Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 1 sierpnia 2025 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 1 ust. 2, art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 78 – Zwolnienia w eksporcie – Artykuł 146 ust. 1 lit. b) – Dostawa towarów zwolniona z podatku – Usługa zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT nabywcom niebędącym rezydentami w Unii Europejskiej – Jedno świadczenie – Odrębne i niezależne świadczenia – Główny lub pomocniczy charakter świadczenia – Zwolnienia na podstawie art. 135 ust. 1 lit. d) i art. 146 ust. 1 lit. e) – Ochrona uzasadnionych oczekiwań – Podstawa opodatkowania

W sprawie C-427/23

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Szegedi Törvényszék (sąd okręgowy w Segedynie, Węgry) postanowieniem z dnia 3 lipca 2023 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 11 lipca 2023 r., w postępowaniu:

Határ Diszkont Kft.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: I. Jarukaitis, prezes izby, N. Jääskinen (sprawozdawca), A. Arabadjiev, M. Condinanzi i R. Frendo, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: I. Illéssy, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 17 października 2024 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu rządu węgierskiego – D. Csoknyai, Z. Fehér oraz K. Szíjjártó, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: węgierski.

– w imieniu Komisji Europejskiej – V. Bottka, J. Jokubauskaitė oraz A. Sipos, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzeczniczki generalnej na posiedzeniu w dniu 19 grudnia 2024 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 1 ust. 2, art. 2 ust. 1 lit. c), art. 73 i 78, art. 135 ust. 1 lit. d) oraz art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”), a także zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Határ Diszkont Kft. (zwaną dalej „Határ Diszkont”) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcją ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry, zwaną dalej „dyrekcją ds. odwołań”) w przedmiocie wydanej przez tę dyrekcję odmowy przyznania zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT) od kosztów zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT nabywcom niebędącym rezydentami Unii Europejskiej.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT stanowi:

„VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów”.

4 Zgodnie z art. 2 ust. 1 tej dyrektywy:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[…]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[…]”.

5 Artykuł 73 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

6 Zgodnie z art. 78 tejże dyrektywy:

„Do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy:

a) podatki, cła, opłaty i inne należności, z wyjątkiem samego VAT;

b) koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Do celów akapitu pierwszego lit. b), państwa członkowskie mogą uznać koszty objęte odrębną umową za koszty dodatkowe”.

7 Artykuł 135 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

d) transakcje, łącznie z pośrednictwem, dotyczące rachunków depozytowych, rachunków bieżących, płatności, przelewów, długów, czeków i innych zbywalnych instrumentów finansowych, z wyłączeniem windykacji należności;

[…]”.

8 Zgodnie z art. 146 ust. 1 tej dyrektywy:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

b) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium Wspólnoty [Europejskiej] przez nabywcę lub na rzecz nabywcy niemającego siedziby na terytorium danego państwa, z wyłączeniem towarów transportowanych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia w paliwo i ogólnego zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz samolotów turystycznych lub wszelkich innych środków transportu służących do celów prywatnych;

[…]

e) świadczenie usług, łącznie z usługami transportu i transakcjami pomocniczymi, ale z wyłączeniem świadczenia usług zwolnionych zgodnie z art. 132 i 135, w przypadku gdy są one bezpośrednio związane z eksportem lub importem towarów objętych przepisami art. 61 i art. 157 ust. 1 lit. a)".

9 Artykuł 147 dyrektywy VAT ma następujące brzmienie:

„1. W przypadku gdy dostawa towarów, o której mowa w art. 146 ust. 1 lit. b), dotyczy towarów przewożonych w bagażu osobistym podróżnych, zwolnienie to ma zastosowanie wyłącznie po spełnieniu następujących warunków:

a) podróżny nie ma miejsca zamieszkania na terytorium Wspólnoty;

b) towary zostaną przetransportowane poza terytorium Wspólnoty przed końcem trzeciego miesiąca następującego po miesiącu, w którym dostawa została dokonana;

c) całkowita wartość dostawy, z VAT, przekracza kwotę 175 EUR lub równowartość tej kwoty w walucie krajowej ustalaną raz w roku przy zastosowaniu kursu wymiany obowiązującego w pierwszym dniu roboczym października ze skutkiem od 1 stycznia roku następnego.

Państwa członkowskie mogą jednakże zwolnić dostawę, której całkowita wartość jest niższa od kwoty przewidzianej w akapicie pierwszym lit. c).

2. Do celów ust. 1 przez »podróżnego niemającego siedziby we Wspólnocie« rozumie się podróżnego, którego stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu nie znajduje się na terytorium Wspólnoty. […]

Dowód eksportu stanowi faktura lub inny zastępujący ją dokument potwierdzony przez urząd celny, przez który towary zostały wywiezione ze Wspólnoty.

Każde państwo członkowskie przekazuje Komisji [Europejskiej] wzory pieczęci, jakie stosuje w celu wydania potwierdzenia, o którym mowa w akapicie drugim. Komisja przekazuje te informacje organom podatkowym w pozostałych państwach członkowskich".

Prawo węgierskie

Ustawa o VAT

10 Artykuł 70 ust. 1 általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy nr CXXVII z 2007 r. o podatku od wartości dodanej, *Magyar Közlöny* 2007/155), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ustawą o VAT"), stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług podstawa opodatkowania obejmuje:

[…]

b) koszty dodatkowe, jakie dostawca towaru lub usługodawca przeniósł na nabywcę towaru lub usługobiorcę, w szczególności: koszty prowizji lub innego rodzaju pośrednictwa, pakowania, transportu i ubezpieczenia;

[…]”.

11 Na podstawie art. 86 ust. 1 tej ustawy z podatku zwolnione są:

„[…]

d) świadczenie usług związanych z rachunkami bieżącymi, depozytami pieniężnymi i rachunkami klientów, płatnościami, przelewami, czekami, innymi należnościami pieniężnymi i instrumentami finansowymi, łącznie z pośrednictwem, z wyjątkiem odzyskiwania samych (niezapłaconych) należności;

e) świadczenie usług związanych z węgierskimi i zagranicznymi prawnymi środkami płatniczymi, łącznie z pośrednictwem, z wyłączeniem monet i banknotów będących przedmiotami kolekcjonerskimi, za które uważa się monety ze złota, srebra lub innych metali, jak również banknoty, które nie są zwykle używane jako prawny środek płatniczy lub które przedstawiają wartość numizmatyczną;

[…]”.

12 Artykuł 98 ust. 1 wspomnianej ustawy stanowi:

„Zwolnieniu z podatku podlegają dostawy towarów wysyłanych drogą pocztową lub transportowanych z kraju do państwa poza Wspólnotą, o ile wysyłki lub transportu:

a) dokonuje sam dostawca lub osoba trzecia działająca na jego rachunek;

b) dokonuje sam nabywca lub osoba trzecia działająca na jego rachunek, jeżeli zostaną spełnione dodatkowe warunki określone w ust. 3 i 4 lub w art. 99 i 100”.

