HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

1 august 2025 *

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 1 alineatul (2), articolul 2 alineatul (1) litera (c) și articolul 78 – Scutiri la export – Articolul 146 alineatul (1) litera (b) – Livrări de bunuri scutite – Serviciu de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului unor cumpărători nerezidenți în Uniunea Europeană – Prestație unică – Prestații distincte și independente – Caracter principal sau accesoriu al unei prestații – Scutiri în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (d) și al articolului 146 alineatul (1) litera (e) – Protecția încrederii legitime – Bază de impozitare”

În cauza C-427/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Szegedi Törvényszék (Curtea din Szeged, Ungaria), prin decizia din 3 iulie 2023, primită de Curte la 11 iulie 2023, în procedura

Határ Diszkont Kft.

împotriva

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul I. Jarukaitis, președinte de cameră, domnii N. Jääskinen (raportor), A. Arabadjiev și M. Condinanzi și doamna R. Frendo, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul I. Illéssy, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 17 octombrie 2024,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru guvernul maghiar, de D. Csoknyai, Z. Fehér și K. Szíjjártó, în calitate de agenți;

– pentru Comisia Europeană, de V. Bottka, J. Jokubauskaitė și A. Sipos, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 19 decembrie 2024,

* Limba de procedură: maghiara.

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 1 alineatul (2), a articolului 2 alineatul (1) litera (c), a articolelor 73 și 78, a articolului 135 alineatul (1) litera (d) și a articolului 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a principiului protecției încrederii legitime.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Határ Diszkont Kft. (denumită în continuare „Határ Diszkont”), pe de o parte, și Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) (denumită în continuare „Direcția de soluționare a contestațiilor”), pe de altă parte, în legătură cu refuzul acesteia din urmă de a acorda o scutire de taxa pe valoarea adăugată (TVA) pentru comisioanele de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului unor cumpărători nerezidenți în Uniunea Europeană.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA prevede:

„La fiecare operațiune, TVA, calculată la prețul bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă bunurilor sau serviciilor respective, este exigibilă după deducerea valorii TVA suportate direct de diferitele componente ale prețului.”

4 Potrivit articolului 2 alineatul (1) din această directivă:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

(a) livrarea de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[…]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[…]”

5 Articolul 73 din directiva menționată prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie

obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

6 Potrivit articolului 78 din aceeași directivă:

„Baza de impozitare include următoarele elemente:

(a) impozite, drepturi, prelevări și taxe, cu excepția TVA în sine;

(b) cheltuieli accesorii cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport și asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului.

În sensul primului paragraf litera (b), statele membre pot considera drept cheltuieli accesorii cheltuielile care fac obiectul unei înțelegeri separate.”

7 Articolul 135 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[…]

(d) operațiuni, inclusiv negocierea, privind conturile de depozit sau conturile curente, plăți, viramente, creanțe, cecuri și alte instrumente negociabile, exceptând recuperarea creanțelor;

[…]”

8 Potrivit articolului 146 alineatul (1) din această directivă:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

[…]

(b) livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara Comunității de către un client nestabilit pe teritoriul lor respectiv sau în contul acestuia, cu excepția bunurilor transportate de client însuși pentru echiparea și alimentarea ambarcațiunilor de agrement și a aeronavelor private sau a altor mijloace de transport de uz privat;

[…]

(e) prestarea de servicii, inclusiv transportul și operațiunile accesorii acestuia, dar exceptând prestarea de servicii scutite în conformitate cu articolele 132 și 135, atunci când acestea sunt legate direct de exportul sau importul bunurilor reglementate de articolul 61 și articolul 157 alineatul (1) litera (a).”

9 Articolul 147 din directiva menționată are următorul cuprins:

„(1) Atunci când livrarea de bunuri prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (b) se referă la bunuri transportate în bagajele personale ale călătorilor, scutirea se aplică numai în cazul respectării următoarelor condiții:

(a) pasagerul nu este stabilit în Comunitate;

(b) bunurile sunt transportate în afara Comunității înainte de sfârșitul celei de-a treia luni următoare celei în care a fost efectuată livrarea;

(c) valoarea totală a livrării, inclusiv TVA, este mai mare de 175 EUR sau echivalentul în monedă națională, stabilită anual prin aplicarea ratei de conversie obținute în prima zi lucrătoare a lunii octombrie cu efect de la data de 1 ianuarie a anului următor.

Cu toate acestea, statele membre pot scuti o livrare cu valoare totală inferioară sumei prevăzute la primul paragraf litera (c).

(2) În sensul alineatului (1), «un călător care nu este stabilit în Comunitate» înseamnă un călător al cărui domiciliu permanent sau a cărui reședință obișnuită nu este situată în Comunitate. […]

Dovada exportului este furnizată prin factură sau prin alt document înlocuitor, avizate de biroul vamal prin care au ieșit bunurile din Comunitate.

Fiecare stat membru trimite Comisiei [Europene] specimene ale ștampilelor pe care le utilizează pentru avizarea prevăzută la al doilea paragraf. Comisia transmite informațiile respective autorităților fiscale ale celorlalte state membre.”

Dreptul maghiar

Legea privind TVA-ul

10 Articolul 70 alineatul 1 din általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată) (*Magyar Közlöny* 2007/155), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal (denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede:

„Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii, baza impozabilă include:

[…]

b) cheltuielile accesorii pe care furnizorul bunului sau prestatorul serviciului le-a repercutat asupra cumpărătorului bunului sau asupra beneficiarului serviciului, în special: comisioanele sau cheltuieli cu alte tipuri de intermediere, cheltuieli de ambalare, de transport și de asigurare;

[…]”

11 Potrivit articolului 86 alineatul (1) din această lege, sunt scutite de taxă:

„[…]

d) prestările de servicii privind conturile curente, conturile de depozit și ale clienților, plățile, viramentele, cecurile, alte creanțe în numerar și instrumente financiare, inclusiv tranzacționarea, exceptând recuperarea creanțelor (neplătite) în sine;

e) prestările de servicii legate de mijloacele legale de plată maghiare și străine, inclusiv negocierea, cu excepția monedelor și a bancnotelor de colecție, și anume monede de aur, argint sau din alt metal, precum și bancnote, care nu sunt utilizate în mod normal ca mijloc legal de plată sau care sunt de interes numismatic;

[…]”

12 Articolul 98 alineatul 1 din legea menționată prevede:

Sunt scutite de taxă livrările de bunuri expediate prin poștă sau transportate din țară către o țară din afara Comunității, cu condiția ca expedierea sau transportul:

a) să se realizeze de furnizorul însuși sau de un terț care acționează în contul său;

b) să se realizeze de cumpărătorul însuși sau de un terț care acționează în numele său dacă sunt îndeplinite condițiile suplimentare prevăzute la alineatele 3 și 4 ale prezentului articol sau la articolele 99 și 100 din prezenta lege.”

