estimé que la TVA devient exigible au moment où les acomptes sont payés puisque ce paiement est effectué en contrepartie d'un service spécifique et clairement défini. Afin de déterminer la marge, c'est-à-dire la base d'imposition, Skarpa devrait tenir compte des coûts prévisibles et procéder par la suite aux corrections qui seraient nécessaires.

³ C'est ce qui semble résulter de l'article 3, paragraphe 1, du décret du ministre des Finances relatif à la mise en œuvre de certaines dispositions de la loi sur la TVA du 4 avril 2011 (Dz. U. 2013, position 247).

⁴ Lors de l'audience, le gouvernement polonais a indiqué que cette modification a été introduite à la suite de l'arrêt du 16 mai 2013, TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314).

13. Skarpa a contesté l'interprétation individuelle du ministre des Finances devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (tribunal administratif de voïvodie de Cracovie, Pologne). Considérant que cette interprétation était inexacte et devait être annulée, cette juridiction a jugé que la TVA ne devient exigible qu'au moment où la marge est établie de manière définitive : toute autre solution entraînerait une modification inadmissible des principes fondamentaux relatifs à la base d'imposition, parce qu'elle ne permettrait pas de tenir compte de la « marge réelle » et se fonderait sur une estimation, ce qui ne serait permis que dans des cas définis strictement. La correction de déclarations fiscales ne devrait intervenir que dans des situations exceptionnelles et ne saurait devenir la règle.

14. Le ministre des Finances s'est pourvu en cassation devant le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), qui est la juridiction de renvoi. Cette dernière se demande si la règle particulière relative à la base d'imposition des services des agences de voyages a une incidence sur le moment où la TVA sur ces services devient exigible. Bien que le client achète un service spécifique et identifiable, les coûts que supportera l'agence de voyages ne seront connus qu'ultérieurement. C'est pourquoi la juridiction de renvoi considère que la règle générale visée à l'article 65 de la directive TVA n'est pas applicable. Elle reconnaît toutefois que la directive TVA ne prévoit pas cette solution qui ne pourrait qu'être déduite du cadre général de la directive.

15. Si la Cour devait juger que la TVA devient exigible au moment où l'acompte est encaissé, la juridiction de renvoi demande en outre si la taxe doit être calculée sur le montant perçu (si la règle générale de l'article 65 de la directive TVA est applicable) ou s'il y a lieu de tenir compte de la méthode particulière de détermination de la base d'imposition prévue à l'article 308 de la directive TVA. À cet égard, la juridiction de renvoi considère que c'est la marge (et non le montant de l'acompte reçu) qui devrait constituer la base d'imposition et que cette marge devrait être calculée sur la base des coûts supportés jusqu'à l'encaissement de l'acompte. La position du ministre des Finances concernant la prise en considération des coûts prévus ne la convainc pas. Bien que cette position soit dictée et justifiée par des considérations pratiques, elle ne trouve toutefois pas d'appui dans le texte des articles 65 et 308 de la directive TVA. D'autre part, demander à l'agence de voyages de payer la taxe sur le montant encaissé reviendrait à taxer un montant très supérieur à la base d'imposition qui sera établie en définitive.

16. C'est dans ce contexte que la juridiction de renvoi a décidé de sursoir à statuer et de saisir la Cour des questions suivantes :

- « 1) Les dispositions de la [directive TVA] doivent-elles être interprétées en ce sens que la taxe due au titre des acomptes encaissés par un assujetti fournissant des services touristiques, qui sont taxés dans le cadre du régime particulier prévu pour les agences de voyages aux articles 306 à 310 de la [directive TVA], devient exigible au moment défini à l'article 65 de ladite directive ?
- 2) En cas de réponse positive à la première question, l'article 65 de la [directive TVA] doit-il être interprété en ce sens qu'aux fins de la taxation, l'acompte encaissé par l'assujetti fournissant des services touristiques et taxé selon le régime particulier prévu pour les agences de voyages aux articles 306 à 310 de la [directive TVA] est réduit du coût dont il est question à l'article 308 de ladite directive, effectivement supporté par l'assujetti jusqu'au moment de l'encaissement de l'acompte ? »

17. Skarpa, le gouvernement polonais et la Commission européenne ont présenté des observations écrites. Skarpa, le Szef Krajowej Administracji Skarbowej (chef de l'administration fiscale nationale, Pologne), les gouvernements polonais et allemand ainsi que la Commission ont présenté des observations orales lors de l'audience qui s'est déroulée le 7 juin 2018.

IV. Appréciation

18. Les présentes conclusions sont structurées de la manière suivante. Je commencerai par montrer, en réponse à la première question de la juridiction de renvoi, qu'en ce qui concerne la *base* d'imposition, la règle particulière prévue à l'article 308 de la directive TVA ne s'oppose pas à l'application simultanée de la règle générale énoncée à l'article 65 de la directive TVA et relative au *moment* où la taxe devient exigible lorsqu'un acompte est encaissé (titre A). En réponse à la seconde question, je proposerai de calculer la TVA sur la marge, définie comme la différence entre le montant encaissé à titre d'acompte et le pourcentage correspondant du coût global estimé pour une opération donnée (titre B).

A. Sur la première question : l'application de la règle générale de l'article 65 de la directive TVA aux services des agences de voyages

19. Par sa première question, la juridiction de renvoi demande si la règle générale énoncée à l'article 65 de la directive TVA, selon laquelle la taxe devient exigible au moment de l'encaissement de l'acompte, s'applique aux acomptes payés pour les services d'une agence de voyages.