13 Artykuł 99 tej samej ustawy stanowi:

„1. Jeżeli nabywcą jest zagraniczny podróżny, a dostarczone towary […] stanowią część jego bagażu osobistego lub bagażu podróżnego, w celu zastosowania przewidzianego w art. 98 ust. 1 zwolnienia jest konieczne, aby:

a) wartość dostawy towarów wraz z podatkiem przekraczała kwotę stanowiącą równowartość 175 EUR,

b) zagraniczny podróżny udowodnił swój status przy pomocy dokumentów podróży lub innych wydanych przez władze dokumentów uznawanych przez Węgry, służących do identyfikacji osoby (zwanych dalej łącznie »dokumentami podróży«),

c) w miejscu opuszczenia Wspólnoty przez towary właściwy organ poświadczył, że opuściły one jej terytorium, poprzez umieszczenie potwierdzenia i pieczęci na formularzu wydanym w tym celu przez organy podatkowe państwa lub na jakimkolwiek innym formularzu dopuszczonym przez krajowe organy podatkowe, zawierającym dane określone w ust. 10 (zwanymi dalej łącznie »formularzem wniosku o zwrot podatku«), przy czym wymaga się w tym celu jednoczesnego przedstawienia dostarczonych towarów i oryginału faktury potwierdzającej ich dostawę.

2. Aby móc skorzystać ze zwolnienia, sprzedawca towarów oprócz wystawienia faktury musi wypełnić formularz wniosku o zwrot podatku na wniosek zagranicznego podróżnego. Dane identyfikacyjne zagranicznego podróżnego widniejące na fakturze i na formularzu wniosku o zwrot podatku nie mogą się różnić od danych widniejących w dokumencie podróży. Zagraniczny podróżny jest obowiązany przedstawić dokumenty podróży sprzedawcy towarów. Formularz wniosku o zwrot podatku może zawierać wyłącznie informacje dotyczące dostawy towarów objętych jedną fakturą, w związku z czym informacje te nie mogą się różnić od informacji zawartych na fakturze. Formularz wniosku o zwrot podatku jest sporządzany w trzech egzemplarzach przez sprzedawcę towarów, który przekazuje podróżnemu dwa pierwsze egzemplarze i zachowuje trzeci egzemplarz w swojej własnej dokumentacji księgowej.

3. Gdy organ celny zaświadcza o wyprowadzeniu towarów, o którym mowa w ust. 1 lit. c), odbiera od podróżnego drugi egzemplarz formularza wniosku o zwrot podatku opatrzonego potwierdzeniem i pieczęcią.

4. Zwolnienie z podatku jest uzależnione od spełnienia warunku:

a) że sprzedawca towarów jest w posiadaniu pierwszego egzemplarza formularza wniosku o zwrot podatku opatrzonego potwierdzeniem i pieczęcią, o którym mowa w ust. 1 lit. c), oraz

b) jeżeli podatek został pobrany w momencie dostawy towarów, że sprzedawca zwraca podatek zagranicznemu podróżnemu zgodnie z ust. 5–8.

5. Zagraniczny podróżny osobiście lub pełnomocnik działający w jego imieniu i na jego rachunek może złożyć sprzedawcy towarów wniosek o zwrot podatku. W przypadku gdy zagraniczny podróżny:

a) działa osobiście, jest obowiązany przedstawić swoje dokumenty podróży;

b) nie działa osobiście, osoba działająca w jego imieniu i na jego rachunek jest obowiązana załączyć udzielone jej pisemne pełnomocnictwo.

6. W celu uzyskania zwrotu podatku zagraniczny podróżny lub jego pełnomocnik:

a) przekazuje sprzedawcy towarów pierwszy egzemplarz opatrzony potwierdzeniem i pieczęcią zgodnie z ust. 1 lit. c) formularza wniosku o zwrot podatku; oraz

b) przedstawia sprzedawcy towarów oryginalny egzemplarz faktury poświadczający dostawę towarów.

7. Zagraniczny podróżny otrzymuje zwrot podatku w forintach [węgierskich], płatny gotówką. Sprzedawca towarów i zagraniczny podróżny mogą jednakże uzgodnić inną walutę i inny sposób płatności.

8. Sprzedawca towarów jest również zobowiązany do zapewnienia, że faktura potwierdzająca dokonanie dostawy towarów nie będzie stanowiła podstawy do złożenia nowego wniosku o zwrot podatku. W tym celu musi on, przed zwróceniem [podróżnemu] oryginału faktury, zamieścić na niej adnotację »VAT rozliczony« i sporządzić kopię faktury zawierającej tę wzmiankę, którą to kopię jest on zobowiązany przechowywać w swojej dokumentacji.

[…]”.

14 Zgodnie z art. 102 ust. 1 ustawy o VAT zwalnia się od podatku świadczenie usług, jeżeli jest ono bezpośrednio związane z towarami:

„[…]

b) które opuszczają terytorium Wspólnoty w ramach procedury wywozu, a opuszczenie przez nie terytorium Wspólnoty jest poświadczone przez organ w rozumieniu art. 98 ust. 2 lit. a);

[…]”.

Ustawa nr LXXIV z 1992 r. o podatku od wartości dodanej

15 Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (ustawa nr LXXIV z 1992 r. o podatku od wartości dodanej, *Magyar Közlöny* 1992/128), obowiązująca do dnia 31 grudnia 2007 r., zawierała w wykazie dostaw towarów i świadczenia usług zwolnionych na mocy art. 30 ust. 1 tej ustawy w związku z jej załącznikiem 2 „zwrot podatku na rzecz zagranicznych podróżnych dokonany przez przedsiębiorcę na podstawie przepisów szczególnych”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

16 W 2020 r. Határ Diszkont sprzedała różne towary nabywcom niebędącym rezydentami Unii w swoim sklepie w Tompie (Węgry) w pobliżu granicy serbsko-węgierskiej.

17 Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że w tym samym dniu owi nabywcy dokonywali wywozu towarów zakupionych na Węgrzech oraz że faktury dotyczące płatności gotówkowych za te zakupy zawierały wzmiankę „VAT rozliczony”. Po dokonaniu wywozu Határ Diszkont zwracała rzeczonym nabywcom całą kwotę VAT, która została wskazana na fakturze, i wystawiała w związku z tym kasowy dowód wypłaty, na którym znajdowały się podpisy wystawcy i odbiorcy.

18 Z tytułu zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT Határ Diszkont fakturowała tym nabywcom niebędącym rezydentami Unii koszty odpowiadające 15 % zwróconego VAT. W dniu zwrotu VAT Határ Diszkont wystawiała zatem faktury za koszty zarządzania tą dokumentacją, których zapłata w gotówce była poświadczona dowodem wpłaty. W swoich deklaracjach VAT Határ Diszkont ujmowała dochody z tytułu tych opłat za zarządzanie dokumentacją jako wynagrodzenie za świadczenie usług zwolnionych.

19 Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika również, że informacje dotyczące kosztów zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT były wywieszone w sklepie Határ Diszkont i że zagraniczni nabywcy byli informowani ustnie zarówno o istnieniu tych kosztów, jak i o sposobie ich obliczania.

20 Podczas kontroli podatkowej za rok 2020 przeprowadzonej przez Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (dyrekcję ds. podatków i ceł departamentu Bács-Kiskun, należącą do krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry, zwaną dalej

„organem podatkowym pierwszej instancji") Határ Diszkont utrzymywała, że usługi zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT były zwolnione z podatku, przy czym kilkakrotnie zmieniała swoje stanowisko co do powodu tego zwolnienia.

21 W uwagach dotyczących protokołu tej kontroli Határ Diszkont podniosła w szczególności, że koszty zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT można uznać za wynagrodzenie za świadczenie usług finansowych zwolnione na podstawie art. 86 ust. 1 lit. d) i e) ustawy o VAT. Podobnie, zdaniem Határ Diszkont, zwolnienie przewidziane dla świadczenia usług bezpośrednio związanych z eksportem towaru, przewidziane w art. 102 ust. 1 lit. b) ustawy o VAT, również mogło mieć do niej zastosowanie w niniejszej sprawie. Határ Diszkont oświadczyła ponadto, że zgodnie z informacjami otrzymanymi od Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (departamentu ds. stosunków z użytkownikami i informacji centralnej dyrekcji krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry, zwanego dalej „departamentem ds. stosunków z użytkownikami"), w odpowiedzi na zadane mu w trakcie tej kontroli pytanie, koszty zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT należy uznać za koszty dodatkowe, w rozumieniu art. 70 ust. 1 lit. b) ustawy o VAT, związane z dostawą towarów zwolnioną z VAT na podstawie art. 99 tej ustawy oraz że jako koszty dodatkowe koszty te dzieliły los transakcji głównej w odniesieniu do systemu opodatkowania VAT.