13 Articolul 99 din aceeași lege prevede:

„1. În cazul în care cumpărătorul este un călător străin, iar bunul sau bunurile livrate fac parte din bagajele sale personale sau de călătorie, pentru aplicarea scutirii prevăzute la articolul 98 alineatul 1 este necesar ca:

a) contravaloarea livrării de bunuri, inclusiv TVA-ul, să fie mai mare de 175 de euro;

b) călătorul străin să dovedească situația sa legală prin intermediul unor documente de călătorie sau al altor documente emise de autorități, recunoscute de Ungaria și care sunt utilizate pentru identificarea persoanei (denumite în continuare împreună «documentele de călătorie»);

c) faptul că bunurile au părăsit teritoriul comunitar să fie atestat de autoritate la punctul de ieșire a produselor de pe teritoriul Comunității prin vizarea și ștampilarea formularului furnizat în acest scop de administrația fiscală a statului sau pe orice alt formular autorizat de administrația fiscală națională care conține datele prevăzute la alineatul 10 (denumite în continuare împreună «formularul de cerere de rambursare a taxei») și prin prezentarea simultană a bunurilor livrate și a originalului facturii care atestă executarea livrării de bunuri.

2. Pentru a putea beneficia de scutire, vânzătorul bunurilor trebuie, pe lângă emiterea unei facturi, să completeze un formular de cerere de rambursare a taxei la cererea călătorului străin. Datele referitoare la identificarea călătorului străin care figurează pe factură și pe formularul de cerere de rambursare a taxei nu trebuie să fie diferite de cele care figurează pe documentele de călătorie. Călătorul străin are obligația de a prezenta vânzătorului bunurilor documentele de

călătorie. Formularul de cerere de rambursare a taxei poate conține numai informațiile referitoare la livrarea de bunuri dintr-o singură factură, astfel încât acestea nu pot fi diferite de cele care figurează pe factură. Formularul de cerere de rambursare a taxei este completat în trei exemplare de vânzătorul bunurilor care predă primele două exemplare călătorului și păstrează al treilea exemplar în propriile documente contabile.

3. Atunci când atestă ieșirea bunurilor menționate la alineatul 1 litera c), autoritatea vamală îi reține călătorului al doilea exemplar al formularului de cerere de rambursare a taxei vizat și ștampilat.

4. Scutirea de taxă este supusă condiției:

a) ca vânzătorul bunurilor să fie în posesia primului exemplar al formularului de cerere de rambursare a taxei vizat și ștampilat menționat la alineatul 1 litera c) și,

b) în cazul în care taxa a fost percepută la momentul livrării bunurilor, ca vânzătorul să ramburseze taxa menționată călătorului străin, în conformitate cu alineatele 5-8.

5. Rambursarea taxei poate fi solicitată vânzătorului bunului de către călătorul străin personal sau de către un mandatar care acționează în numele și pe seama acestuia. În cazul în care călătorul străin

a) acționează personal, acesta are obligația de a prezenta documentele de călătorie;

b) nu acționează personal, persoana care acționează în numele și pe seama sa trebuie să anexeze un mandat scris întocmit pe numele său.

6. Pentru a obține rambursarea taxei, călătorul străin sau mandatarul acestuia:

a) predă vânzătorului bunurilor primul exemplar al formularului de cerere de rambursare a taxei vizat și ștampilat în conformitate cu alineatul 1 litera c) și

b) prezintă vânzătorului bunurilor exemplarul original al facturii care atestă livrarea bunurilor.

7. Taxa rambursată este datorată călătorului străin în forinți [maghiari] și trebuie plătită în numerar. Cu toate acestea, furnizorul bunurilor și călătorul străin pot conveni asupra unei monede și a unui mod de plată diferite.

8. Vânzătorul bunurilor trebuie de asemenea să se asigure că factura care atestă livrarea bunurilor nu dă dreptul la o nouă rambursare a taxei. În acest scop, mențiunea «TVA regularizat» trebuie înscrisă în originalul facturii, înainte de restituirea [către călător], iar vânzătorul bunurilor trebuie să facă o fotocopie a facturii astfel adnotate și să o păstreze în arhivele sale.

[…]”

14 Potrivit articolului 102 alineatul 1 din Legea privind TVA-ul, sunt scutite de taxă și prestările de servicii atunci când sunt legate direct de bunuri:

„[…]

b) care părăsesc teritoriul Comunității sub regimul de export și au făcut obiectul unui certificat de ieșire de pe teritoriul Comunității, întocmit de autoritatea menționată la articolul 98 alineatul 2 litera a);

[…]”

Legea nr. LXXIV din 1992 privind taxa pe valoarea adăugată

15 Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Legea nr. LXXIV din 1992 privind taxa pe valoarea adăugată) (Magyar Közlöny 1992/128), în vigoare până la 31 decembrie 2007, includea în lista livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii scutite, în temeiul articolului 30 alineatul 1 din această lege coroborat cu anexa 2 la legea menționată, „rambursările de taxă către călătorii străini efectuate de un comerciant în temeiul unei dispoziții speciale”.

Litigiul principal și întrebările preliminare

16 În cursul anului 2020, Határ Diszkont a vândut diferite mărfuri unor cumpărători nerezidenți în Uniune în magazinul său din Tompa (Ungaria), în apropierea frontierei sârbo-maghiare.

17 Din dosarul de care dispune Curtea reiese că acești cumpărători exportau în aceeași zi mărfurile cumpărate din Ungaria și că facturile de plată în numerar privind aceste achiziții purtau mențiunea „TVA regularizat”. Ulterior exportului, Határ Diszkont rambursa cumpărătorilor totalitatea cuantumului TVA-ului care figura pe factură și emitea chitanța de plată aferentă acesteia, pe care figurau semnăturile emitentului și ale beneficiarului.

18 Pentru administrarea dosarelor de rambursare a TVA-ului, Határ Diszkont factura acestor cumpărători nerezidenți în Uniune comisioane care reprezentau 15 % din TVA-ul rambursat. În ziua rambursării TVA-ului, Határ Diszkont emitea astfel facturi pentru comisioanele de administrare a acestor dosare, a căror plată, în numerar, era atestată de chitanțe de încasare. În declarațiile sale de TVA, Határ Diszkont a menționat veniturile provenite din aceste comisioane de administrare a dosarelor ca remunerație pentru prestații scutite.

19 Reiese de asemenea din dosarul de care dispune Curtea că informațiile referitoare la comisioanele de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului erau afișate în magazinul Határ Diszkont și că cumpărătorii străini erau informați oral atât cu privire la existența acestor comisioane, cât și cu privire la modalitățile lor de calcul.

20 Cu ocazia unui control fiscal pentru anul 2020 efectuat de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Direcția Fiscală și Vamală a Județului Bács-Kiskun, din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) (denumită în continuare „autoritatea fiscală de prim grad”), Határ Diszkont a susținut că serviciile de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului erau scutite de taxă, modificându-și totodată în mai multe rânduri poziția cu privire la motivul acestei scutiri.

21 În observațiile sale cu privire la procesul-verbal aferent acestui control, Határ Diszkont a arătat printre altele că comisioanele de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului puteau fi considerate contrapartida unei prestări de servicii financiare, scutită în temeiul articolului 86 alineatul 1 literele d) și e) din Legea privind TVA-ul. De asemenea, potrivit societății Határ Diszkont, scutirea prevăzută pentru prestările de servicii legate direct de exportul unui bun,

prevăzută la articolul 102 alineatul 1 litera b) din Legea privind TVA-ul, era de asemenea susceptibilă să îi fie aplicată în speță. În plus, Határ Diszkont a declarat că, cu toate acestea, în conformitate cu informațiile pe care le primise de la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (Departamentul pentru relații cu utilizatorii și informare al Direcției Centrale a Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) (denumit în continuare „Departamentul de relații cu utilizatorii”), ca răspuns la o întrebare pe care i-o adresase în cursul controlului menționat, comisioanele de gestionare a dosarelor de rambursare a TVA-ului trebuiau considerate cheltuieli accesorii, în sensul articolului 70 alineatul 1 litera b) din Legea privind TVA-ul, unei livrări de bunuri scutite de TVA în temeiul articolului 99 din această lege și că, în calitate de cheltuieli accesorii, aveau același regim de TVA ca operațiunea principală.