20. Skarpa a expliqué durant l'audience qu'en général ses clients paient tout d'abord 30 % du prix du service qu'ils réservent et qu'ils acquittent le solde avant le départ. L'agence supporte les coûts environ un mois avant la fourniture du service mais leur montant exact n'est connu qu'ultérieurement. Selon Skarpa, cela résulte principalement des éléments suivants : i) le prix est fonction du nombre de voyageurs attendus qui diffère souvent de leur nombre effectif ; ii) les taux de change peuvent varier, et iii) des coûts imprévus peuvent survenir.

21. Dans ces conditions, comment la TVA peut-elle devenir exigible si *le montant* sur lequel elle doit être calculée est inconnu ?

22. Skarpa estime qu'il est tout simplement impossible d'appliquer la règle temporelle prévue à l'article 65 de la directive TVA et de facturer la TVA au moment de l'encaissement de l'acompte. Elle soutient que la TVA n'est pas exigible jusqu'à ce que la marge soit déterminée, cette détermination constituant un élément essentiel du régime particulier des agences de voyages. La règle figurant à l'article 308 de la directive TVA modifie donc non seulement ce qui constitue la *base* d'imposition (la marge et non le montant encaissé) mais elle reporte également *le moment* où la TVA devient exigible. En d'autres termes, dans ce cadre, il convient d'adapter la manière de percevoir la TVA aux spécificités des services de voyages.

23. Le chef de l'administration fiscale nationale, les gouvernements polonais et allemand ainsi que la Commission considèrent que les articles 65 et 308 de la directive TVA peuvent (et doivent) être appliqués simultanément. Ces deux règles portent sur des aspects différents de la perception de la TVA et l'application de la règle générale ne fait pas obstacle à celle des règles particulières. Les coûts sont supportés à différents moments avant, pendant, ou même après la fourniture du service concerné. Selon eux, reporter l'exigibilité de la TVA comme le suggère Skarpa irait au-delà de l'objectif poursuivi par le régime particulier des agences de voyages et procurerait à ces dernières un avantage injustifié.

24. Je partage, en principe, cette dernière position. Selon moi, l'application de la règle générale de l'article 65 de la directive TVA (section 1) ne fait pas obstacle à l'application de la règle particulière énoncée à l'article 308 (section 2), tout simplement parce que, dans le contexte de la présente affaire, ces deux dispositions portent sur des éléments différents. La première concerne le *moment* où la TVA est exigible tandis que la seconde définit ce qui constitue la *base* d'imposition. Ces deux dispositions ne s'excluent donc pas mutuellement (section 3).

1. La règle générale : quand la TVA est-elle exigible ?

25. Les règles relatives à l'exigibilité de la TVA sur les livraisons de biens et les prestations de services figurent aux articles 63 à 66 de la directive TVA. En vertu de l'article 63, la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée⁵. Selon l'article 65, lorsque des acomptes sont versés, la TVA devient exigible « au moment de l'encaissement, à concurrence du montant encaissé ».

26. Il ressort des travaux préparatoires relatifs à l'article 65 de la directive TVA que la définition du fait générateur était perçue comme un élément essentiel de l'harmonisation de la TVA au niveau de l'Union⁶. La logique qui sous-tend la règle d'exigibilité de la taxe sur les acomptes encaissés était décrite de la manière suivante : « lorsque des acomptes sont encaissés avant le fait générateur, l'encaissement de ces acomptes rend la taxe exigible, puisque les cocontractants annoncent ainsi leur intention de tirer par anticipation toutes les conséquences financières liées à la réalisation du fait générateur »⁷.

27. L'article 65 de la directive TVA figure dans le titre VI de cette directive, intitulé « Fait générateur et exigibilité de la taxe ». Le titre VII est, quant à lui, consacré à la base d'imposition. Le régime et le contexte de l'article 65 confirment donc clairement que cette disposition porte avant tout sur l'aspect *temporel* de la perception de la TVA, et que ce n'est qu'à titre secondaire et d'une certaine manière (logiquement) limitée qu'elle aborde ce qui constitue la base d'imposition (l'acompte payé à un moment donné).

2. La règle particulière relative à la base d'imposition des services des agences de voyages

28. À l'exception de Skarpa, toutes les parties et personnes intéressées ont soutenu que le régime particulier des agences de voyages ne constitue pas un régime fiscal indépendant et exhaustif qui régirait tous les aspects de la détermination de la TVA sur les services des agences de voyages. Il s'agit plutôt d'un ensemble de dispositions prévoyant des dérogations limitées – nécessaires pour atteindre l'objectif spécifique de ce régime particulier, sans toutefois déroger aux autres éléments du régime général de la TVA⁸.

29. Je partage ce point de vue.

30. Le régime particulier des agences de voyages poursuit un double objectif. En premier lieu, la Cour a indiqué à diverses reprises que ce régime tend à éviter les difficultés pratiques qui résulteraient de « l'application des règles de droit commun concernant le lieu d'imposition, la base d'imposition et la déduction de la taxe en amont [...] en raison de la multiplicité et de la localisation des prestations fournies »⁹.

⁵ La Cour a rappelé que « [l']article 63 de [la directive TVA] reflète ce principe fondamental en disposant que le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible à la date à laquelle la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée » [arrêt du 16 mai 2013, TNT Express Worldwide (Poland) C-169/12, EU:C:2013:314, point 22].

⁶ Voir la proposition de sixième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme [COM(73) 950 final du 20 juin 1973]. Voir également l'exposé des motifs de la proposition de sixième directive, *Bulletin des Communautés européennes*, supplément 11/73, p. 12.

⁷ Exposé des motifs de la proposition de sixième directive, *Bulletin des Communautés européennes*, supplément 11/73, p. 13.

⁸ Arrêts du 12 novembre 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, point 15), ou du 22 octobre 1998, Madgett et Baldwin (C-308/96 et C-94/97, EU:C:1998:496, point 5). Voir également ce même arrêt, point 34 et arrêt du 25 octobre 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, point 20).