22 Organ podatkowy pierwszej instancji odrzucił wszystkie podstawy zwolnienia przedstawione przez Határ Diszkont i w swojej decyzji z dnia 22 lipca 2022 r. stwierdził, że ciąży na niej zaległość w VAT.

23 W tej decyzji ów organ zbadał przede wszystkim, czy usługę zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT można uznać za usługę pomocniczą w stosunku do dostawy towarów, i stwierdził, że stanowi ona samodzielne świadczenie. Podkreślił on w szczególności fakt, że dostawa towarów i świadczenie tej usługi nie pokrywały się w czasie, w związku z czym nie można było uznać, że wspomniana usługa ułatwiała lub uzupełniała dostawę tych towarów. Organ ten podkreślił również, że usługi zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT nie można uznać za niezbędną do realizacji dostawy towarów, która została zakończona wraz z wyprowadzeniem tych towarów z terytorium Unii. Podobnie zdaniem tego organu usługa świadczona przez Határ Diszkont nie ułatwiała ani wykorzystania, ani konsumpcji wspomnianych towarów, z których dostawą nie była zatem związana. Ponadto organ ten zauważył, że Határ Diszkont sama potraktowała usługę zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT jako samodzielne świadczenie, ponieważ nie włączyła kosztów związanych z tą usługą do podstawy opodatkowania dostawy towarów i wskazała na fakturach inny termin wykonania niż dzień dostawy.

24 Następnie, po pierwsze, w odniesieniu do zwolnienia przewidzianego w art. 86 ust. 1 lit. d) i e) ustawy o VAT, który odpowiada art. 135 ust. 1 lit. d) i e) dyrektywy VAT, organ podatkowy pierwszej instancji doszedł do wniosku, że usługa świadczona przez Határ Diszkont na rzecz zagranicznego podróżnego była zadaniem o charakterze administracyjnym i nie mogła zostać uznana za usługę finansową zwolnioną z podatku w rozumieniu tych przepisów. Po drugie, w odniesieniu do zwolnienia świadczenia usług związanych z eksportem towarów, o którym mowa w art. 102 ust. 1 lit. b) ustawy o VAT, odpowiadającego art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT, organ podatkowy pierwszej instancji powtórzył zasadniczo, że zwrot VAT zagranicznemu podróżnemu był nową transakcją, która nie była bezpośrednio związana z dostawą towarów. Wreszcie ów organ podatkowy potwierdził, że kwotę VAT związanego z kosztami zarządzania należy określić na podstawie kwoty wykazanej na fakturze z tytułu tych kosztów, uznanej za kwotę netto podatku.

25 W odwołaniu od decyzji organu podatkowego pierwszej instancji Határ Diszkont podniosła, że wnioski tego organu są sprzeczne z art. 70 ust. 1 lit. b), art. 86 ust. 1 lit. d) i e) oraz art. 102 ust. 1 lit. b) ustawy o VAT. Podniosła ona również, że istnienie rozbieżności w ocenie jej przypadku między organem podatkowym pierwszej instancji a departamentem stosunków z użytkownikami narusza zasadę pewności prawa.

26 Decyzją z dnia 27 października 2022 r. dyrekcja ds. odwołań utrzymała w mocy decyzję organu podatkowego pierwszej instancji, uznawszy, że została ona prawidłowo uzasadniona. W swojej decyzji dyrekcja ds. odwołań uznała również, że informacje dostarczone Határ Diszkont przez departament ds. stosunków z użytkownikami dotyczyły pytania sformułowanego w sposób bardzo ogólny, w którym nie było mowy o zasadniczej okoliczności, że dostawa towarów i świadczenie usług polegające na zarządzaniu dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT są od siebie całkowicie odrębne, a nie jednoczesne, oraz że usługa świadczona przez Határ Diszkont nie jest warunkiem koniecznym zwrotu tego podatku.

27 Határ Diszkont wniosła skargę do sądu odsyłającego, Szegedi Törvényszék (sądu w Segedynie, Węgry), żądając uchylenia decyzji dyrekcji ds. odwołań ze skutkiem w odniesieniu do decyzji organu podatkowego pierwszej instancji.

28 W pierwszej kolejności sąd odsyłający jest zdania, w przeciwieństwie do dyrekcji ds. odwołań, że prowadzenie spraw dotyczących zwrotu VAT należy uznać za świadczenie pomocnicze w stosunku do dostawy zwolnionej z VAT w rozumieniu art. 78 akapit pierwszy lit. b) dyrektywy VAT oraz że ma ono również charakter świadczenia usług bezpośrednio związanego z wywozem towarów, w związku z czym jest ono również zwolnione z VAT na mocy art. 146 ust. 1 lit. e) tej dyrektywy.

29 Na poparcie swojego stanowiska sąd odsyłający podnosi przede wszystkim, że ponieważ usługa zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT i fakturowanie związanych z tym kosztów nie mogą mieć miejsca bez dokonania dostaw towarów na rzecz nabywców niebędących rezydentami w Unii, ta usługa zarządzania jest niezbędnym następstwem wszystkich dostaw towarów dokonanych na rzecz tego rodzaju nabywców na podstawie właściwych przepisów ustawowych. W związku z tym, opierając się również na zasadach wypracowanych przez Trybunał w wyroku z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), sąd odsyłający uważa, że oddzielenie zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT od odpowiednich dostaw towarów byłoby sztuczne.

30 Następnie, co się tyczy okoliczności, że koszty zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT i dostawa towarów nie występują jednocześnie, sąd odsyłający przypomina, że art. 78 akapit pierwszy lit. b) dyrektywy VAT dotyczy kosztów dodatkowych, które zwiększają podstawę opodatkowania, nawet jeśli koszty te niekoniecznie występują w tym samym momencie co dostawa odpowiednich towarów. Trybunał potwierdził już w wyroku z dnia 2 grudnia 2010 r., Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), że „odrębna opłata manipulacyjna", zafakturowana odrębnie od usług, za które płatność ta stanowiła wynagrodzenie, może stanowić koszty dodatkowe.

31 Wreszcie, co się tyczy zwolnienia przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT, dotyczącego świadczenia usług bezpośrednio związanych z eksportem towarów, sąd odsyłający uważa, że bezpośredni związek wymagany przez ten przepis, zgodnie z jego wykładnią dokonaną

przez Trybunał w wyroku z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), istnieje, gdy świadczenie usług ma charakter dodatkowy w rozumieniu art. 78 akapit pierwszy lit. b) dyrektywy VAT w stosunku do wywozu.

32 W drugiej kolejności sąd odsyłający ma wątpliwości co do zgodności z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań praktyki organu podatkowego, który przez kilka lat uznawał, że usługi zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT wykazane na fakturze przez Határ Diszkont były skutecznie zwolnione z VAT przed złożeniem wniosku o zapłatę VAT od tych usług z mocą wsteczną, bez uprzedniego poinformowania Határ Diszkont o zmianie swojego stanowiska. Sąd ten zastanawia się w szczególności nad zgodnością takiej praktyki z orzecznictwem Trybunału wynikającym z wyroku z dnia 14 września 2006 r., Elmeka (od C-181/04 do C-183/04, EU:C:2006:563).