22 Autoritatea fiscală de prim grad a respins toate motivele de scutire invocate de Határ Diszkont și, prin decizia sa din 22 iulie 2022, a constatat în sarcina acesteia existența unei obligații fiscale restante în materie de TVA.

23 În această decizie, această autoritate a examinat, mai întâi, dacă serviciul de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului putea fi considerat un serviciu accesoriu livrării de bunuri și a concluzionat că acesta constituia o prestație autonomă. Ea a pus accentul printre altele pe faptul că livrarea bunurilor și prestarea acestui serviciu nu coincideau în timp, astfel încât nu se putea considera că serviciul menționat facilita sau completa livrarea acestor bunuri. Această autoritate a subliniat de asemenea că serviciul de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului nu putea fi considerat necesar pentru realizarea livrării bunurilor, care era finalizată din momentul ieșirii acestor bunuri de pe teritoriul Uniunii. De asemenea, în opinia autorității menționate, serviciul furnizat de Határ Diszkont nu facilita nici utilizarea, nici consumul bunurilor menționate, de a căror livrare nu era, așadar, legat. În plus, aceeași autoritate a arătat că Határ Diszkont tratase ea însăși serviciul de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului ca o prestație autonomă, întrucât nu inclusese comisioanele referitoare la acest serviciu în baza de impozitare a livrării bunurilor și menționase pe facturi o dată de executare diferită de cea a livrării.

24 În continuare, pe de o parte, în ceea ce privește scutirea prevăzută la articolul 86 alineatul 1 literele d) și e) din Legea privind TVA-ul, care corespunde articolului 135 alineatul (1) literele (d) și (e) din Directiva TVA, autoritatea fiscală de prim grad a ajuns la concluzia că serviciul furnizat de Határ Diszkont călătorului străin era o sarcină de natură administrativă și că aceasta nu putea fi considerată un serviciu financiar scutit în sensul acestor dispoziții. Pe de altă parte, în ceea ce privește scutirea prestărilor de servicii legate de exporturile de bunuri prevăzută la articolul 102 alineatul 1 litera b) din Legea privind TVA-ul, care corespunde articolului 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, autoritatea fiscală de prim grad a reiterat în esență că rambursarea TVA-ului călătorului străin era o operațiune nouă care nu era direct legată de livrarea de bunuri. În sfârșit, această autoritate fiscală a confirmat că cuantumul TVA-ului referitor la comisioanele de administrare trebuia stabilit pe baza sumei facturate pentru aceste comisioane, considerată o sumă fără TVA.

25 În contestația sa împotriva deciziei autorității fiscale de prim grad, Határ Diszkont a susținut că concluziile acestei autorități erau contrare articolului 70 alineatul 1 litera b), articolului 86 alineatul 1 literele d) și e) și articolului 102 alineatul 1 litera b) din Legea privind TVA-ul. Aceasta a arătat de asemenea că existența unei divergențe în aprecierea cazului său între autoritatea fiscală de prim grad și Departamentul de relații cu utilizatorii încălca principiul securității juridice.

26 Printr-o decizie din 27 octombrie 2022, Direcția de soluționare a contestațiilor a confirmat decizia autorității fiscale de prim grad, apreciind că aceasta era corect motivată. În decizia sa, Direcția de soluționare a contestațiilor a considerat de asemenea că informațiile furnizate societății Határ Diszkont de Departamentul de relații cu utilizatorii priveau o întrebare formulată în termeni foarte generali, care nu menționa împrejurarea esențială că livrarea de bunuri și prestarea de servicii care constă în administrarea dosarelor de rambursare a TVA-ului erau total distincte una de cealaltă și nu erau simultane, și că serviciul furnizat de Határ Diszkont nu era o condiție necesară pentru rambursarea acestei taxe.

27 Határ Diszkont a introdus o acțiune la instanța de trimitere, Szegedi Törvényszék (Curtea din Szeged, Ungaria), solicitând anularea deciziei Direcției de soluționare a contestațiilor, cu efect asupra deciziei autorității fiscale de prim grad.

28 În primul rând, instanța de trimitere consideră, contrar Direcției de soluționare a contestațiilor, că administrarea dosarelor de rambursare a TVA-ului trebuie considerată o prestație accesorie unei livrări scutite, în sensul articolului 78 primul paragraf litera (b) din Directiva TVA, și că ea are de asemenea caracterul unei prestări de servicii legate direct de un export de bunuri, astfel încât este de asemenea scutită de TVA în temeiul articolului 146 alineatul (1) litera (e) din această directivă.

29 În susținerea poziției sale, instanța de trimitere arată mai întâi că, întrucât serviciul de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului și facturarea comisioanelor aferente acestuia nu pot avea loc fără livrările de bunuri către cumpărătorii nerezidenți în Uniune, acest serviciu de administrare este un corolar necesar al tuturor livrărilor de bunuri efectuate către acest tip de cumpărători, în temeiul dispozițiilor legislative relevante. Prin urmare, întemeindu-se de asemenea pe principiile stabilite de Curte în Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), instanța de trimitere consideră că ar fi artificial să se disocieze administrarea dosarelor de rambursare a TVA-ului de livrările de bunuri corespunzătoare.

30 În continuare, în ceea ce privește împrejurarea că comisioanele de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului și livrarea bunurilor nu intervin simultan, instanța de trimitere amintește că articolul 78 primul paragraf litera (b) din Directiva TVA privește cheltuieli accesorii care majorează baza de impozitare, chiar dacă aceste cheltuieli nu survin în mod necesar în același moment cu livrarea bunurilor corespunzătoare. Curtea ar fi confirmat deja, în Hotărârea din 2 decembrie 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), că „comisioane distincte de procesare a plății”, facturate separat de serviciile pe care această plată le-ar remunera, puteau constitui cheltuieli accesorii.

31 În sfârșit, în ceea ce privește scutirea prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, privind prestările de servicii legate direct de exportul de bunuri, instanța de trimitere consideră că legătura directă impusă de această dispoziție, astfel cum a fost interpretată de Curte în Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), există atunci când o prestare de servicii este accesorie, în sensul articolului 78 primul paragraf litera (b) din Directiva TVA, unui export.

32 În al doilea rând, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la conformitatea cu principiul protecției încrederii legitime a practicii administrației fiscale, care a apreciat timp de mai mulți ani că serviciile de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului facturate de Határ Diszkont erau scutite în mod valabil de TVA înainte de a solicita plata TVA-ului pentru aceste servicii cu efect retroactiv, fără a informa în prealabil societatea Határ Diszkont cu privire la

schimbarea sa de poziție. Ea ridică printre altele problema conformității unei astfel de practici cu jurisprudența Curții rezultată din Hotărârea din 14 septembrie 2006, Elmeka (C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563).