⁹ Voir arrêts du 19 juin 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, points 24 et 22 et jurisprudence citée) ; du 9 décembre 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, points 17 et 18 et jurisprudence citée), et du 25 octobre 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, point 19).

31. En second lieu, ce régime tend également à assurer que la TVA due sur ces services soit perçue dans les États membres où les services sont fournis, la taxe sur les services de l'agence de voyages étant, quant à elle, perçue dans l'État membre dans lequel l'agence est établie¹⁰.

32. Par conséquent, en application de ce régime particulier, les agences de voyages ne peuvent pas déduire la TVA qu'elles ont payée en amont sur les services de leurs fournisseurs dans différents États membres. Elles la facturent effectivement à leurs clients à titre d'élément du coût¹¹, en même temps que la TVA due sur leur propre marge qu'elles paient dans l'État membre dans lequel elles sont établies¹². En d'autres termes, le prix d'un voyage à forfait inclut le prix des services des fournisseurs, y compris la TVA que ces derniers ont facturée, la marge de l'agence de voyages (qui, à ce stade, n'est pas encore définitive) et la TVA que les agences de voyages doivent acquitter sur cette marge.

33. Les éléments décrits ci-dessus montrent donc que les articles 306 à 308 de la directive TVA comportent une double dérogation : ils dérogent à la définition de la base d'imposition (*ce qui constitue cette base*) et à celle du lieu d'imposition (*le lieu*). Toutefois, ces dispositions ne comportent aucune indication concernant le fait générateur et l'exigibilité de la taxe.

3. Application simultanée de l'article 65 et des articles 306 à 308 de la directive TVA

34. Comme il ressort déjà des deux sections précédentes, si on se concentre sur la nature exacte des dispositions en cause, l'argument de l'« incompatibilité » entre, d'une part, la règle générale de l'article 65 de la directive TVA et, d'autre part, la règle particulière des articles 306 à 308 de la même directive devient assez ténu. En d'autres termes, le régime particulier figurant aux articles 306 à 308 de la directive TVA porte sur « *ce qui constitue la base d'imposition* » et sur « *le lieu* ». La première partie de l'article 65, et surtout la logique générale et l'objectif du titre VI, portent sur « *le moment* ».

35. Il faut également remarquer, d'une part, que la règle générale de l'article 65 de la directive TVA s'applique indépendamment du secteur concerné. Elle précise le *moment* où la TVA devient exigible. Elle prévoit qu'il s'agit du moment où l'acompte est encaissé. D'autre part, la règle figurant à l'article 308 de la directive TVA s'applique uniquement aux agences de voyages et définit *ce qui constitue la base d'imposition* pour les services qu'elles fournissent. Cette base d'imposition est constituée par la marge, définie comme la « différence entre le montant total, hors TVA, à payer par le voyageur et le coût effectif supporté par l'agence de voyages pour les livraisons de biens et les prestations de services d'autres assujettis, dans la mesure où ces opérations profitent directement au voyageur ».

36. On pourrait opposer deux arguments à cette compréhension de la relation entre les deux dispositions : le premier est textuel, le second téléologique.

37. Sur le plan textuel, la dernière partie de l'article 65 de la directive TVA prévoit que la taxe devient exigible « à concurrence du montant encaissé »¹³. On pourrait donc soutenir que cet article prévoit également la base d'imposition qui, en ce qui concerne les acomptes, devrait toujours correspondre au montant encaissé.

10 À titre d'illustration, voir le dossier interinstitutionnel du Conseil 2002/0041 (CNS), relatif à « TVA – régime particulier des agences de voyages » [17567/09] : « 2. Le premier objectif du régime était de simplifier l'application des règles en matière de TVA pour les opérations concernées, de façon à ce que les opérateurs ne doivent pas s'immatriculer dans les différents États membres dans lesquels les services sont fournis. 3. Le deuxième objectif était de s'assurer que la TVA perçue sur les biens et services achetés par l'agence revienne à l'État dans lequel les opérations concernées ont lieu, la TVA perçue sur les services fournis par les agences de voyages revenant alors à l'État où les agences ont leur établissement ».

11 Et cette TVA payée en amont est implicitement récupérée – voir conclusions de l'avocat général Tizzano dans l'affaire First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2002:485, point 25).

12 Le deuxième alinéa de l'article 307 prévoit plus précisément que « [l]a prestation unique est imposée dans l'État membre dans lequel l'agence de voyages a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel elle a fourni la prestation de services ».

13 « [...] la taxe devient exigible au moment de l'encaissement, à concurrence du montant encaissé ».

38. Compte tenu des observations générales formulées dans les sections précédentes, mais également pour une question de simple logique, cette lecture me paraît problématique. Lors de tout encaissement d'un montant, c'est la « base d'imposition » qui devrait être taxée, à savoir la partie taxable du paiement encaissé. Bien entendu, cela ne signifie pas que tout paiement encaissé sera automatiquement taxé. Une fois encore, afin de déterminer le montant (taxable) encaissé dans le cas des services fournis par les agences de voyages, il faut se référer à la disposition particulière de l'article 308 qui définit la « base d'imposition » à cet effet¹⁴.

39. Sur un plan téléologique, il convient de rappeler que les articles 306 à 308 ou mieux, que l'ensemble du chapitre 3 relève du titre XII de la directive TVA intitulé « Régimes particuliers » (pour les secteurs ou les activités concernés). Cela pourrait donc suggérer que le législateur de l'Union a souhaité établir un « régime » distinct, susceptible de déroger non seulement aux éléments expressément mentionnés dans le chapitre pertinent consacré à chaque régime particulier mais aussi à d'autres dispositions générales qui seraient susceptibles de poser problème lors de la mise en œuvre de ce régime particulier.