33 Ponadto sąd odsyłający jest zdania, że Határ Diszkont przedstawiła departamentowi stosunków z użytkownikami dokładny opis stanu faktycznego, wskazując wyraźnie, że koszty zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT były należne w tym samym czasie co zwrot VAT, a nie w chwili dostawy towarów, oraz że organ ten udzielił Határ Diszkont niewiążących informacji, które były sprzeczne z wnioskami organu podatkowego pierwszej instancji. Tymczasem sąd odsyłający podkreśla, że o ile udzielone w trakcie kontroli podatkowej informacje departamentu ds. stosunków z użytkownikami nie mogły wpłynąć na zachowanie Határ Diszkont, o tyle świadczą one o tym, że organy podatkowe są podzielone w odniesieniu do spornej kwestii.

34 W trzeciej kolejności, biorąc pod uwagę fakt, że Határ Diszkont w sposób oczywisty nie ma możliwości przeniesienia a posteriori VAT należnego organom podatkowym w odniesieniu do kosztów zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT, na nabywców niebędących rezydentami w Unii, sąd odsyłający ma również wątpliwości co do decyzji organu podatkowego pierwszej instancji o uznaniu tych kosztów za kwotę netto podatku, a nie za kwotę brutto obejmującą VAT. Sąd odsyłający powołuje się na orzecznictwo Trybunału (wyroki: z dnia 6 października 2005 r., MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591; z dnia 15 maja 2014 r., Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328), zgodnie z którym podstawą opodatkowania VAT jest świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzymał podatnik.

35 W tych okolicznościach Szegedi Törvényszék (sąd okręgowy w Segedynie) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy praktyka państwa członkowskiego, które uznaje, że zarządzanie zwrotem VAT na rzecz zagranicznych podróżnych – obejmujące formalności administracyjne od wydania standardowych formularzy wniosku o zwrot VAT do zwrotu tego podatku – z tytułu którego VAT musi zostać naliczony i zapłacony na zasadach ogólnych, jest niezależnym świadczeniem usług odrębnym od zwolnionej z podatku dostawy towarów, w przypadku gdy pobranie opłaty za zarządzanie i wystawienie faktury z tytułu tej opłaty, stanowiącej określony procent VAT podlegającego zwrotowi, następują jednocześnie ze zwrotem VAT, w chwili innej niż chwila dostawy i wystawienia faktury za towary oraz po dokonaniu przez nabywcę zapłaty wynagrodzenia za towary i po wywiezieniu tych towarów do państwa niebędącego członkiem Unii, jest zgodna z art. 1 ust. 2, art. 2 ust. 1 lit. c), art. 78 i art. 146 ust. 1 lit. e) [dyrektywy VAT]?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy praktyka państwa członkowskiego polegająca na tym, że opłata pobierana z tytułu zarządzania zwrotem VAT w następstwie dostawy towarów dokonanej na rzecz zagranicznych podróżnych nie jest uznawana za zwolnioną z podatku jako »transakcja dotycząca płatności lub należności«, jest zgodna z art. 135 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT?

3) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytania pierwsze i drugie, czy praktyka państwa członkowskiego, zgodnie z którą wystawca faktur dotyczących opłaty za zarządzanie jest również zobowiązany do zapłaty VAT z mocą wsteczną, mimo iż organ podatkowy wielokrotnie kontrolował go już w latach poprzedzających kontrolę i w trakcie tych kontroli zbadał, nie zgłaszając jednak żadnych zastrzeżeń, stosowaną przez tego wystawcę faktur praktykę polegającą na uznawaniu opłaty za zarządzanie za zwolnioną z VAT i nie poinformował go o tym, że zmieniły się przepisy państwa członkowskiego obowiązujące do dnia 31 grudnia 2007 r., w których wśród usług zwolnionych z podatku wyraźnie wymieniono »zwrot podatku na rzecz zagranicznych podróżnych dokonany przez przedsiębiorcę na podstawie przepisów szczególnych«, jest zgodna z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań jako podstawową zasadą wspólnego systemu VAT?

4) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytania od pierwszego do trzeciego, czy praktyka organu podatkowego państwa członkowskiego polegająca na przyjęciu za podstawę opodatkowania VAT wynagrodzenia, które ujęto w wystawionych fakturach dotyczących opłaty za zarządzanie jako zwolnione z podatku, od której to podstawy opodatkowania, zgodnie z decyzją organu podatkowego, wystawca faktur jest zobowiązany zapłacić VAT zgodnie z zasadami ogólnymi, mimo iż wynagrodzenie zapłacone przez zagranicznych podróżnych nie obejmuje tej kwoty, jest zgodna z przepisami art. 73 i 78 dyrektywy VAT?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

36 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 1 ust. 2, art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 78 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że działalność polegająca na zarządzaniu dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT, który nabywcy niebędący rezydentami Unii zapłacili przy nabyciu towarów, które następnie przewieźli poza Unię, stanowi świadczenie usług odrębne i niezależne od odpowiedniej zwolnionej dostawy towarów, i jako taka powinna podlegać VAT. Gdyby tak było, sąd ten zastanawia się, czy taką usługę należy uznać za zwolnioną na mocy art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT.

37 W tym względzie należy przypomnieć, że do celów VAT każdą transakcję należy zwykle uznawać za odrębną i niezależną, jak to wynika z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT (wyroki: z dnia 25 lutego 1999 r., CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, pkt 29; z dnia 27 października 2005 r., Levob Verzekeringen i OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, pkt 20; a także z dnia 18 kwietnia 2024 r., Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, pkt 35).

38 Niemniej, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne (wyroki: z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 69; z dnia

9 marca 2023 r., Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, pkt 40; z dnia 18 kwietnia 2024 r., Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 Jedno świadczenie występuje w szczególności wtedy, gdy co najmniej dwa elementy lub co najmniej dwie czynności, dokonane przez podatnika na rzecz klienta, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (wyroki: z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 70; z dnia 9 marca 2023 r., Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, pkt 40; z dnia 18 kwietnia 2024 r., Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 Jest tak również w sytuacji, gdy należy uznać, że co najmniej jeden element stanowi świadczenie główne, natomiast inne elementy stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych traktowanych z punktu widzenia podatkowego tak jak świadczenie główne. Świadczenie jest uznawane za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego usługodawcy (wyroki: z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 71; z dnia 18 kwietnia 2024 r., Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Trybunał orzekł, że transakcja złożona w aspekcie gospodarczym z jednego świadczenia nie powinna być sztucznie rozdzielana, aby nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT [wyroki: z dnia 17 stycznia 2013 r., BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 31; z dnia 4 maja 2023 r., Finanzamt X (Trwale zainstalowane wyposażenie i urządzenia), C-516/21, EU:C:2023:372, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo].

42 Tymczasem sprawa w postępowaniu głównym dotyczy usługi zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT świadczonej przez Határ Diszkont nabywcom niebędącym rezydentami Unii nabywającym towary, których dostawa spełnia przesłanki skorzystania ze zwolnienia podatkowego przewidzianego dla wywozu.

