Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE
MME JULIANE KOKOTT
présentées le 19 décembre 2024[1]

Affaire C-427/23

Határ Diszkont Kft.
contre
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[demande de décision préjudicielle formée par la Szegedi Törvényszék (cour de Szeged, Hongrie)]

« Renvoi préjudiciel – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Article 1er, paragraphe 2, article 2, paragraphe 1, sous c), et article 78 – Restitution des montants payés au titre d'avance de la TVA à des acheteurs non-résidents dans l'Union européenne – Frais de gestion de dossier – Prestation indépendante soumise à la TVA – Notions de "prestation complexe unique", de "prestation accessoire à la prestation principale" et d'"indépendance des prestations" – Exonérations au titre de l'article 135, paragraphe 1, sous d), et de l'article 146, paragraphe 1, sous e) – Protection de la confiance légitime – Base d'imposition »

I. Introduction

1. Dans la présente procédure préjudicielle, la Cour est appelée de nouveau à se pencher sur la question, importante dans la pratique, de savoir quand, dans le contexte du traitement fiscal de certaines opérations, il faut considérer qu'il y a une seule prestation ou une pluralité de prestations. Dans ce dernier cas, se pose également la question de la qualification de ces prestations en tant que « prestations indépendantes », « prestation complexe unique » ou « prestation accessoire à la prestation principale »[2].

2. Dans la présente affaire, une entreprise hongroise a vendu différentes marchandises à des acheteurs non-résidents dans l'Union européenne à des fins d'exportation en dehors de l'Union. Ces ventes ont eu lieu dans son magasin situé en Hongrie à proximité de la frontière avec la Serbie. Ces opérations étaient, en principe, exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en tant que livraisons de biens expédiés ou transportés en dehors de l'Union par l'acquéreur non établi. Ladite entreprise a par la suite restitué aux acheteurs non-résidents les montants payés par ceux-ci en tant qu'avance de la TVA qui aurait été due au cas où l'exonération en cause n'aurait pas été mise en œuvre. Toutefois, au titre de la gestion des dossiers relatifs à ces restitutions, l'entreprise a facturé des frais d'un montant correspondant à 15 % du montant restitué. Dans ce

[1] Langue originale : le français.

[2] Sur ces questions, voir, récemment, arrêts du 4 mars 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), et du 20 avril 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312). Voir, également, mes conclusions dans l'affaire Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, points 14 à 47 où se trouvent plusieurs références à la jurisprudence).

contexte, se pose la question du traitement fiscal de ces frais de gestion des dossiers. Les activités de gestion des dossiers donnent-elles lieu à une prestation autonome et imposable ou constituent-elles des prestations accessoires qui suivent le sort fiscal de la prestation principale exonérée, à savoir la livraison de biens destinés à l'exportation ? Ou encore, sont-elles exonérées sur la base d'autres dispositions ?

3. La présente affaire offre à la Cour la possibilité de préciser les critères concernant le traitement au titre de la TVA de telles opérations. Elle soulève également, à titre subsidiaire, des questions relatives à la protection de la confiance légitime dans une situation dans laquelle l'administration fiscale a contrôlé et accepté pendant plusieurs années les déclarations de TVA dans lesquelles ces opérations étaient considérées comme exonérées, ainsi que concernant la base d'imposition à prendre en considération en l'espèce et la méthode de calcul de la TVA.

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

4. La directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée [3] définit le cadre du droit de l'Union. L'article 1er, paragraphe 2, de cette directive dispose :

« Le principe du système commun de TVA est d'appliquer aux biens et aux services un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre des opérations intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.

À chaque opération, la TVA, calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à ce bien ou à ce service, est exigible déduction faite du montant de la taxe qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix.

[...] »

5. L'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA énonce :

« Sont soumises à la TVA les opérations suivantes :

a) les livraisons de biens effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

[...]

c) les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel ;

[...] »

[3] JO 2006, L 347, p. 1, dans la version applicable à la période litigieuse (ci-après la « directive TVA »).

6. Aux termes de l'article 73 de la directive TVA :

« Pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées aux articles 74 à 77, la base d'imposition comprend tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acquéreur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. »

7. L'article 78 de cette directive dispose :

« Sont à comprendre dans la base d'imposition les éléments suivants :

[...]

b) les frais accessoires, tels que les frais de commission, d'emballage, de transport et d'assurance demandés par le fournisseur à l'acquéreur ou au preneur.