40. Je comprends la logique plus large de cet argument. Cette approche va néanmoins à l'encontre de la jurisprudence constante qui insiste sur l'interprétation stricte et étroite de toute dérogation au régime normal de la TVA, tant de manière générale qu'en ce qui concerne spécifiquement le régime particulier des agences de voyages.

41. De manière générale, selon l'approche constante de la Cour, toute dérogation prévue par la directive TVA devrait être interprétée strictement. Cela signifie que la portée d'une telle dérogation devrait être strictement limitée au texte et à l'objectif pour lequel elle a été prévue, même si une dérogation plus large pourrait se concevoir. Très récemment, la Cour a encore souligné ce principe dans l'arrêt *Avon Cosmetics*¹⁵, rejetant clairement l'idée qu'une dérogation apportée à la détermination de la base d'imposition dans un modèle de vente directe puisse être interprétée comme permettant également de déduire de la taxe due en amont la taxe afférente au coût des articles de démonstration. Autoriser une telle dérogation supplémentaire (certainement défendable de manière générale) signifierait effectivement qu'une dérogation accordée pour un élément spécifique pourrait entraîner un « effet de domino » sur l'ensemble du système de la TVA et générer une série de régimes parallèles « à la carte » qui s'étendraient clairement au-delà du champ d'application de la dérogation¹⁶.

42. En ce qui concerne le régime particulier des agences de voyages, la Cour a rappelé à diverses reprises qu'en tant qu'« exception au régime normal de la [...] directive [TVA, le régime particulier des agences de voyages] ne doit être appliqué que dans la mesure nécessaire pour atteindre son objectif »¹⁷. Elle a également admis l'application simultanée de ce régime et des règles générales du régime TVA, les règles générales s'appliquant aux aspects de l'opération qui ne relèvent pas de la dérogation accordée aux agences de voyages¹⁸.

¹⁴ Voir point 67 des présentes conclusions.

¹⁵ Arrêt du 14 décembre 2017, *Avon Cosmetics* (C-305/16, EU:C:2017:970, points 36 à 40).

¹⁶ Voir également mes conclusions dans l'affaire *Avon Cosmetics* (C-305/16, EU:C:2017:651, plus précisément points 39 à 41, 50 et 58 à 60 et jurisprudence citée).

¹⁷ Voir, par exemple, arrêts du 22 octobre 1998, *Madgett et Baldwin* (C-308/96 et C-94/97, EU:C:1998:496, points 5 et 34) ; du 19 juin 2003, *First Choice Holidays* (C-149/01, EU:C:2003:358, point 22 et jurisprudence citée) ; du 9 décembre 2010, *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762, point 16), et du 25 octobre 2012, *Kozak* (C-557/11, EU:C:2012:672, point 20 et jurisprudence citée).

¹⁸ Sur la détermination de la base d'imposition des prestations propres et des prestations acquises, voir arrêt du 22 octobre 1998, *Madgett et Baldwin* (C-308/96 et C-94/97, EU:C:1998:496, points 39 et suivants).

43. Je n'aperçois pas en quoi l'application de la règle temporelle de l'article 65 de la directive TVA pourrait affecter les objectifs poursuivis par le régime particulier des agences de voyages¹⁹. Si la TVA devient exigible à l'encaissement des acomptes, elle sera toujours portée en compte dans les États membres où les services sont fournis. Cette TVA ne sera pas déduite dans ces États mais sera répercutée sur le client par l'agence de voyages qui appliquera la TVA sur sa marge et la paiera dans l'État membre où elle est établie.

44. Les arguments invoqués par Skarpa dans le cadre de la présente affaire ne semblent pas altérer cette considération générale.

45. Skarpa invoque en premier lieu le fait que la marge constitue un élément essentiel du régime particulier. Dès lors, lorsque la marge exacte n'est pas connue, la TVA ne devient pas exigible. Cet argument semble inspiré par la jurisprudence de la Cour selon laquelle l'article 65 de la directive TVA ne peut être appliqué que lorsque tous les éléments de l'opération sont connus²⁰.

46. Il est vrai que la jurisprudence exige un certain niveau de certitude pour que la TVA puisse être portée en compte sur la fourniture de biens ou de services. Il résulte de l'arrêt BUPA Hospitals que cette certitude est en principe absente lorsqu'« une somme forfaitaire [est] versée pour des biens indiqués de manière générale dans une liste pouvant être modifiée à tout moment d'un commun accord par l'acheteur et le vendeur et à partir de laquelle l'acheteur pourra éventuellement choisir des articles, sur la base d'un accord qu'il peut à tout moment unilatéralement résilier en récupérant l'intégralité du paiement anticipé non utilisé »²¹.

47. Il me paraît difficile de transposer cette jurisprudence à la présente affaire. À la différence des faits en cause dans ces affaires, la nature et le contenu du service fourni par les agences de voyages sont en général connus, souvent avec une grande précision, qui va parfois, comme il a été indiqué de vive voix à l'audience, jusqu'à prévoir l'orientation des chambres réservées. Dans ces circonstances, il est difficile de considérer que la marge constitue un élément essentiel du « fait générateur ». Il me semble qu'il s'agit plutôt d'un aspect technique de la perception de la taxe dont le client n'a généralement pas connaissance, et qui ne relève donc pas de l'ensemble d'éléments qui doivent être définis à l'avance.

48. Skarpa soutient également que la taxation des acomptes lorsque la marge est encore inconnue susciterait des difficultés pratiques sérieuses et disproportionnées : les déclarations TVA devraient constamment être corrigées. Elle considère que cela irait à l'encontre des objectifs du régime de la marge. Il est également apparu lors de l'audience que cette affirmation cache en réalité deux éléments : la question de la connaissance (marge connue ou inconnue) et les difficultés d'ordre pratique liées à la correction des déclarations.