33 În plus, instanța de trimitere consideră că Határ Diszkont a prezentat o descriere exactă a situației de fapt Departamentului de relații cu utilizatorii, indicând în mod expres că comisioanele de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului erau datorate în același timp cu rambursarea TVA-ului, iar nu la momentul livrării bunurilor și că această autoritate a oferit societății Határ Diszkont informații fără caracter obligatoriu în sens contrar concluziilor autorității fiscale de prim grad. Or, instanța de trimitere subliniază că, deși informațiile Departamentului de relații cu utilizatorii, care au fost date în cursul controlului, nu au putut influența comportamentul societății Határ Diszkont, ele demonstrează că administrația fiscală este divizată cu privire la problema în litigiu.

34 În al treilea rând, având în vedere faptul că este evident că Határ Diszkont nu are posibilitatea de a repercuta *a posteriori* TVA-ul datorat administrației fiscale, în ceea ce privește comisioanele de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului, asupra cumpărătorilor nerezidenți din Uniune, instanța de trimitere are de asemenea îndoieli în ceea ce privește decizia autorității fiscale de prim grad de a considera aceste comisioane ca fiind o sumă fără TVA, iar nu o sumă brută care include TVA-ul. Instanța de trimitere face referire la jurisprudența Curții (Hotărârea din 6 octombrie 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, și Hotărârea din 15 mai 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328), potrivit căreia baza de impozitare în scopuri de TVA este constituită din contraprestația primită efectiv și al cărei corolar constă în faptul că administrația fiscală nu poate încasa cu titlu de TVA un cuantum mai mare decât cel pe care l-a colectat persoana impozabilă.

35 În aceste condiții, Szegedi Törvényszék (Curtea din Szeged) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Practica unui stat membru care consideră administrarea rambursării TVA-ului către călătorii străini – care cuprinde formalitățile administrative, de la emiterea formularelor standardizate de cerere de rambursare a TVA-ului și până la rambursarea taxei – drept o prestare de servicii independentă, separată de livrarea de bunuri scutită de taxă, pentru care trebuie să se perceapă și să se achite TVA-ul în conformitate cu dispozițiile generale, este conformă cu articolul 1 alineatul (2), articolul 2 alineatul (1) litera (c), articolul 78 și articolul 146 alineatul (1) litera (e) din [Directiva TVA], în condițiile în care încasarea și facturarea comisionului de administrare, echivalent cu un procent din TVA-ul care trebuie rambursat, au loc simultan cu rambursarea TVA-ului, într-un moment diferit de cel al [livrării] și facturării bunurilor și după efectuarea plății contravalorii bunurilor de către cumpărător și ieșirea acestor bunuri către un stat din afara Uniunii[?]

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, practica unui stat membru potrivit căreia comisionul care se încasează pentru administrarea rambursării TVA-ului aferent unei livrări de bunuri efectuate către călători străini nu este considerat scutit de taxă ca «operațiune privind plăți sau creanțe» este conformă cu articolul 135 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA[?]

3) În cazul unui răspuns afirmativ la primele două întrebări, practica unui stat membru conform căreia emitentul facturilor aferente comisionului de administrare trebuie de asemenea să achite retroactiv TVA-ul, deși autoritatea fiscală l-a verificat deja de mai multe ori în anii anteriori inspecției, iar în cadrul acestor controale a analizat, însă fără a ridica obiecții, practica urmată de acesta de a considera comisionul de administrare ca fiind scutit de taxă și nu l-a informat cu privire la modificarea legislației statului membru, în vigoare până la 31 decembrie 2007, care menționa în mod expres, printre serviciile scutite de taxă, «rambursarea taxei către călătorii străini, efectuată de către comerciant în temeiul unei legislații specifice», este conformă cu principiul protecției încrederii legitime, care reprezintă un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului[?]

4) În cazul unui răspuns afirmativ la primele trei întrebări, practica autorității fiscale a unui stat membru prin care se reține ca bază de impozitare a TVA-ului contravaloarea indicată ca fiind scutită pe facturile emise, aferente comisionului de administrare, bază de impozitare pentru care, potrivit deciziei autorității fiscale, emitentul facturii trebuie să plătească TVA-ul în conformitate cu normele generale, deși contravaloarea plătită de călătorii străini nu include suma respectivă, este conformă cu dispozițiile articolelor 73 și 78 din Directiva TVA[?]”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

36 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 1 alineatul (2), articolul 2 alineatul (1) litera (c) și articolul 78 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că o activitate de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului pe care cumpărătorii nerezidenți în Uniune l-au plătit la achiziționarea de bunuri pe care le-au transportat ulterior în afara Uniunii constituie o prestare de servicii distinctă și independentă de livrarea de bunuri scutită corespunzătoare și trebuie, ca atare, să fie supusă TVA-ului. Într-un asemenea caz, această instanță solicită să se stabilească dacă o astfel de prestare de servicii trebuie să fie considerată scutită în temeiul articolului 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA.

37 În această privință, trebuie amintit că, în scopuri de TVA, fiecare operațiune trebuie să fie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă, astfel cum rezultă din articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA (Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punctul 29, Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punctul 20, precum și Hotărârea din 18 aprilie 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punctul 35).

38 Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante, în anumite împrejurări, mai multe prestații distincte în mod formal, care ar putea fi furnizate separat și care ar da naștere astfel, în mod individual, la impozitare sau la scutire, trebuie să fie considerate o operațiune unică dacă nu sunt independente (Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punctul 69, Hotărârea din 9 martie 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, punctul 40, și Hotărârea din 18 aprilie 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punctul 36, precum și jurisprudența citată).

39 Există o prestație unică atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial (Hotărârea

din 10 noiembrie 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punctul 70, Hotărârea din 9 martie 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, punctul 40, și Hotărârea din 18 aprilie 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punctul 35, precum și jurisprudența citată).

40 Aceasta este situația și atunci când unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentând prestația principală, în timp ce, invers, unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca una sau mai multe prestații accesorii care beneficiază de același tratament fiscal precum prestația principală. O prestație este considerată accesorie unei prestații principale printre altele atunci când nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului (Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punctul 71, și Hotărârea din 18 aprilie 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punctul 37, precum și jurisprudența citată).

41 Astfel, Curtea a statuat că operațiunea constituită dintr-o singură prestație pe plan economic nu trebuie să fie descompusă în mod artificial pentru a nu altera funcționalitatea sistemului de TVA [Hotărârea din 17 ianuarie 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 31, și Hotărârea din 4 mai 2023, Finanzamt X (Echipamente și instalații fixate definitiv), C-516/21, EU:C:2023:372, punctul 29, precum și jurisprudența citată].

42 În speță, cauza principală privește un serviciu de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului furnizat de Határ Diszkont unor cumpărători nerezidenți în Uniune care au achiziționat bunuri a căror livrare îndeplinește condițiile pentru a beneficia de scutirea de taxă prevăzută pentru exporturi.

43 Potrivit informațiilor de care dispune Curtea, acest serviciu de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului constă, pe de o parte, în verificarea validității documentului de călătorie al cumpărătorului nerezident cu ocazia vânzării, în emiterea unui formular de cerere de restituire a taxei și a unei facturi de vânzare, în verificarea formularului de cerere de rambursare a taxei prezentat de acest cumpărător în vederea rambursării TVA-ului, precum și în asigurarea faptului că formalitățile necesare la frontieră au fost îndeplinite de autoritățile vamale, apoi în modificarea, copierea și arhivarea facturii de vânzare. Pe de altă parte, serviciul menționat constă în restituirea, la casă, a sumei pe care cumpărătorul nerezident o plătise ca avans de TVA, în emiterea unei chitanțe de plată semnate de cumpărător, a unei facturi pentru comisioanele de administrare a dosarului de rambursare a TVA-ului și a unei chitanțe de încasare semnate de cumpărătorul nerezident și, în sfârșit, în perceperea plății acestor comisioane la casă.