43 Zgodnie z informacjami, którymi dysponuje Trybunał, owa usługa zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT polega, po pierwsze, na sprawdzeniu przy sprzedaży ważności dokumentu podróży nabywcy niebędącego rezydentem, wystawieniu formularza wniosku o zwrot podatku i faktury sprzedaży, weryfikacji formularza wniosku o zwrot podatku przeniesionego przez tego nabywcę do celów zwrotu VAT, a także na upewnieniu się, że formalności wymagane na granicy zostały spełnione przez organy celne, a następnie na zmianie, skopiowaniu i zarchiwizowaniu faktury sprzedaży. Po drugie, wspomniana usługa polega na zwrocie w gotówce kwoty, jaką nabywca niebędący rezydentem zapłacił tytułem zaliczki na poczet VAT, wystawieniu kasowego dowodu wypłaty podpisanego przez kupującego, faktury za koszty zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT oraz pokwitowania zapłaty podpisanego przez nabywcę niebędącego rezydentem, i na koniec pobraniu tej opłaty za te koszty w gotówce.

44 Sąd odsyłający uważa, że ta sama usługa stanowi co do zasady świadczenie pomocnicze w stosunku do dostawy towarów. Niemniej jednak wydaje się, że ma on wątpliwości co do zasadności tej oceny ze względu na to, że księgowanie i fakturowanie kosztów zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT nie ma miejsca w tym samym czasie co dostawa i fakturowanie towarów, lecz w chwili zwrotu VAT, po zapłacie ceny tych towarów przez nabywcę i ich wywozie do państwa trzeciego.

45 W ramach współpracy ustanowionej na podstawie art. 267 TFUE na sądach krajowych spoczywa obowiązek określenia, czy w konkretnej sprawie podatnik dokonuje jednego świadczenia, jak też przeprowadzenia całościowej ostatecznej oceny stanu faktycznego w tym zakresie. Jednakże Trybunał powinien dostarczyć wskazanym sądom wszystkich istotnych wskazówek w zakresie wykładni prawa Unii, które mogą być przydatne przy rozstrzyganiu sprawy zawisłej przed tymi sądami (wyroki: z dnia 27 października 2005 r., Levob Verzekeringen i OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, pkt 23; z dnia 17 stycznia 2013 r., BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 33; a także z dnia 18 kwietnia 2024 r., Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 W tym względzie należy zauważyć, po pierwsze, że o ile prawdą jest, iż istnieje pewien związek między świadczeniem usługi zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT a odpowiadającą jej dostawą towarów zwolnioną z podatku, zważywszy, że świadczenie tej usługi zakłada istnienie rzeczonej dostawy, o tyle Trybunał stwierdził już, że taki związek nie może sam w sobie wystarczyć do ustalenia, czy istnieje jedno złożone świadczenie do celów VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 9 marca 2023 r., Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 Aby bowiem kilka elementów lub czynności dokonanych przez podatnika można było uznać za jedno świadczenie w rozumieniu orzecznictwa Trybunału przypomnianego w pkt 39 niniejszego wyroku, nierozerwalny związek między tymi elementami lub czynnościami musi koniecznie być wzajemny, tak aby jeden element lub akt zależał od drugiego i odwrotnie. Tymczasem w niniejszej sprawie dostawa towarów, która następuje przed zakończeniem usługi zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT, nie zależy w żaden sposób od tej usługi.

48 Ponadto świadczenie usługi zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT i związana z nią dostawa towarów również mogą zostać rozdzielone.

49 Po pierwsze, z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że świadczenie usługi zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT nie stanowi koniecznego zakończenia dostawy towarów. Jeżeli bowiem nabywca niebędący rezydentem Unii ostatecznie nie przetransportuje towarów nabytych w państwie trzecim, zwolnienie, o którym mowa w art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, nie będzie miało do niego zastosowania i nie będzie on mógł ubiegać się o zwrot VAT, lecz dostawa zostanie jednak uznana za dokonaną, ponieważ prawo do rozporządzania towarami jak właściciel zostało przeniesione na tego nabywcę. To samo dotyczy sytuacji, gdy nabywca niebędący rezydentem Unii wywozi towary poza terytorium Unii, ale nie przedstawia ich na granicy w urzędzie celnym, aby uzasadnić ich wyprowadzenie z tego terytorium. W związku z tym, nawet jeśli VAT nie zostanie zwrócony ze względu na to, że nie zostały spełnione formalne przesłanki zwrotu podatku, w danym wypadku w braku przekonującego dowodu na wyprowadzenie towarów z terytorium Unii lub w braku złożenia przez nabywcę wniosku o zwrot, dostawa nadal będzie miała miejsce, a nabyte towary będą swobodnie dostępne dla nabywcy.

50 Z powyższych rozważań wynika, że usługi zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT i dostawy towarów rozpatrywanych w postępowaniu głównym nie można uznać za tak ściśle ze sobą związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 39 niniejszego wyroku.

51 Po drugie, nawet przy założeniu, że zwolnienie z VAT, z którego mogą korzystać nabywcy towarów, którzy korzystają z usługi zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT, z zastrzeżeniem spełnienia przesłanek przewidzianych prawem dla tego zwolnienia, jest przez nich postrzegane jako zniżka w cenie nabycia tych towarów, okoliczność ta nie pozwala uznać takiej usługi za pomocniczą w stosunku do dostawy tych towarów.

52 Wydaje się bowiem, że działalność zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT realizuje cel autonomiczny w stosunku do dostawy towarów.

53 Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, po pierwsze, że dostawa towarów rozpatrywanych w postępowaniu głównym została zakończona i że nabywcy niebędący rezydentami Unii nabyli prawo do pełnego rozporządzania towarami zakupionymi od Határ Diszkont i do ich przetransportowania poza Unię niezwłocznie po dokonaniu zapłaty, bez konieczności świadczenia w tym względzie żadnej usługi dodatkowej. Po drugie, aby móc skorzystać z usługi zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT po dostawie, do nabywcy, który już dysponuje swoim towarem, należy podjęcie dodatkowych kroków w postaci ponownego udania się do sklepu Határ Diszkont i dostarczenia jej dokumentacji wymaganej przez prawo w celu skorzystania ze zwolnienia przewidzianego dla wywozu. Nie można zatem wykluczyć, że kupujący po nabyciu towaru postanowi nie korzystać z tej usługi i w ten sposób zrezygnuje ze zwrotu VAT, który zapłacił przy zakupie tego towaru.

54 Zatem zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w pkt 40 niniejszego wyroku usługa zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT nie może zostać uznana za świadczenie pomocnicze w stosunku do dostawy towarów, ponieważ nie stanowi ona zwykłego sposobu skorzystania w lepszych warunkach z tej dostawy, lecz cel sam w sobie.

55 Wreszcie w celu udzielenia sądowi odsyłającemu pełnej odpowiedzi należy zauważyć, że do celów wykładni art. 78 dyrektywy VAT i zgodnie z orzecznictwem Trybunału usługa zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT i dostawa towarów rozpatrywane w postępowaniu głównym, ponieważ stanowią transakcje niezależne, nie są objęte tą samą podstawą opodatkowania. Tym samym koszty związane z taką usługą, która stanowi niezależne świadczenie i cel sam w sobie dla usługobiorcy, nie mogą stanowić, w rozumieniu tego art. 78, kosztów dodatkowych w stosunku do dostawy towarów (zob. podobnie wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r., BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, pkt 49).

56 W związku z tym, z zastrzeżeniem ostatecznych ocen, których dokonanie należy zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w pkt 45 niniejszego wyroku do sądu odsyłającego, wydaje się, że usługa zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT świadczona przez Határ Diszkont stanowi świadczenie odrębne i niezależne od odpowiedniej dostawy towarów, w związku z czym z punktu widzenia podatkowego nie jest ono traktowane jak ta dostawa w dziedzinie VAT.