49. En deuxième lieu, pour ce qui concerne la question de la marge inconnue, Skarpa a confirmé lors de l'audience que, en général, le prix que l'agence de voyages facture à ses clients est composé de différents éléments. La TVA que l'agence de voyages doit ensuite calculer et payer est en réalité déjà comprise dans ce « prix catalogue ». La marge définitive doit donc être calculée « par exclusion » en ce sens qu'une fois les coûts réels déduits du paiement encaissé, le solde est réparti entre la marge et la TVA. De cette manière, l'agence de voyages ne doit pas envoyer de facture rectificative au client.

¹⁹ Énoncés et analysés aux points 30 à 33 des présentes conclusions.

²⁰ Arrêts du 21 février 2006, BUPA Hospitals et Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, point 48) ; du 16 décembre 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, point 31) ; du 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, point 26) ; du 19 décembre 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, point 28), et du 7 mars 2013, Efir (C-19/12, non publié, EU:C:2013:148, point 32).

²¹ Arrêt du 21 février 2006, BUPA Hospitals et Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, point 51).

50. Par exemple, si le prix du voyage est de 1 000 euros et que les coûts s'élèvent à 800 euros, la différence de 200 euros sera répartie entre la marge et la TVA. Supposons que le taux de TVA soit de 21 %. Le montant de 200 euros représente donc 121 %, qui seront répartis entre la TVA qui correspond à 34,71 euros et la marge qui sera de 165,29 euros.

51. Si le secteur opère effectivement de cette manière, comme j'ai compris que Skarpa l'a confirmé lors de l'audience, le prix catalogue comprend déjà la TVA et que les agences de voyages ne facturent pas plus tard la TVA séparément, la seule conclusion logique que je peux tirer de ces affirmations est la suivante : une agence de voyages avisée doit en effet préparer une estimation assez détaillée des coûts prévus et de la marge estimée afin de pouvoir publier un prix dans un catalogue.

52. Dès lors, même s'il est possible que la marge exacte ne soit pas connue au moment de l'encaissement de l'acompte, ni au moment où le service est effectivement fourni, ni même très longtemps après (jusqu'au règlement de tous les paiements à un fournisseur donné et/ou pour une saison donnée), il n'en reste pas moins que toute agence de voyages soucieuse de ne pas subir de pertes établira probablement une estimation assez détaillée des coûts prévus avant d'organiser et de promouvoir un voyage.

53. En troisième lieu, en ce qui concerne les difficultés d'ordre pratique auxquelles Skarpa fait référence, et en particulier la nécessité de procéder à des corrections supplémentaires, j'aimerais simplement indiquer que, en soi, cet argument ne permet pas d'écarter les règles légales applicables en matière de TVA²².

54. De plus, contrairement à ce que soutient Skarpa, aucune de ces difficultés pratiques ne fait partie de celles auxquelles le régime de la marge a pour objectif de remédier. Comme il a été exposé précédemment²³, le régime particulier des agences de voyages a été conçu afin d'éviter aux agences de voyages d'avoir à demander la déduction de la TVA en amont dans toute l'Union européenne. Néanmoins, il n'a pas pour but de les libérer de toutes les responsabilités administratives auxquelles les assujettis doivent faire face dans des circonstances similaires²⁴.

55. Cette conclusion semble d'autant plus fondée que la position inverse conférerait un double avantage financier à l'agence de voyages : elle pourrait payer la TVA après la fourniture des services, au moment, quel qu'il soit, où la marge est connue, tout en facturant ses clients à l'avance. Je ne vois pas comment une telle interprétation assurerait un équilibre raisonnable entre tous les intérêts concernés.

56. Enfin, le problème lié au caractère provisoire de la marge au moment de l'encaissement de l'acompte ne semble pas limité aux acomptes. Je déduis de la description qui a été donnée lors de l'audience que, en fait, la marge sera toujours inconnue même *après la fourniture des services de voyages*, lorsque les fournisseurs de l'agence de voyages effectuent des corrections.

57. À lui seul, ce fait souligne le problème général que pose l'argument de Skarpa à cet égard. Si l'on suit sa logique jusqu'à son terme, Skarpa ne demande pas seulement une dérogation à l'article 65 de la directive TVA, puisque son argumentation pourrait aller jusqu'à écarter également l'application de l'article 63 de la directive TVA²⁵. De plus, comme il se peut que, même au moment où les services sont

22 Voir, itérativement, pour montrer que la Cour n'accepte pas que des « difficultés pratiques ou techniques » constituent un motif suffisant pour déroger aux règles de l'Union, arrêt du 27 octobre 1992, Commission/Allemagne (C-74/91, EU:C:1992:409, point 12) ; ou arrêt du 23 mai 1996, Commission/Grèce (C-331/94, EU:C:1996:211, point 12).

23 En détails, aux points 30 à 33 des présentes conclusions.

24 En ce sens, voir conclusions de l'avocat général Léger dans l'affaire MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, point 79) : « [e]n outre, si l'article 26 de la sixième directive a pour objet d'adapter les règles applicables en matière de TVA aux spécificités de l'activité d'une agence de voyages et de réduire ainsi les difficultés pratiques qui pourraient entraver ladite activité, le régime instauré par cet article ne vise pas, contrairement à celui instauré en faveur des petites entreprises et des producteurs agricoles, à simplifier les exigences de comptabilité qu'implique le système normal de la TVA. » Voir également arrêt du 19 juin 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, point 25).

25 En l'absence de toute disposition nationale adoptée sur la base de l'article 66, sous a) à c), de la directive TVA.

fournis, la marge exacte ne soit pas connue, le moment où la taxe devient exigible dépendra alors effectivement de la détermination par l'agence de voyages elle-même du moment où elle considère qu'elle connaît le montant exact de la marge. Ce ne sera probablement pas au moment où le service concerné est fourni mais des semaines ou des mois plus tard, et peut-être même à la fin de chaque saison, lorsque l'agence disposera des relevés complets de l'ensemble des coûts réels supportés pour chacun des services qui le composent. Il va sans dire que, pendant tout ce temps, l'État ne pourra pas disposer des ressources correspondantes²⁶.