[...] »

8. L'article 135, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA dispose :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

d) les opérations, y compris la négociation, concernant les dépôts de fonds, comptes courants, paiements, virements, créances, chèques et autres effets de commerce, à l'exception du recouvrement de créances ;

[...] »

9. Aux termes de l'article 146, paragraphe 1, de cette directive :

« Les États membres exonèrent les opérations suivantes :

[...]

b) les livraisons de biens expédiés ou transportés par l'acquéreur non établi sur leur territoire respectif, ou pour son compte, en dehors de [l'Union] ;

[...]

e) les prestations de services, y compris les transports et les opérations accessoires, à l'exception des prestations de services exonérées conformément aux articles 132 et 135, lorsqu'elles sont directement liées aux exportations ou importations de biens bénéficiant des dispositions prévues à l'article 61 et à l'article 157, paragraphe 1, point a). »

B. Le droit hongrois

10. La législation nationale en matière de TVA pertinente dans la présente affaire est contenue dans l'általános forgalmi adóról CXXVII. törvény (loi no CXXVII, relative à la taxe sur la valeur ajoutée), de 2007 (*Magyar Közlöny* 2007/155), dans sa version applicable (ci-après la « loi hongroise relative à la TVA »).

11. L'article 98, paragraphe 1, de la loi hongroise relative à la TVA dispose :

« Sont exonérées de la taxe les livraisons de biens expédiés par voie postale ou transportés au départ du pays vers un pays hors de [l'Union], à condition que l'expédition ou le transport :

a) soit effectué par le fournisseur lui-même ou par un tiers agissant pour son compte ;

b) soit effectué par l'acquéreur lui-même ou par un tiers agissant pour son compte si les conditions supplémentaires prévues par les paragraphes 3 et 4 du présent article ou par les articles 99 et 100 de la présente loi sont réunies. »

12. L'article 99 de cette loi prévoit :

« 1. Lorsque l'acquéreur est un voyageur étranger et que le ou les biens livrés [...] font partie des bagages personnels ou de voyage du voyageur étranger, il est nécessaire, pour l'application de l'exonération de l'article 98, paragraphe 1, que :

a) la contrepartie, taxe incluse, de la livraison de biens excède un montant équivalent à 175 euros,

b) le voyageur étranger démontre son statut à l'aide de documents de voyage ou d'autres documents délivrés par les autorités, reconnus par la Hongrie et servant à identifier la personne (ci-après conjointement les "documents de voyage"),

c) le fait que les biens ont quitté le territoire communautaire est attesté par l'autorité de sortie des produits du territoire de [l'Union] au moyen de l'apposition d'un visa et d'un cachet sur un formulaire fourni à cet effet par l'administration fiscale de l'État ou tout autre formulaire autorisé par l'administration fiscale nationale contenant les données prévues au paragraphe 10 (ci-après conjointement le "formulaire de demande de remboursement de la taxe"), moyennant présentation simultanée des biens livrés et de l'exemplaire original de la facture attestant l'exécution de la livraison de biens.

2. Afin de pouvoir bénéficier de l'exonération, le vendeur des biens doit, en plus de l'émission d'une facture, remplir un formulaire de demande de remboursement de la taxe à la demande du voyageur étranger. Les données relatives à l'identification du voyageur étranger figurant sur la facture et sur le formulaire de demande de remboursement de la taxe ne doivent pas différer de celles figurant sur les documents de voyage. Le voyageur étranger est tenu de présenter les documents de voyage au vendeur des biens. Le formulaire de demande de remboursement de la taxe ne peut contenir que les mentions relatives à la livraison de biens d'une seule facture, de sorte qu'elles ne peuvent être différentes de celles de la facture. Le formulaire de demande de remboursement de la taxe est établi en trois exemplaires par le vendeur des biens qui remet les deux premiers exemplaires au voyageur et garde le troisième exemplaire dans ses propres documents comptables.

3. Lorsqu'elle atteste la sortie des biens visée au paragraphe 1, sous c), l'autorité douanière prélève auprès du voyageur le deuxième exemplaire du formulaire de demande de remboursement de la taxe revêtu d'un visa et d'un cachet.

4. L'exonération de la taxe est soumise à la condition

a) que le vendeur des biens soit en possession du premier exemplaire du formulaire de demande de remboursement de la taxe revêtu d'un visa et d'un cachet visé au paragraphe 1, sous c), et

b) si la taxe a été perçue au moment de la livraison des biens, que le vendeur rembourse ladite taxe au voyageur étranger, conformément aux paragraphes 5 à 8.