57 W odniesieniu do zwolnienia przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT należy najpierw przypomnieć, że uzupełnia ono zwolnienie przewidziane w art. 146 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy i ma na celu, podobnie jak to drugie zwolnienie, zapewnienie opodatkowania danych świadczeń usług w miejscu ich przeznaczenia, czyli w miejscu konsumpcji wywożonych produktów (wyrok z dnia 29 czerwca 2017 r., L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, pkt 19).

58 W tym względzie z brzmienia art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT wynika, że zwolnione z VAT jest świadczenie usług, łącznie z usługami transportu i transakcjami pomocniczymi, ale z wyłączeniem świadczenia usług zwolnionych zgodnie z art. 132 i 135, w przypadku gdy są one bezpośrednio związane z eksportem lub importem towarów objętych przepisami art. 61 i art. 157 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy.

59 Tymczasem, jak zauważyła rzeczniczka generalna w pkt 61 i 62 opinii, żaden element akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie pozwala uznać, że towary będące przedmiotem rozpatrywanego w postępowaniu głównym wywozu znajdują się w jednej z sytuacji, o których mowa w art. 146 ust. 1 lit. e) wspomnianej dyrektywy.

60 Po pierwsze, z akt tych nie wynika bowiem, że rozpatrywane wywozy dotyczą towarów, które zgodnie z art. 61 dyrektywy VAT albo nie znajdują się w swobodnym obrocie w Unii, lecz są przeznaczone do umieszczenia w wolnym obszarze celnym lub objęcia procedurą składu celnego lub które korzystają z procedury odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem z należności celnych przywozowych lub procedury tranzytu zewnętrznego, albo znajdują się w swobodnym obrocie, lecz korzystają z procedury tranzytu wewnątrzwspólnotowego. Po drugie, z akt tych nie wynika, że art. 157 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, który dotyczy możliwości zwolnienia przez państwa członkowskie przywozu towarów, które mają zostać objęte procedurą składu innego niż skład celny, ma znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym.

61 W każdym razie, nawet gdyby sąd odsyłający stwierdził, że przynajmniej niektóre z transakcji będących przedmiotem sporu w postępowaniu głównym wchodzą w zakres stosowania sytuacji, o których mowa w art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT, należy przypomnieć, że ustanowiony w tym przepisie wymóg bezpośredniego związku między świadczeniem usług a wywozem danych towarów oznacza w szczególności, że ze względu na swój przedmiot wspomniane świadczenie usług przyczynia się do rzeczywistego przeprowadzenia transakcji wywozu (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

62 Tymczasem w niniejszej sprawie, biorąc pod uwagę cechy charakterystyczne prowadzonej przez Határ Diszkont działalności w zakresie zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT, nie można dojść do wniosku, że działalność ta przyczynia się do rzeczywistego przeprowadzenia transakcji wywozu. Transakcja wywozu jest bowiem dokonywana w całości przez nabywcę zagranicznego niezależnie od usługi zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT, która nie ma żadnego wpływu na przebieg tej transakcji i która ma ponadto miejsce później, gdy transakcja ta została już zakończona.

63 Z tych względów rozpatrywana w postępowaniu głównym usługa zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT nie jest objęta zwolnieniem przewidzianym w art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT.

64 Wniosek ten jest zgodny z wymogiem ścisłej wykładni wyrażeń użytych do określenia rzeczonych zwolnień, ponieważ owe zwolnienia stanowią wyjątki od zasady ogólnej, zgodnie z którą VAT pobierany jest od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika [zob. analogicznie wyroki: z dnia 7 kwietnia 2022 r., I (Zwolnienie usług opieki szpitalnej z VAT), C-228/20, EU:C:2022:275, pkt 34; z dnia 18 kwietnia 2024 r., Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo].

65 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 1 ust. 2, art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 78 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że działalność polegająca na zarządzaniu dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT, który nabywcy niebędący rezydentami Unii zapłacili przy nabyciu towarów, które następnie przewieźli poza Unię, stanowi świadczenie usług odrębne i niezależne od odpowiedniej zwolnionej dostawy towarów, i jako taka powinna podlegać VAT. Takie świadczenie usług nie wchodzi w zakres zwolnienia przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. e) tej dyrektywy.

W przedmiocie pytania drugiego

66 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 135 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że działalność polegająca na zarządzaniu dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT, który nabywcy niebędący rezydentami Unii zapłacili przy nabyciu towarów, które następnie przewieźli poza Unię, wchodzi w zakres transakcji zwolnionych, o których mowa w tym przepisie.

67 Jeśli chodzi o art. 135 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT, należy przypomnieć, że zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie zwalniają z VAT transakcje dotyczące „rachunków depozytowych, rachunków bieżących, płatności, przelewów, długów, czeków i innych zbywalnych instrumentów finansowych”.

68 Jak orzekł Trybunał, transakcje te, w tym transakcje dotyczące „płatności” lub „przelewów”, należą do kategorii transakcji finansowych i dotyczą w szczególności instrumentów płatniczych, których sposób funkcjonowania wiąże się z transferem pieniędzy (zob. podobnie wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

69 Z orzecznictwa Trybunału wynika zatem, że świadczenie usług może zostać zakwalifikowane jako „transakcja dotycząca przelewów” lub „transakcja dotycząca płatności” w rozumieniu art. 135 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT wyłącznie pod warunkiem, że w jej wyniku nastąpią zmiany prawne i finansowe charakteryzujące przekazanie kwoty pieniężnej.

70 W zakres tego przepisu nie wchodzi zaś zwykłe świadczenie rzeczowe, techniczne lub administracyjne, które nie wywołuje takich zmian (wyrok z dnia 25 lipca 2018 r., DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

71 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem kryterium umożliwiające odróżnienie transakcji skutkującej przeniesieniem środków pieniężnych i powodującej zmiany prawne i finansowe, objętej przewidzianym w tym przepisie zwolnieniem, od transakcji niemającej takich skutków i w konsekwencji nieobjętej nim opiera się na tym, czy rozważana transakcja przenosi faktycznie lub potencjalnie własność danych środków pieniężnych lub też skutkuje pełnieniem szczególnych i istotnych funkcji takiego przeniesienia (wyrok z dnia 3 października 2019 r., Cardpoint, C-42/18, EU:C:2019:822, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

72 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że Határ Diszkont nie przeniosła w sposób faktyczny lub potencjalny własności środków na nabywców niebędących rezydentami Unii. Ograniczyła się ona do zatrzymania kwot VAT od omawianych zakupów towarów w oczekiwaniu na dostarczenie przez tych nabywców dokumentacji umożliwiającej wykazanie, że warunki zwolnienia przewidziane dla wywozu zostały rzeczywiście spełnione. Po dostarczeniu jej odpowiedniej dokumentacji pozwalającej na ustalenie, że z tytułu tych zakupów nie był należny VAT, zwróciła ona odpowiednie kwoty.

73 W związku z tym, mimo że usługa zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT świadczona przez Határ Diszkont wiązała się co do zasady z przekazaniem kwot w gotówce, świadczenie to należy uznać nie za świadczenie finansowe w rozumieniu orzecznictwa Trybunału, lecz za świadczenie administracyjne.

74 Na pytanie drugie należy zatem odpowiedzieć, iż art. 135 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że działalność polegająca na zarządzaniu dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT, który nabywcy niebędący rezydentami Unii zapłacili przy nabyciu towarów, jakie następnie przewieźli poza Unię, nie wchodzi w zakres transakcji zwolnionych, o których mowa w tym przepisie.