58. À la lumière des considérations qui précèdent, je conclurai provisoirement qu'il convient d'interpréter la directive TVA en ce sens que la taxe devient exigible sur les acomptes encaissés par l'assujetti qui fournit des services de voyages taxés conformément au régime particulier des agences de voyages prévu aux articles 306 à 310 de la directive TVA au moment défini à l'article 65 de la même directive, c'est-à-dire au moment de l'encaissement de l'acompte en cause.

B. Sur la seconde question : comment déterminer la TVA lorsque la base d'imposition n'est pas connue ?

59. Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande, dans l'hypothèse où la taxe est effectivement due au moment de l'encaissement de l'acompte, comment elle doit être calculée lorsque le montant exact de la marge, c'est-à-dire la base d'imposition, n'est pas encore connu.

60. Le chef de l'administration fiscale nationale, les gouvernements polonais et allemand ainsi que la Commission sont d'accord sur le fait que la TVA ne devrait pas être calculée sur le *montant encaissé* mais sur la *marge*²⁷. Toutefois, leurs suggestions sur la manière d'établir la marge au moment de l'encaissement de l'acompte diffèrent.

61. Le chef de l'administration fiscale nationale soutient que la marge doit être déterminée à l'encaissement de l'acompte, sur la base des coûts *prévus*. Les corrections nécessaires doivent être apportées ultérieurement – dans la déclaration fiscale de la période comptable au cours de laquelle le service est fourni. De même, le gouvernement polonais considère que, afin d'établir la marge lors de l'encaissement de l'acompte, Skarpa devrait adopter une « approche fonctionnelle » et se fonder sur les coûts *prévus*.

62. Lors de l'audience, le gouvernement allemand a présenté une position (en partie) similaire. Il a soutenu que, pour déterminer la marge, il conviendrait de prendre en considération les coûts supportés et les coûts prévus (prévisibles). Selon ce gouvernement, les termes « coût effectif supporté par l'agence de voyages » figurant à l'article 308 de la directive TVA devraient être compris en ce sens.

63. Pour la Commission, tenir compte de coûts prévus aux fins d'établir la marge irait à l'encontre du libellé de l'article 308 de la directive TVA. Cette disposition fait référence au « *coût effectif* » supporté par l'agence de voyages²⁸. On ne peut donc se fonder que sur les coûts effectivement supportés jusqu'à cet encaissement pour déterminer la marge lorsque des acomptes sont perçus. La position de la Commission correspond à ce que suggère également la juridiction de renvoi.

²⁶ La Cour a considéré que « dans le domaine de la TVA, les assujettis agissent comme des collecteurs de taxes pour le compte de l'État » et que les dispositions de la Sixième directive tendant à éviter que « des sommes importantes d'argent public ne s'accumulent entre leurs mains au cours d'un exercice fiscal » étaient justifiées (arrêt du 20 octobre 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, point 25).

²⁷ C'est également la position (à titre subsidiaire) de Skarpa, avec une réserve claire, découlant de la réponse à la première question qu'elle propose selon laquelle l'article 65 de la directive TVA ne peut pas s'appliquer et la TVA ne devient exigible que lorsque la marge est connue.

²⁸ Dans certaines autres versions linguistiques, il est question d'« *actual costs to the travel agent* » (en anglais) ; de « *tatsächliche(n) Kosten die dem Reisebüro entstehen* » (en allemand) ; de « *faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży* » (en polonais) ; de « *skutečné náklady cestovní kanceláře* » (en tchèque) ; de « *coste efectivo soportado por la agencia de viaje* » (en espagnol).

64. Comme cela a été développé plus en détails au cours de l'audience, le calcul de la marge et la prise en considération des coûts peuvent, en substance, être envisagés de cinq manières différentes.

- i) L'article 65 de la directive TVA ne s'applique pas. Aucune TVA n'est due lors de l'encaissement de l'acompte et la marge doit être prise en compte pour calculer la TVA au moment où elle est définitivement connue (la position de Skarpa).
- ii) La TVA est due sur le montant de l'acompte encaissé (et non sur la marge). Cela résulterait de l'application littérale de l'article 65 de la directive TVA.
- iii) La TVA serait due sur la marge, calculée en soustrayant du montant de l'acompte encaissé une *proportion des coûts prévus* pour une opération donnée. Cette proportion correspondrait à la part que représente l'acompte encaissé dans le prix total du service (la position du chef de l'administration fiscale nationale et du gouvernement polonais).
- iv) La TVA serait due sur la marge mais celle-ci devrait être établie au moment de l'encaissement de l'acompte, en soustrayant les coûts effectifs compris comme les coûts effectivement supportés par l'agence de voyages jusqu'au moment de l'encaissement de l'acompte (la position de la Commission, également suggérée par la juridiction de renvoi).
- v) La TVA serait due sur la marge, toujours établie au moment de l'encaissement de l'acompte mais sur la base des coûts supportés par l'agence de voyages jusqu'à l'encaissement de l'acompte *et* des coûts prévus, dans l'hypothèse où tous les coûts prévus n'auraient pas encore été supportés (la position du gouvernement allemand).

65. La simple énumération de toutes ces options (qui peuvent être envisagées, ne serait-ce que sur le plan théorique) montre bien que la réponse à apporter est loin d'être évidente. Certaines options sont toutefois plus problématiques que d'autres.