44 Instanța de trimitere consideră că același serviciu constituie în principiu o prestație accesorie livrării de bunuri. Cu toate acestea, ea pare să aibă îndoieli cu privire la temeinicia acestei aprecieri pentru motivul că contabilizarea și facturarea comisioanelor de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului nu au loc în același timp cu livrarea și facturarea bunurilor, ci la momentul rambursării TVA-ului, după plata prețului acestor bunuri de către cumpărător și după exportul lor într-o țară terță.

45 Or, în cadrul cooperării instituite în temeiul articolului 267 TFUE, instanțelor naționale le revine sarcina de a determina dacă persoana impozabilă furnizează o prestație unică într-o anumită speță și de a efectua toate aprecierile de fapt definitive în această privință. Revine însă Curții sarcina de a furniza instanțelor menționate toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care sunt sesizate (Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punctul 23, Hotărârea din 17 ianuarie 2013,

BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 33, precum și Hotărârea din 18 aprilie 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punctul 38 și jurisprudența citată).

46 În această privință, este necesar să se arate că, în primul rând, deși este adevărat că există o anumită legătură de conexitate între furnizarea serviciului de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului și livrarea de bunuri scutită corespunzătoare, dat fiind că prestarea acestui serviciu presupune existența livrării menționate, Curtea a stabilit deja că o astfel de legătură nu poate fi suficientă, în sine, pentru a stabili dacă există sau nu o prestație unică complexă în scopuri de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 martie 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, punctul 41 și jurisprudența citată).

47 Astfel, pentru ca mai multe elemente sau acte furnizate de persoana impozabilă să poată fi considerate o prestație unică în sensul jurisprudenței Curții amintite la punctul 39 din prezenta hotărâre, legătura indisolubilă dintre aceste elemente sau acte trebuie în mod necesar să fie reciprocă, astfel încât un element sau un act să depindă de celălalt și invers. Or, în speță, livrarea de bunuri, care intervine înainte de finalizarea serviciului de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului, nu depinde în niciun fel de acest serviciu.

48 De altfel, furnizarea serviciului de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului și livrarea de bunuri corespunzătoare pot fi de asemenea disociate.

49 Pe de o parte, din elementele dosarului de care dispune Curtea reiese că furnizarea serviciului de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului nu constituie rezultatul necesar al livrării de bunuri. Astfel, în cazul în care cumpărătorul nerezident în Uniune nu transportă în cele din urmă bunurile achiziționate într-o țară terță, scutirea prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA nu îi va fi aplicabilă și nu va putea solicita rambursarea TVA-ului, însă livrarea va fi totuși considerată că a avut loc, dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar fiind transmis acestui cumpărător. Situația va fi aceeași în cazul în care cumpărătorul nerezident în Uniune exportă mărfurile în afara teritoriului Uniunii, dar nu le prezintă la frontieră la biroul vamal pentru a justifica ieșirea lor de pe acest teritoriu. Astfel, chiar dacă TVA-ul nu este rambursat pentru motivul că nu sunt îndeplinite condițiile de formă pentru rambursarea taxei, dacă este cazul în lipsa unei dovezi convingătoare a ieșirii bunurilor de pe teritoriul Uniunii sau chiar în cazul în care cumpărătorul nu a introdus o cerere de rambursare, livrarea va fi avut totuși loc, iar bunurile achiziționate vor fi puse în mod liber la dispoziția cumpărătorului.

50 Din considerațiile care precedă reiese că serviciul de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului și livrarea de bunuri în discuție în litigiul principal nu pot fi considerate ca fiind atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial, în sensul jurisprudenței amintite la punctul 39 din prezenta hotărâre.

51 În al doilea rând, presupunând că scutirea de TVA de care pot beneficia cumpărătorii de bunuri care recurg la serviciul de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului, sub rezerva îndeplinirii condițiilor prevăzute de lege pentru această scutire, este percepută de aceștia ca o reducere a prețului de cumpărare a acestor bunuri, această împrejurare nu poate permite considerarea unui astfel de serviciu ca fiind accesoriu livrării bunurilor menționate.

52 Astfel, se pare că activitatea de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului urmărește o finalitate autonomă în raport cu livrarea de bunuri.

53 Din dosarul de care dispune Curtea reiese, pe de o parte, că livrarea bunurilor în discuție în litigiul principal a fost finalizată și că cumpărătorii nerezidenți în Uniune au dobândit dreptul de a dispune pe deplin de bunurile achiziționate de la Határ Diszkont și de a le transporta în afara Uniunii de îndată ce acestea au fost plătite, fără a fi necesar vreun serviciu accesoriu în această privință. Pe de altă parte, pentru a putea beneficia de serviciul de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului după livrare, revine cumpărătorului, care dispune deja de bunul său, sarcina de a efectua un demers suplimentar deplasându-se din nou în magazinul societății Határ Diszkont și furnizându-i acesteia documentația impusă de lege pentru a beneficia de scutirea prevăzută pentru exporturi. Prin urmare, nu este exclus ca, după ce a achiziționat un bun, un cumpărător să decidă să nu utilizeze acest serviciu și să renunțe astfel la rambursarea TVA-ului pe care l-a plătit la cumpărarea acestui bun.

54 Astfel, conform jurisprudenței citate la punctul 40 din prezenta hotărâre, nu se poate considera că serviciul de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului constituie o prestație accesorie livrării de bunuri, întrucât nu constituie un simplu mijloc de a beneficia, în cele mai bune condiții, de această livrare, ci un scop în sine.

55 În sfârșit, pentru a oferi un răspuns complet instanței de trimitere, trebuie arătat că, în vederea interpretării articolului 78 din Directiva TVA și în conformitate cu jurisprudența Curții, serviciul de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului și livrarea de bunuri în discuție în litigiul principal, din moment ce constituie operațiuni independente, nu intră în aceeași bază de impozitare. Astfel, cheltuielile legate de un asemenea serviciu, care constituie o prestație independentă și un scop în sine pentru client, nu pot constitui, în sensul acestui articol 78, cheltuieli accesorii unei livrări de bunuri (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 ianuarie 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 49).

56 Prin urmare, sub rezerva aprecierilor definitive care trebuie efectuate, conform jurisprudenței citate la punctul 45 din prezenta hotărâre, de instanța de trimitere, rezultă că serviciul de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului furnizat de Határ Diszkont este o prestație distinctă și independentă de livrarea de bunuri corespunzătoare, astfel încât nu beneficiază de același tratament fiscal în materie de TVA ca aceasta din urmă.

57 În ceea ce privește scutirea prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, trebuie să se amintească de la bun început că ea o completează pe cea menționată la articolul 146 alineatul (1) litera (a) din această directivă și că urmărește, ca și această din urmă scutire, să garanteze impozitarea prestărilor de servicii în cauză la locul de destinație al acestora, respectiv cel unde vor fi consumate produsele exportate (Hotărârea din 29 iunie 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punctul 19).