W przedmiocie pytania trzeciego

75 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie temu, by organ podatkowy opodatkował VAT a posteriori niektóre usługi, w przypadku gdy organ ten przez kilka lat kontrolował i akceptował deklaracje VAT podatnika, przy czym nie kwestionował zakwalifikowania tych usług jako usług zwolnionych z VAT i nie informował tego podatnika o zmianie, jaka nastąpiła w obowiązujących przepisach krajowych, które we wcześniejszej wersji wyraźnie wymieniały te usługi wśród działalności zwolnionej z VAT, podczas gdy w następstwie wniosku o wydanie opinii złożonego zgodnie z obowiązującymi przepisami krajowymi podatnik ten otrzymał od organu podatkowego odpowiedź, zgodnie z którą te same usługi należy uznać za koszty dodatkowe w stosunku do zwolnionej z podatku dostawy towarów dzielącej los transakcji głównej w zakresie systemu zwolnienia z VAT.

76 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań zalicza się do podstawowych zasad Unii i wiąże każdy organ krajowy, któremu powierzono stosowanie prawa Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 lipca 2002 r., Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, pkt 44; z dnia 16 stycznia 2025 r., BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, pkt 64 i przytoczone tam orzecznictwo).

77 Wynika stąd, że przy wykonywaniu przepisów dyrektywy VAT organy krajowe są zobowiązane do przestrzegania tej zasady.

78 Prawo do powoływania się na tę zasadę przysługuje każdemu podmiotowi prawa, w którym organ administracyjny wzbudził nadzieje opierające się na udzielonych mu przez ten organ precyzyjnych zapewnieniach (wyroki: z dnia 9 lipca 2015 r., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, pkt 43; z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 44; a także z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 90 i przytoczone tam orzecznictwo).

79 W tym względzie należy zbadać, czy działania organu administracji wywołały w świadomości ostrożnego i należycie poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonalne oczekiwania, a jeśli tak, to należy ustalić uzasadniony charakter tychże oczekiwań (wyroki: z dnia 9 lipca 2015 r., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, pkt 44; a także z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

80 Opisana w postanowieniu odsyłającym praktyka administracyjna krajowych organów podatkowych nie wydaje się wskazywać, że przesłanki te zostały spełnione w sprawie rozstrzyganej w postępowaniu głównym.

81 Po pierwsze, co się tyczy braku zakwestionowania w ramach kilku kontroli podatkowych zakwalifikowania jako transakcji zwolnionych z VAT działalności zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT, z orzecznictwa wynika, że samo akceptowanie, nawet przez kilka lat, przez krajowe organy podatkowe deklaracji VAT, które nie obejmują kwot dotyczących niektórych transakcji dokonanych przez podatnika, nie jest równoznaczne z dokładnym zapewnieniem udzielonym przez ten organ co do niestosowania VAT do tych transakcji i w związku z tym nie może prowadzić do powstania w tym względzie uzasadnionych oczekiwań (zob. podobnie wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 92).

82 Podobnie, jak zauważyła w istocie rzeczniczka generalna w pkt 73 opinii, okoliczność, że przez kilka lat krajowe organy podatkowe akceptowały deklaracje VAT Határ Diszkont i nie kwestionowały w trakcie kontroli podatkowych zakwalifikowania transakcji zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT jako transakcji zwolnionych z VAT, nie może a priori wystarczyć, poza zupełnie szczególnymi okolicznościami, do wywołania w świadomości przeciętnie ostrożnego i przezornego podmiotu gospodarczego racjonalnego oczekiwania, że podatek ten nie zostanie zastosowany do takich transakcji (zob. analogicznie wyroki: z dnia 9 lipca 2015 r., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, pkt 46; a także z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 47, 48).

83 W tym względzie z postanowienia odsyłającego wynika, że protokoły kontroli podatkowych „świadczą wyraźnie" o tym, iż organy podatkowe przez lata uznawały, że Határ Diszkont zgodnie z prawem wystawia faktury zwolnione z VAT za usługę zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT. Sąd odsyłający nie dostarcza jednak dalszych wyjaśnień pozwalających ocenić, czy protokoły te mogły wzbudzić uzasadnione oczekiwania co do niestosowania tego podatku do tej usługi.

84 Należy zatem przypomnieć, że precyzyjnymi zapewnieniami w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 78 niniejszego wyroku, mogącymi wzbudzić u jednostki uzasadnione nadzieje, są dokładne, bezwarunkowe i spójne informacje pochodzące z uprawnionych i wiarygodnych źródeł, niezależnie od formy, w jakiej zostały one przekazane. Natomiast nie może powoływać się na naruszenie zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań ten, komu administracja nie udzieliła precyzyjnych zapewnień (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 marca 2013 r., Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, pkt 25; z dnia 16 stycznia 2025 r., BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, pkt 65 i przytoczone tam orzecznictwo).

85 W tym względzie do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy protokoły kontroli zawierały „dokładne zapewnienia" w rozumieniu orzecznictwa Trybunału wspomnianego w pkt 84 niniejszego wyroku co do traktowania pod względem podatkowym usługi zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT rozpatrywanej w postępowaniu głównym.

86 Co się tyczy, po drugie, braku informacji o zmianie, jaka nastąpiła w obowiązujących przepisach krajowych, wystarczy stwierdzić, że z jednej strony takie zaniechanie nie może w żadnym wypadku stanowić „dokładnego zapewnienia" w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 81 niniejszego wyroku. Z drugiej strony zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań nie

nakłada na organy podatkowe obowiązku informowania podatników o wchodzących w życie zmianach przepisów podatkowych, o których powinni wiedzieć przeciętnie ostrożni i przezorni przedsiębiorcy.

87 Po trzecie, co się tyczy informacji dostarczonych przez organ podatkowy, którego dotyczy postępowanie główne, w następstwie wniosku o wydanie opinii złożonego przez Határ Diszkont, podczas gdy kontrola podatkowa była już w toku, wystarczy stwierdzić, że – jak wskazała rzeczniczka generalna w pkt 76 opinii i jak wskazuje również sąd odsyłający – takie informacje „ex post" i o charakterze niewiążącym nie mogły mieć wpływu na będące przedmiotem tej kontroli transakcje, które Határ Diszkont przeprowadziła przed udzieleniem jej tych informacji.

88 Takie informacje pochodzące od organu podatkowego są zatem pozbawione znaczenia w tym kontekście.

89 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, że zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie temu, by organ podatkowy później opodatkował VAT niektóre usługi, w przypadku gdy organ ten przez kilka lat kontrolował i akceptował deklaracje VAT podatnika, przy czym nie kwestionował zakwalifikowania tych usług jako usług zwolnionych z VAT i nie informował tego podatnika o zmianie, jaka nastąpiła w obowiązujących przepisach krajowych, które we wcześniejszej wersji wyraźnie wymieniały te usługi wśród działalności zwolnionej z VAT. W tym kontekście nie ma znaczenia okoliczność, że w następstwie wniosku o wydanie opinii złożonego zgodnie z obowiązującymi przepisami krajowymi podatnik otrzymał od organu podatkowego odpowiedź „ex post" i o charakterze niewiążącym, zgodnie z którą te same usługi należy uznać za koszty dodatkowe w stosunku do zwolnionej z podatku dostawy towarów dzielącej los transakcji głównej w zakresie systemu zwolnienia z VAT.

W przedmiocie pytania czwartego

90 Poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 73 i 78 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce organów podatkowych państwa członkowskiego polegającej na uznaniu, że kwoty zafakturowane w zamian za usługę zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT, to znaczy opłaty za zarządzanie, są kwotami netto niezawierającymi VAT, na podstawie których należy obliczać podatek należny od wystawcy tych faktur.