66. Pour les raisons déjà exposées en détails en réponse à la première question²⁹, la première position, défendue par Skarpa, ne peut tout simplement pas être admise sans créer de distorsion supplémentaire dans l'ensemble du système de perception de la TVA. De plus, si cette approche devait être retenue, pourquoi s'en tenir aux articles 65 et 63 ? En théorie, il pourrait également être « souhaitable » d'adapter d'autres dispositions (générales) de la directive afin de répondre aux besoins spécifiques (sans aucun doute objectivement justifiés) d'un secteur d'activités particulier. Mais c'est là précisément un terrain glissant sur lequel la Cour a évité de s'engager.

67. Pour les raisons auxquelles j'ai déjà fait allusion précédemment³⁰, il n'est pas non plus possible de retenir la deuxième solution. Il est vrai que l'article 65 de la directive TVA prévoit que « la taxe devient exigible au moment de l'encaissement, *à concurrence du montant encaissé*³¹. Adopter cette position conduirait toutefois par définition toujours à un résultat (sans doute provisoirement) disproportionné parce que cette base d'imposition initiale serait nécessairement supérieure à celle qui serait déterminée ultérieurement. Pour cette raison également, je considère que la référence au « montant encaissé » qui est faite à l'article 65 doit être comprise comme un rappel de la règle générale selon laquelle la taxe est due sur « tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ». Ce qui

²⁹ Voir points 39 à 57 des présentes conclusions.

³⁰ Points 37 et 38 des présentes conclusions.

³¹ Mise en italique par mes soins.

précède découle de l'article 73 de la directive TVA³². Plus précisément, dans le contexte de la présente affaire, j'estime que les termes « à concurrence du montant encaissé » figurant à l'article 65 de la directive TVA devraient être compris comme faisant référence à la *base d'imposition encaissée*. En vertu de la règle particulière de l'article 308 de la directive TVA, cette base d'imposition est constituée par la marge. Cette règle particulière devrait être « intégrée » dans la logique de l'article 65 de la directive TVA qui fait référence au « montant encaissé ».

68. Je reconnais volontiers que les quatrième et cinquième possibilités correspondraient mieux au libellé de l'article 308 de la directive TVA. Je crains cependant qu'elles ne transforment en « mission impossible » l'exercice déjà assez complexe que constituent la comptabilité et les déclarations TVA. Ces options nécessiteraient en effet d'établir à *plusieurs reprises* et *distinctement* un relevé *individuel* de tous les coûts *effectifs* lors de l'encaissement de chaque acompte individuel.

69. Cela serait tout simplement impossible, pour diverses raisons. Premièrement, certains services sont achetés en grand nombre (logement et transport) alors que les services individuels qu'ils comportent sont vendus séparément. Lorsque tel est effectivement le cas, la proportion des coûts globaux relative à chaque opération (chaque service) ne sera probablement pas connue au moment de l'encaissement de l'acompte, d'autant plus que le montant des services individuels vendus est susceptible d'être considérablement modifié au fil du temps. Deuxièmement, je n'aperçois pas comment ces coûts effectifs de services commandés en grand nombre pourraient être associés aux services individuels fournis. Troisièmement, tout cela deviendrait encore plus compliqué dans les situations où l'acompte ne correspond pas à 100 % du prix mais à une fraction de ce dernier, comme 10 %, 30 % ou 50 %.

70. De plus, dans toutes ces situations, avant que la situation définitive ne soit connue, le fait de déduire tous les coûts effectifs supportés à un moment où seule une partie du paiement est effectuée (seulement pour quelques endroits d'un voyage à forfait) et/ou seule une partie du prix (30 % ou 50 %) est payée engendrera un résultat négatif. En d'autres termes, à un moment donné, le coût effectif, compris comme le coût qui a été effectivement supporté, pourrait correspondre à 100 % des coûts tandis que l'acompte pourrait ne représenter que 10 % du prix du service. Je ne vois pas comment corriger cela ultérieurement ni si ces « pertes temporaires » devraient par exemple être déclarées comme telles.

71. Dès lors, pour des raisons pratiques, il me semble que, eu égard à cette complexité, il serait en fin de compte plus réaliste d'effectuer, au mieux, une autre estimation (solidement étayée) du niveau des coûts effectifs. La seule différence serait que l'agence de voyages devrait effectuer, encore et encore, avec un empressement digne de Sisyphe, une telle évaluation, à chaque fois qu'elle encaisse un acompte.

72. Dans le même temps, comme il a été exposé précédemment et confirmé lors de l'audience, il semble qu'une agence de voyages avisée a une idée assez précise des coûts supportés et de la marge qu'elle obtiendra sur une opération donnée.

32 « Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ». Conformément à la jurisprudence constante de la Cour, en application des règles générales, la base d'imposition définitive pour la livraison d'un bien est constituée par la contrepartie réellement reçue à cet effet. Voir, par exemple (en ce qui concerne la livraison de biens), arrêt du 29 mai 2001, Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291, point 27 et jurisprudence citée).

73. Toutes ces considérations me portent à conclure que la troisième option, suggérée par le chef de l'administration fiscale nationale et par le gouvernement polonais serait en effet la plus raisonnable et la moins contraignante. Cette position me semble parvenir à un équilibre raisonnable entre les intérêts respectifs de l'administration fiscale nationale et de l'assujetti, tout en restant dans l'ordre du possible. Cette approche ne confère à aucune de ces parties un avantage excessif, puisqu'aucune d'elles ne semble disposer au cours de la période à considérer d'un « excédent financier » par rapport à ce à quoi elle aura droit en définitive.

74. L'exemple qu'a donné le chef de l'administration fiscale nationale lors de l'audience illustre bien cette logique. Si le prix du service s'élève, par exemple, à 1 000 zlotys polonais (PLN), avec une marge estimée à 20 % de ce prix (200 PLN), et que le client verse un acompte de 500 PLN, la marge dont il faut tenir compte au moment de l'encaissement de l'acompte devrait être de 100 PLN. La TVA devrait être calculée sur ce montant de 100 PLN et serait exigible à ce moment, des corrections ultérieures et définitives pouvant être apportées, si nécessaire, lorsque la marge définitive sera connue.