5. Le remboursement de la taxe peut être demandé au vendeur du bien par le voyageur étranger en personne ou par un mandataire agissant en son nom et pour son compte. Dans le cas où le voyageur étranger

a) agit en personne, il est tenu de présenter ses documents de voyage ;

b) n'agit pas en personne, la personne agissant en son nom et pour son compte doit joindre un mandat écrit établi à son nom.

6. Afin d'obtenir le remboursement de la taxe, le voyageur étranger ou son mandataire

a) remet au vendeur des biens le premier exemplaire revêtu d'un visa et d'un cachet conformément au paragraphe 1, sous c), du formulaire de demande de remboursement de la taxe, et

b) présente au vendeur des biens l'exemplaire original de la facture attestant la livraison des biens.

7. La taxe remboursée est due au voyageur étranger en forints, et doit être payée en espèces. Le fournisseur des biens et le voyageur étranger peuvent toutefois convenir d'une monnaie et d'un mode de paiement différents.

8. Le vendeur des biens doit également s'assurer que la facture attestant la livraison des biens ne donne pas de nouveau droit à remboursement de la taxe. À cette fin, la mention "TVA régularisée" doit être inscrite dans l'original de la facture, avant restitution [au voyageur], et le vendeur des biens doit faire une photocopie de la facture ainsi annotée et la conserver dans ses archives.

[...] »

13. En vertu de l'article 98, paragraphe 3, de CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról (loi nº CLI, sur la procédure administrative en matière fiscale), de 2017 (*Magyar Közlöny* 2017/192), si le contribuable bénéficie d'une exonération de la taxe, il est tenu de le prouver par un document ou par tout autre moyen approprié.

14. L'az általános forgalmi adóról LXXIV. törvény (loi nº LXXIV, relative à la taxe sur la valeur ajoutée) (*Magyar Közlöny* 1992/128), de 1992, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2007, incluait dans la liste des livraisons de biens et des prestations exonérées, en vertu de l'article 30,

paragraphe 1, de cette loi, lu en combinaison avec l'annexe 2 de ladite loi, « les remboursements de taxes effectués par un commerçant en faveur d'un voyageur étranger en application d'une disposition spéciale ».

III. Les antécédents du litige

15. En 2020, la société hongroise Határ Diszkont Kft. (ci-après « Határ Diszkont ») a vendu différentes marchandises à des acheteurs non-résidents dans l'Union – plus précisément, à des acheteurs résidant en Serbie –, dans son magasin de Tompa, situé en Hongrie à proximité de la frontière serbo-hongroise. Ces acheteurs étrangers exportaient le jour même les marchandises achetées en Hongrie. Les factures de paiement en espèces concernant ces achats portaient la mention « TVA régularisée ».

16. Au cours de la période suivant l'exportation, Határ Diszkont restituait auxdits acheteurs la totalité de la TVA qui avait été comptée dans la facture et émettait le reçu de décaissement y afférent. Il apparaît que, pour pouvoir obtenir la restitution des montants payés comme avance de la TVA, l'acheteur non-résident devait retourner physiquement auprès du magasin de Határ Diszkont [4]. Au titre de la gestion des dossiers pour ces restitutions, Határ Diszkont facturait à ces clients étrangers des frais de dossier correspondant à 15 % de la TVA remboursée.

17. Le processus de gestion des dossiers se composait des étapes suivantes : a) vérification du document de voyage valide de l'acheteur non-résident lors de la vente ; b) émission d'un formulaire de demande de restitution de la taxe et d'une facture audit acheteur ; c) vérification du document de voyage valide de l'acheteur et du formulaire de demande de restitution de la taxe rapporté aux fins du remboursement de la TVA ; d) modification, copie et archivage de la facture de vente ; e) restitution, en caisse, du montant payé en tant qu'avance de la TVA à l'acheteur non-résident ; f) émission d'un reçu de décaissement et signature de celui-ci par l'acheteur ; g) émission d'une facture pour les frais de dossier ; h) émission d'un reçu d'encaissement et signature de celui-ci par l'acheteur non résident ; i) paiement des frais de dossier en caisse.

18. Le jour de la restitution des avances au titre de la TVA, Határ Diszkont émettait des factures de paiement en espèces pour lesdits frais de dossier, dont le paiement était attesté par des reçus d'encaissement. Dans ses déclarations de TVA, Határ Diszkont faisait figurer le produit de ces frais de dossier en tant que rémunération pour des prestations exonérées.