58 În această privință, din modul de redactare a articolului 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA rezultă că sunt scutite de TVA prestarea de servicii, inclusiv transportul și operațiunile accesorii acestuia, dar exceptând prestarea de servicii scutite în conformitate cu articolele 132 și 135, atunci când acestea sunt legate direct de exportul sau importul bunurilor reglementate de articolul 61 și articolul 157 alineatul (1) litera (a) din această directivă.

59 Or, astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctele 61 și 62 din concluzii, niciun element din dosarul de care dispune Curtea nu permite să se considere că bunurile care fac obiectul exporturilor în discuție în litigiul principal s-ar afla în una dintre situațiile prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (e) din directiva menționată.

60 Astfel, pe de o parte, din acest dosar nu rezultă că exporturile în cauză ar privi bunuri care, conform articolului 61 din Directiva TVA, fie nu se află în liberă circulație în Uniune, dar sunt destinate plasării într-o zonă liberă sau sub regimul de antrepozit vamal sau beneficiază de un regim de admitere temporară cu scutire totală de taxe la import sau de tranzit extern, fie se află în liberă circulație, dar beneficiază de regimul de tranzit intracomunitar. Pe de altă parte, din acest dosar nu reiese că articolul 157 alineatul (1) litera (a) din această directivă, care privește posibilitatea statelor membre de a scuti importul de bunuri destinate plasării sub un regim de antrepozit, altul decât antrepozitul vamal, ar fi pertinent pentru soluționarea litigiului principal.

61 În orice caz, chiar și în ipoteza în care instanța de trimitere ar constata că cel puțin unele dintre operațiunile în discuție în litigiul principal intră în domeniul de aplicare al situațiilor prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, trebuie amintit că cerința unei legături directe între prestările de servicii și exporturile de bunuri în cauză, prevăzută de această dispoziție, implică printre altele ca respectivele prestări de servicii să contribuie, prin obiectul lor, la realizarea efectivă a operațiunii de export (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punctul 35 și jurisprudența citată).

62 Or, în speță, ținând seama de caracteristicile activității de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului desfășurate de Határ Diszkont, nu se poate concluziona că această activitate contribuie la realizarea efectivă a unei operațiuni de export. Astfel, operațiunea de export este realizată în întregime de cumpărătorul străin, independent de serviciul de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului, care nu are nicio incidență asupra desfășurării acestei operațiuni și care intervine de altfel ulterior, când operațiunea menționată este deja finalizată.

63 Pentru aceste motive, serviciul de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului în discuție în litigiul principal nu intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA.

64 Această concluzie este conformă cu cerința de a interpreta în mod strict termenii folosiți pentru a desemna scutirile, dat fiind că aceste scutiri constituie derogări de la principiul general potrivit căruia TVA-ul este perceput pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă [a se vedea prin analogie Hotărârea din 7 aprilie 2022, I (Scutirea de TVA a serviciilor spitalicești), C-228/20, EU:C:2022:275, punctul 34, și Hotărârea din 18 aprilie 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punctul 43, precum și jurisprudența citată].

65 Având în vedere cele ce precedă, se impune ca la prima întrebare să se răspundă că articolul 1 alineatul (2), articolul 2 alineatul (1) litera (c) și articolul 78 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că o activitate de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului pe care cumpărătorii nerezidenți în Uniune l-au plătit la achiziționarea de bunuri pe care le-au transportat ulterior în afara Uniunii constituie o prestare de servicii distinctă și independentă de livrarea de bunuri scutită corespunzătoare și trebuie, ca atare, să fie supusă TVA-ului. O astfel de prestare de servicii nu intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (e) din această directivă.

Cu privire la a doua întrebare

66 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 135 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o activitate de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului pe care cumpărători nerezidenți în Uniune l-au plătit la achiziționarea de bunuri pe care le-au transportat ulterior în afara Uniunii intră în sfera operațiunilor scutite prevăzute de această dispoziție.

67 În ceea ce privește articolul 135 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, trebuie amintit că, potrivit textului acestei dispoziții, statele membre scutesc operațiunile privind „conturile de depozit sau conturile curente, plăți, viramente, creanțe, cecuri și alte instrumente negociabile”.

68 Astfel cum a statuat Curtea, aceste operațiuni, inclusiv cele privind „plățile” sau „viramentele”, intră în sfera operațiunilor financiare și privesc printre altele instrumente de plată al căror mod de funcționare implică un transfer de bani (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 decembrie 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, punctul 41 și jurisprudența citată).

69 Reiese astfel din jurisprudența Curții că o prestare de servicii nu va putea fi calificată drept „operațiune privind viramentele” sau drept „operațiune privind plățile”, în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, decât dacă are ca efect realizarea modificărilor juridice și financiare care caracterizează transferul unei sume de bani

70 În schimb, nu intră sub incidența acestei dispoziții furnizarea unei simple prestații materiale, tehnice sau administrative care nu realizează astfel de modificări (Hotărârea din 25 iulie 2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, punctul 38 și jurisprudența citată).

71 Potrivit unei jurisprudențe constante, criteriul care permite să se deosebească o operațiune care are ca efect un transfer de fonduri și determină modificări juridice și financiare, care intră sub incidența scutirii prevăzute de dispoziția menționată, de o operațiune care nu are asemenea efecte și, prin urmare, nu intră sub incidența acesteia constă astfel în aspectul dacă operațiunea respectivă transferă, în mod efectiv sau potențial, proprietatea asupra fondurilor în discuție sau are ca efect îndeplinirea funcțiilor specifice și esențiale ale unui asemenea transfer (Hotărârea din 3 octombrie 2019, Cardpoint, C-42/18, EU:C:2019:822, punctul 22 și jurisprudența citată).

72 În speță, este necesar să se constate că Határ Diszkont nu a transferat, în mod efectiv sau potențial, proprietatea asupra unor fondurilor către cumpărători nerezidenți în Uniune. Aceasta s-a limitat la a păstra sumele reprezentând TVA-ului aferent achizițiilor de bunuri în discuție așteptând ca acești cumpărători să furnizeze documentația care permite să se dovedească îndeplinirea efectivă a condițiilor scutirii prevăzute pentru exporturi. Odată ce i-a fost furnizată documentația relevantă care permitea să se stabilească faptul că TVA-ul nu era datorat pentru aceste achiziții, ea a restituit sumele corespunzătoare.

73 Astfel, deși serviciul de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului furnizat de Határ Diszkont a implicat, în principiu, remiterea unor sume în numerar, această prestație nu trebuie considerată o prestație financiară, în sensul jurisprudenței Curții, ci o prestație administrativă.

74 Prin urmare, se impune ca la doua întrebare să se răspundă că articolul 135 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o activitate de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului pe care cumpărători nerezidenți în Uniune l-au plătit la achiziționarea de bunuri pe care le-au transportat ulterior în afara Uniunii nu intră în sfera operațiunilor scutite prevăzute de această dispoziție.

Cu privire la a treia întrebare

75 Prin intermediul celei de a treia întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă principiul protecției încrederii legitime trebuie interpretat în sensul că se opune ca administrația fiscală să supună ulterior TVA-ului anumite prestări de servicii, în cazul în care această administrație a controlat și a acceptat timp de mai mulți ani declarațiile de TVA ale persoanei impozabile fără a contesta calificarea acestor prestări drept prestări scutite de TVA și nu a informat această persoană impozabilă cu privire la schimbarea intervenită în legislația națională în vigoare care, în versiunea sa anterioară, menționa în mod expres prestările menționate printre activitățile scutite de TVA, și în care, în urma unei cereri de aviz prezentate sub imperiul legislației naționale în vigoare, persoana impozabilă menționată a primit un răspuns din partea administrației fiscale potrivit căruia aceleași prestări trebuiau considerate cheltuieli accesorii unei livrări de bunuri scutite care beneficiază, din perspectiva regimului scutirii de TVA, de același tratament ca și operațiunea principală.