91 W tym względzie należy przypomnieć, że z art. 1 ust. 2 i art. 73 dyrektywy VAT wynika, że zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny tych towarów i usług, a podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej. Artykuł 78 tej dyrektywy wymienia niektóre elementy, które należą do podstawy opodatkowania. Zgodnie z art. 78 akapit pierwszy lit. a) wskazanej dyrektywy, VAT nie zalicza się do tej podstawy opodatkowania (wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoșin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 32).

92 Zgodnie z zasadą ogólną ustanowioną w art. 73 dyrektywy VAT podstawę opodatkowania odpłatnych dostaw towarów lub świadczenia usług stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane z tego tytułu przez podatnika. Owo świadczenie wzajemne jest zatem wartością

subiektywną, czyli rzeczywiście otrzymaną, a nie wartością oszacowaną według kryteriów obiektywnych (wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoșin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 33).

93 Zasada ta powinna być stosowana zgodnie z podstawową zasadą rzeczonej dyrektywy, według której system VAT zmierza do obciążenia podatkiem jedynie końcowego konsumenta (wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoșin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 34).

94 Ponadto, jak przypomniała rzeczniczka generalna w pkt 81 opinii, Trybunał orzekł jednoznacznie, że korelatem art. 78 akapit pierwszy lit. a) dyrektywy VAT jest to, iż VAT jest zawsze ipso iure uwzględniony w uzgodnionej cenie, nawet w razie błędu podatnika przy ustalaniu mającej zastosowanie stawki [zob. podobnie wyrok z dnia 21 marca 2024 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Możliwość korekty w przypadku błędnie zastosowanej stawki), C-606/22, EU:C:2024:255, pkt 27].

95 Zważywszy bowiem, że zgodnie z zasadą neutralności VAT przypomnianą w pkt 93 niniejszego wyroku system VAT ma na celu obciążenie wyłącznie konsumenta końcowego, cenę uzgodnioną między tym ostatnim a dostawcą towarów lub usługodawcą należy uznać za obejmującą VAT obciążający te transakcje, niezależnie od tego, czy zostały bądź nie zostały z ich tytułu wystawione faktury [wyrok z dnia 21 marca 2024 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Możliwość korekty w przypadku błędnie zastosowanej stawki), C-606/22, EU:C:2024:255, pkt 26].

96 W konsekwencji cenę uzgodnioną w sprawie w postępowaniu głównym za usługę zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT, czyli 15 % zwróconego VAT, należy uznać za cenę brutto zawierającą już podatek. Adekwatnie do tego musiałaby zostać obliczona podstawa opodatkowania, do której należałoby następnie zastosować stawkę VAT.

97 Jak zauważyła rzeczniczka generalna w pkt 82 opinii i zgodnie z orzecznictwem Trybunału przypomnianym w pkt 94 i 95 niniejszego wyroku, okoliczność, że podatnik ewentualnie błędnie uznał sporne transakcje za zwolnione i że w konsekwencji jego zdaniem stawka VAT mająca zastosowanie do tych transakcji powinna była być równa zeru, nie ma w tym względzie znaczenia.

98 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, jeżeli umowa sprzedaży została zawarta bez żadnej wzmianki dotyczącej VAT, w sytuacji gdy dostawca nie może odzyskać od nabywcy VAT, którego zażądał następnie organ podatkowy, uwzględnienie całkowitej ceny, bez odliczenia VAT jako podstawy, do której stosowany jest VAT, powodowałoby, że VAT obciążałby tego dostawcę, i naruszałoby zatem zasadę, zgodnie z którą VAT jest podatkiem konsumpcyjnym, ponoszonym przez końcowego konsumenta (zob. podobnie wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoșin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 35).

99 Takie uwzględnienie naruszałoby ponadto zasadę, zgodnie z którą organ podatkowy nie może pobrać z tytułu VAT kwoty wyższej niż pobrana przez podatnika (wyrok z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică i Plavoșin, C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

100 Inaczej byłoby natomiast w przypadku, gdyby dostawca zgodnie z prawem krajowym miał możliwość odzyskania od nabywców VAT wymaganego później przez organ podatkowy.

101 Tymczasem w niniejszej sprawie z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że Határ Diszkont w sposób oczywisty nie ma możliwości przeniesienia a posteriori na swoich klientów, którzy są osobami prywatnymi niebędącymi rezydentami na terytorium Unii, VAT od kosztów zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT, który organ podatkowy nakazał jej zapłacić.

102 W świetle całości powyższych rozważań na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, że art. 73 i 78 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce organów podatkowych państwa członkowskiego polegającej na uznaniu, że kwoty zafakturowane w zamian za usługę zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu VAT, to znaczy opłaty za zarządzanie, są kwotami netto niezawierającymi VAT, w przypadku gdy dostawca uznał swoje świadczenie za zwolnione i że oczywiste jest, iż nie może on odzyskać a posteriori od nabywców towarów zwolnionych z VAT kwoty VAT żądanej przez organ podatkowy.

W przedmiocie kosztów

103 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuł 1 ust. 2, art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 78 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

należy interpretować w ten sposób, że:

działalność polegająca na zarządzaniu dokumentacją dotyczącą zwrotu podatku od wartości dodanej (VAT), który nabywcy niebędący rezydentami Unii Europejskiej zapłacili przy nabyciu towarów, które następnie przewieźli poza Unię, stanowi świadczenie usług odrębne i niezależne od odpowiedniej zwolnionej dostawy towarów, i jako taka powinna podlegać VAT. Takie świadczenie usług nie wchodzi w zakres zwolnienia przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. e) tej dyrektywy.

2) Artykuł 135 ust. 1 lit. d) dyrektywy 2006/112

należy interpretować w ten sposób, że:

działalność polegająca na zarządzaniu dokumentacją dotyczącą zwrotu podatku od wartości dodanej (VAT), który nabywcy niebędący rezydentami Unii zapłacili przy nabyciu towarów, które następnie przewieźli poza Unię, nie wchodzi w zakres transakcji zwolnionych, o których mowa w tym przepisie.

3) Zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań

należy interpretować w ten sposób, że:

nie stoi ona na przeszkodzie temu, by organ podatkowy opodatkował z mocą wsteczną podatkiem od wartości dodanej (VAT) niektóre usługi, w przypadku gdy organ ten

przez kilka lat kontrolował i akceptował deklaracje VAT podatnika, przy czym nie kwestionował zakwalifikowania tych usług jako usług zwolnionych z VAT i nie informował tego podatnika o zmianie, jaka nastąpiła w obowiązujących przepisach krajowych, które we wcześniejszej wersji wyraźnie wymieniały te usługi wśród działalności zwolnionej z VAT. W tym kontekście nie ma znaczenia okoliczność, że w następstwie wniosku o wydanie opinii złożonego zgodnie z obowiązującymi przepisami krajowymi podatnik otrzymał od organu podatkowego odpowiedź „ex post" i o charakterze niewiążącym, zgodnie z którą te same usługi należy uznać za koszty dodatkowe w stosunku do zwolnionej z podatku dostawy towarów dzielącej los transakcji głównej w zakresie systemu zwolnienia z VAT.

4) Artykuł 73 i 78 dyrektywy 2006/112

należy interpretować w ten sposób, że:

stoją one na przeszkodzie praktyce organów podatkowych państwa członkowskiego polegającej na uznaniu, że kwoty zafakturowane w zamian za usługę zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu podatku od wartości dodanej (VAT), to znaczy opłaty za zarządzanie, są kwotami netto niezawierającymi VAT, w przypadku gdy dostawca uznał swoje świadczenie za zwolnione i że oczywiste jest, iż nie może on odzyskać a posteriori od nabywców towarów zwolnionych z VAT kwoty VAT żądanej przez organ podatkowy.

Podpisy