75. Cette solution assure un équilibre raisonnable en termes de paiement, ou de retenue, excessifs de la taxe due, et permet également un suivi comptable gérable, tout en restant conforme à la conclusion antérieure de la Cour [dans les arrêts *Commission/Espagne*³³ et *Commission/Allemagne*³⁴] selon laquelle la marge doit être déterminée en se référant à chaque opération et non « de manière globale » à la période d'imposition. Tout l'exercice de calcul des coûts liés à chaque opération unique (au sens de chaque service fourni par l'agence de voyages) ne devrait en effet être effectué que deux fois. La première fois au moment d'établir les estimations initiales et de calculer les coûts prévus avant de déterminer le prix et de promouvoir le service, et la seconde fois, tout à la fin, lorsque les coûts et la marge exacte sont connus.

76. À la lumière de ce qui précède, je conclurai donc que la TVA doit être calculée sur la marge, établie comme la différence entre le montant encaissé à titre d'acompte et le pourcentage correspondant du coût global estimé pour une opération donnée.

77. Une dernière remarque s'impose. Je reconnais volontiers que la solution que je viens de suggérer n'est pas idéale. Mais, sur la base du processus d'élimination des extrêmes qui a été décrit, elle apparaît comme la moins onéreuse et la moins contraignante pour l'ensemble des parties concernées tout en restant dans le cadre des options dont on peut raisonnablement considérer qu'elles s'inscrivent dans le champ de l'interprétation juridictionnelle des règles existantes.

78. Les difficultés que pose la détermination des obligations des agences de voyages en matière de TVA découlent des disparités temporelles entre, d'une part, l'encaissement du montant du prix et, d'autre part, l'engagement des coûts. Dans ces circonstances, le calcul de la marge constitue un exercice assez complexe, comme le montre l'expérience des États membres. Certains États membres

³³ Voir arrêt du 26 septembre 2013, *Commission/Espagne* (C-189/11, EU:C:2013:587, points 101 à 104).

³⁴ Arrêt du 8 février 2018, *Commission/Allemagne* (C-380/16, non publié, EU:C:2018:76, points 87 à 92).

ont résolu ces difficultés en établissant une marge fixe pour une période donnée³⁵. En outre, une proposition tendant à introduire un taux global pour le calcul de la marge des agences de voyages a été présentée en 2002³⁶. Elle a toutefois été abandonnée en 2014. De plus, eu égard aux arrêts Commission/Espagne³⁷ et Commission/Allemagne³⁸, cette approche semble poser problème.

79. Dans ce cadre (déjà) complexe, je suis d'accord avec l'affirmation générale du gouvernement allemand selon laquelle il est souhaitable de tendre vers une solution qui soulève non pas le plus mais le moins de difficultés supplémentaires. Le fait que presque toutes les parties et personnes intéressées aient rappelé au cours de l'audience que les régimes particuliers ont été instaurés afin de simplifier le fonctionnement du système et qu'elles soient arrivées à des conclusions profondément différentes sur ce que devrait signifier cette simplification dans le contexte du régime particulier des agences de voyages ne manque pas non plus d'ironie. Compte tenu également d'une telle *diversité dans la simplification*, je considère qu'il serait souhaitable, à cet égard, de laisser au législateur de l'Union et/ou, dans les limites prévues par le droit de l'Union, aux législateurs nationaux le soin de définir les prochaines étapes de la simplification.

V. Conclusion

80. Au vu des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre au Naczelny Sąd Administracyjny (cour suprême administrative, Pologne) de la manière suivante :

- 1) La directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprétée en ce sens que la taxe due au titre des acomptes encaissés par un assujetti fournissant des services de voyages, qui sont taxés dans le cadre du régime particulier prévu pour les agences de voyages aux articles 306 à 310 de la directive 2006/112, devient exigible au moment défini à l'article 65 de ladite directive, c'est-à-dire au moment de l'encaissement de l'acompte.
- 2) À ce moment, la TVA doit être calculée sur la marge, définie comme la différence entre le montant encaissé à titre d'acompte et le pourcentage correspondant du coût global estimé pour une opération donnée.

³⁵ Les diverses solutions nationales sont décrites, comme Skarpa l'a justement fait observer lors de l'audience, dans le rapport rédigé pour la Commission, intitulé *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*, Final Report TAXUD/2016/AO-05 (Étude relative à la révision du régime particulier de la TVA pour les agences de voyages et possibilités de réforme), décembre 2017 (accessible sur le site internet de la Commission européenne). Ce rapport indique qu'environ 14 États membres prévoient une telle solution.

³⁶ Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime particulier des agences de voyages, COM(2002) 64, JO 2002, C 126 E, p. 390. Le comité de la TVA a également considéré qu'il était acceptable d'appliquer un calcul global : « [l]e Comité estime en outre que le principe de taxation de la marge des agences de voyages ne fait pas obstacle à ce que la marge puisse être déterminée pour l'ensemble des opérations effectuées selon une même formule au cours d'une période déterminée. » (Lignes directrices découlant de la 17^e réunion des 4 et 5 juillet 1984, XV/243/84). Voir le document intitulé « Lignes directrices découlant des réunions du comité de la TVA, jusqu'au 2 juillet 2018 », accessible à l'adresse internet suivante : https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf

³⁷ Voir arrêt du 26 septembre 2013, Commission/Espagne (C-189/11, EU:C:2013:587, points 101 à 104).

³⁸ Arrêt du 8 février 2018, Commission/Allemagne (C-380/16, non publié, EU:C:2018:76, points 87 à 92).