76 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, principiul protecției încrederii legitime se înscrie printre principiile fundamentale ale Uniunii și se impune oricărei autorități naționale însărcinate cu aplicarea dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 11 iulie 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, punctul 44, și Hotărârea din 16 ianuarie 2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, punctul 64, precum și jurisprudența citată).

77 Rezultă că, atunci când pun în aplicare dispozițiile Directivei TVA, autoritățile naționale sunt obligate să respecte acest principiu.

78 Dreptul de a se prevala de principiul menționat se extinde la orice justițiabil pe care o autoritate administrativă l-a determinat să nutrească speranțe întemeiate prin furnizarea unor asigurări precise (Hotărârea din 9 iulie 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punctul 43, Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 44, precum și Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 90 și jurisprudența citată).

79 În această privință, este necesar să se verifice dacă actele unei autorități administrative au dat naștere în percepția unui operator economic prudent și avizat unei încrederi rezonabile, iar în caz afirmativ trebuie să fie stabilit caracterul legitim al acestei încrederi (Hotărârea din 9 iulie 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punctul 44, și Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctul 45, precum și jurisprudența citată).

80 Astfel cum a fost descrisă în decizia de trimitere, practica administrativă a autorităților fiscale naționale nu pare de natură să demonstreze că aceste condiții ar fi îndeplinite în cauza principală.

81 În primul rând, în ceea ce privește necontestarea, cu ocazia mai multor controale fiscale, a calificării drept operațiuni scutite de TVA a activităților de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului, reiese din jurisprudență că simpla acceptare, chiar timp de mai mulți ani, de către administrația fiscală națională a unor declarații de TVA care nu includ cuantumurile referitoare la anumite operațiuni realizate de persoana impozabilă nu echivalează cu o asigurare precisă furnizată de această administrație cu privire la neaplicarea TVA-ului acestor operațiuni și, prin urmare, nu poate da naștere unei încrederi legitime în această privință (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 92).

82 De asemenea, astfel cum a arătat în esență doamna avocată generală la punctul 73 din concluzii, faptul că autoritățile fiscale naționale ar fi acceptat timp de mai mulți ani declarațiile de TVA ale societății Határ Diszkont fără a contesta cu ocazia controalelor fiscale calificarea operațiunilor de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului drept operațiuni scutite de TVA nu poate fi suficient *a priori*, cu excepția unor împrejurări cu totul speciale, pentru a crea în percepția unui operator economic normal de prudent și de avizat o încredere rezonabilă în neaplicarea acestei taxe unor astfel de operațiuni (a se vedea prin analogie Hotărârea din 9 iulie 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punctul 46, precum și Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punctele 47 și 48).

83 În această privință, din decizia de trimitere reiese că procesele-verbale ale acestor controale fiscale „atestă în mod clar" că administrația fiscală a considerat timp de mai mulți ani că Határ Diszkont emitea în mod legal facturi scutite de TVA pentru serviciul de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului. Instanța de trimitere nu furnizează însă mai multe precizări care să permită să se aprecieze dacă aceste procese-verbale erau de natură să dea naștere unei încrederi rezonabile în neaplicarea acestei taxe serviciului respectiv.

84 În consecință, trebuie amintit că constituie asigurări precise, în sensul jurisprudenței citate la punctul 78 din prezenta hotărâre, susceptibile să determine un justițiabil să nutrească speranțe întemeiate, informațiile precise, necondiționate, concordante și emise de surse autorizate și de încredere, indiferent de forma în care sunt comunicate. În schimb, nimeni nu poate invoca încălcarea principiului încrederii legitime în cazul în care administrația nu i-a furnizat asigurări precise (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 martie 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, punctul 25, și Hotărârea din 16 ianuarie 2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, punctul 65, precum și jurisprudența citată).

85 În această privință, revine instanței de trimitere sarcina de a verifica dacă procesele-verbale de control conțineau „asigurări precise", în sensul jurisprudenței Curții menționate la punctul 84 din prezenta hotărâre, în ceea ce privește tratamentul fiscal al serviciului de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului în discuție în litigiul principal.

86 În ceea ce privește, în al doilea rând, neinformarea cu privire la schimbarea intervenită în legislația națională în vigoare, este suficient să se constate că, pe de o parte, o astfel de omisiune nu ar putea în niciun caz să constituie o „asigurare precisă", în sensul jurisprudenței amintite la punctul 81 din prezenta hotărâre. Pe de altă parte, principiul protecției încrederii legitime nu impune administrației fiscale o obligație de a informa persoanele impozabile cu privire la modificările legislației fiscale care intră în vigoare, de care operatorii economici normal de prudenți și de avizați ar trebui să aibă cunoștință.

87 În al treilea rând, în ceea ce privește informațiile furnizate de administrația fiscală în discuție în cauza principală în urma cererii de aviz formulate de Határ Diszkont, în condițiile în care controlul fiscal era deja în curs, este suficient să se constate că, astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctul 76 din concluzii și astfel cum arată și instanța de trimitere, asemenea informații „ex post” și de natură neobligatorie nu au putut avea consecințe asupra operațiunilor care fac obiectul acestui control, pe care Határ Diszkont le realizase înainte ca aceste informații să îi fie furnizate.

88 Asemenea informații provenite de la autoritatea fiscală sunt, prin urmare, lipsite de relevanță în acest context.

89 Ținând seama de aceste considerații, se impune ca la a treia întrebare să e răspundă că principiul protecției încrederii legitime trebuie interpretat în sensul că nu se opune ca administrația fiscală să supună ulterior TVA-ului anumite prestări de servicii, în cazul în care această administrație a controlat și a acceptat timp de mai mulți ani declarațiile de TVA ale persoanei impozabile fără a contesta calificarea acestor prestări drept prestări scutite de TVA și nu a informat această persoană impozabilă cu privire la schimbarea intervenită în legislația națională în vigoare care, în versiunea sa anterioară, menționa în mod expres prestările menționate printre activitățile scutite de TVA. În acest context, este lipsit de relevanță faptul că, în urma unei cereri de aviz prezentate sub imperiul legislației naționale în vigoare, persoana impozabilă a primit un răspuns „ex post” și neobligatoriu din partea administrației fiscale potrivit căruia aceleași prestări trebuiau să fie considerate cheltuieli accesorii unei livrări de bunuri scutite care beneficiază, din perspectiva regimului scutirii de TVA, de același tratament ca și operațiunea principală.

Cu privire la a patra întrebare

90 Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 73 și 78 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun practicii administrației fiscale a unui stat membru care constă în a considera că sumele facturate drept contrapartidă a unui serviciu de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului, și anume comisioanele de dosar, sunt sume nete care nu includ TVA-ul, pe baza cărora trebuie calculată taxa care trebuie plătită de emitentul acestor facturi.

91 În această privință, trebuie amintit că rezultă din articolul 1 alineatul (2) și din articolul 73 din Directiva TVA că principiul sistemului comun privind TVA-ul constă în aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporționale cu prețul acestora, iar baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizorul bunurilor sau de către prestatorul serviciilor pentru livrarea sau pentru prestarea respectivă, de la client sau de la un terț. Articolul 78 din această directivă enumeră anumite elemente care trebuie incluse în baza de impozitare. Potrivit articolului 78 primul paragraf litera (a) din directiva menționată, TVA-ul nu se include în această bază (Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin, C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 32).

92 Conform regulii generale prevăzute la articolul 73 din Directiva TVA, baza de impozitare pentru livrarea unui bun sau pentru prestarea unui serviciu, efectuate cu titlu oneros, este constituită de contrapartida primită în mod real în acest sens de persoana impozabilă. Această contrapartidă constituie valoarea subiectivă, respectiv valoarea primită în mod real, iar nu valoarea estimată conform unor criterii obiective (Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin, C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 33).

93 Această regulă trebuie aplicată în conformitate cu principiul de bază al acestei directive, potrivit căruia prin sistemul TVA-ului se urmărește să se taxeze exclusiv consumatorul final (Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin, C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 34).

94 În plus, astfel cum a amintit doamna avocată generală la punctul 81 din concluzii, Curtea a statuat în mod explicit că faptul că TVA-ul este întotdeauna inclus, de drept, în prețul convenit, chiar și în cazul unei erori a persoanei impozabile la determinarea cotei aplicabile, este un corolar al articolului 78 primul paragraf litera (a) din Directiva TVA [a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 martie 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Posibilitate de corectare în cazul unei cote eronate), C-606/22, EU:C:2024:255, punctul 27].

95 Astfel, dat fiind că, în temeiul principiului neutralității TVA-ului amintit la punctul 93 din prezenta hotărâre, prin sistemul TVA se urmărește să se taxeze numai consumatorul final, trebuie să se considere că prețul convenit între acesta din urmă și furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii include TVA-ul aplicat acestor operațiuni, indiferent dacă acestea au făcut sau nu obiectul unei facturări [Hotărârea din 21 martie 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Posibilitate de corectare în cazul unei cote eronate), C-606/22, EU:C:2024:255, punctul 26].

96 În consecință, prețul convenit în cauza principală pentru serviciul de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului, și anume 15 % din TVA-ul rambursat, trebuie considerat un preț brut care include deja taxa. Baza de impozitare la care ar trebui aplicată ulterior cota de TVA ar trebui calculată în consecință.

97 Astfel cum a arătat doamna avocată generală la punctul 82 din concluzii și în conformitate cu jurisprudența Curții amintită la punctele 94 și 95 din prezenta hotărâre, împrejurarea că persoana impozabilă a considerat eventual în mod eronat operațiunile în cauză ca fiind scutite și că, în consecință, în opinia sa, cota de TVA aplicabilă acestor operațiuni ar fi trebuit să fie egală cu zero nu este relevantă în această privință.

98 Potrivit unei jurisprudențe constate, atunci când un contract de vânzare a fost încheiat fără a se menționa TVA-ul și în ipoteza în care furnizorul nu poate recupera de la dobânditor TVA-ul solicitat ulterior de administrația fiscală, luarea în considerare a totalității prețului, fără deducerea TVA-ului, drept bază asupra căreia se aplică TVA-ul ar avea drept consecință suportarea sarcinii TVA-ului de către furnizor și, așadar, ar intra în contradicție cu principiul potrivit căruia TVA-ul este o taxă pe consum, care trebuie suportată de consumatorul final (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin, C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 35).

99 Pe de altă parte, o astfel de luare în considerare ar intra în contradicție cu regula potrivit căreia administrația fiscală nu poate percepe cu titlu de TVA o sumă superioară celei primite de persoana impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin, C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 36).

100 În schimb, situația ar fi diferită în ipoteza în care furnizorul ar avea, potrivit dreptului național, posibilitatea de a recupera de la cumpărători TVA-ul solicitat ulterior de administrația fiscală.

101 Or, în speță, din dosarul de care dispune Curtea rezultă că este evident că Határ Diszkont nu are posibilitatea de a repercuta a posteriori asupra clienților săi, care sunt particulari care nu au reședința pe teritoriul Uniunii, TVA-ul aferent comisioanelor de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului pe care administrația fiscală a obligat-o să îl plătească.

102 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, se impune ca la a patra întrebare să se răspundă că articolele 73 și 78 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun practicii administrației fiscale a unui stat membru care constă în a considera că sumele facturate drept contrapartidă a unui serviciu de administrare a dosarelor de rambursare a TVA-ului, și anume comisioanele de dosar, sunt sume nete care nu includ TVA-ul în cazul în care furnizorul a considerat prestarea sa ca fiind scutită și se află în mod vădit în imposibilitatea de a recupera a posteriori de la cumpărătorii bunurilor scutite de TVA cuantumul TVA-ului solicitat de administrația fiscală.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

1) Articolul 1 alineatul (2), articolul 2 alineatul (1) litera (c) și articolul 78 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

trebuie interpretate în sensul că

o activitate de administrare a dosarelor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) pe care cumpărătorii nerezidenți în Uniunea Europeană au plătit-o la achiziționarea de bunuri pe care le-au transportat ulterior în afara Uniunii constituie o prestare de servicii distinctă și independentă de livrarea de bunuri scutită corespunzătoare și trebuie, ca atare, să fie supusă TVA-ului. O astfel de prestare de servicii nu intră sub incidența scutirii prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (e) din această directivă.

2) Articolul 135 alineatul (1) litera (d) din Directiva 2006/112

trebuie interpretat în sensul că

o activitate de administrare a dosarelor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) pe care cumpărători nerezidenți în Uniune au plătit-o la achiziționarea de bunuri pe care le-au transportat ulterior în afara Uniunii nu intră în sfera operațiunilor scutite prevăzute de această dispoziție.

3) Principiul protecției încrederii legitime

trebuie interpretat în sensul că

nu se opune ca administrația fiscală să supună ulterior taxei pe valoarea adăugată (TVA) anumite prestări de servicii, în cazul în care această administrație a controlat și a acceptat timp de mai mulți ani declarațiile de TVA ale persoanei impozabile fără a contesta calificarea acestor prestări drept prestări scutite de TVA și nu a informat această persoană impozabilă cu privire la schimbarea intervenită în legislația națională în vigoare care, în versiunea sa anterioară, menționa în mod expres prestările menționate printre activitățile scutite de TVA. În acest context, este lipsit de relevanță faptul că, în urma unei cereri de aviz prezentate sub imperiul legislației naționale în vigoare, persoana impozabilă a primit un răspuns „ex post” și neobligatoriu din partea administrației fiscale potrivit căruia aceleași prestări trebuiau să fie considerate cheltuieli accesorii unei livrări de bunuri scutite care beneficiază, din perspectiva regimului scutirii de TVA, de același tratament ca și operațiunea principală.

4) Articolele 73 și 78 din Directiva 2006/112

trebuie interpretate în sensul că

se opun practicii administrației fiscale a unui stat membru care constă în a considera că sumele facturate drept contrapartidă a unui serviciu de administrare a dosarelor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată (TVA), și anume comisioanele de dosar, sunt sume nete care nu includ TVA-ul în cazul în care furnizorul a considerat prestarea sa ca fiind scutită și se află în mod vădit în imposibilitatea de a recupera *a posteriori* de la cumpărătorii bunurilor scutite de TVA cuantumul TVA-ului solicitat de administrația fiscală.

Semnături