19. Lors d'un contrôle de l'administration fiscale [5] pour l'année 2020 aux fins, notamment, de la TVA, Határ Diszkont a défendu la position selon laquelle les activités de gestion de dossier relatives à la restitution des montants payés au titre d'avance de la TVA étaient une prestation de service exonérée de la TVA.

[4] Cette circonstance a été confirmée par le gouvernement hongrois lors de l'audience. Par ailleurs, aux termes de l'article 99, paragraphe 7, de la loi hongroise relative à la TVA, la restitution des montants payés au titre d'avance de la TVA doit être, en principe, payée en espèces.

[5] La Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (direction des impôts et des douanes du département de Bács-Kiskun, relevant de l'administration nationale des impôts et douanes, Hongrie).

20. Dans ce contexte, Határ Diszkont s'est référée à un renseignement de l'administration fiscale elle-même [6], en réponse à une question spécifiquement posée à cet égard. Il ressortait de ce renseignement que, les frais de dossier étant le corollaire de l'exonération, ils devaient être considérés comme des frais accessoires à la livraison des biens et devaient, ainsi, partager le régime d'exonération de la TVA applicable à l'opération principale.

21. Au cours de la procédure de contrôle, Határ Diszkont a également soutenu que la prestation de service relative à la restitution des montants payés au titre d'avance de la TVA aurait dû être exonérée d'impôt en vertu de la disposition nationale transposant l'exonération pour les opérations financières prévue à l'article 135, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA, et de celle transposant l'exonération pour les opérations liées à l'exportation de biens prévue à l'article 146, paragraphe 1, sous e), de cette directive [7].

22. L'administration fiscale a rejeté les arguments de Határ Diszkont. Par décision du 22 juillet 2022, elle a constaté, à sa charge, un arriéré de TVA. Cette décision a été confirmée par la décision du 27 octobre 2022 de l'administration fiscale de recours [8].

23. Határ Diszkont a introduit un recours devant la juridiction de renvoi, la Szegedi Törvényszék (cour de Szeged, Hongrie), demandant l'annulation de cette dernière décision.

IV. Les questions préjudicielles

24. Par décision du 3 juillet 2023, la Szegedi Törvényszék (cour de Szeged) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les quatre questions suivantes :

« 1) Les dispositions de l'article 1er, paragraphe 2, de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de l'article 78, ainsi que de l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la [directive TVA] font-elles obstacle à la pratique d'un État membre consistant à considérer que la gestion des dossiers de remboursement de la TVA à un voyageur étranger – laquelle recouvre toute une série d'étapes administratives allant de l'émission du formulaire de demande de remboursement de la TVA au remboursement lui-même – constitue une prestation de service autonome, distincte de la livraison de biens exonérée, sur laquelle il convient de facturer et de verser la TVA selon les règles générales, dans des circonstances où la comptabilisation et la facturation des frais de dossier, fixés en pourcentage de la TVA à rembourser, n'ont pas lieu en même temps que [la livraison] et la facturation des biens, mais au moment du remboursement de la TVA, après le paiement de la contrepartie des biens par le client et leur exportation dans un pays tiers ?

2) En cas de réponse négative à la première question, l'article 135, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA fait-il obstacle à la pratique d'un État membre consistant à considérer que les frais à payer au titre de la gestion des dossiers de remboursement de la TVA après une livraison de biens à des voyageurs étrangers ne sont pas exonérés de la taxe en tant qu'"opérations concernant les paiements, créances" ?

[6] Le renseignement avait été établi par le Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (département des relations avec les usagers et de l'information de la direction centrale de l'administration nationale des impôts et des douanes, Hongrie).

[7] Respectivement, article 86, paragraphe 1, sous d) et e), et article 102, paragraphe 1, sous b), de la loi hongroise relative à la TVA.

[8] Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direction des recours de l'administration nationale des impôts et des douanes, Hongrie).

3) En cas de réponse négative aux première et deuxième questions, le principe de protection de la confiance légitime, en tant que principe fondamental du système commun de TVA, fait-il obstacle à la pratique d'un État membre consistant à exiger de l'émetteur de la facture qu'il paie rétroactivement la TVA sur les frais de dossier, alors même que l'administration fiscale a contrôlé ledit émetteur de la facture à plusieurs reprises au cours des années précédant le contrôle litigieux et que, lors de ces contrôles, elle a examiné, sans la remettre en cause, la pratique consistant à considérer les frais de dossier de la TVA comme étant exonérés, et qu'elle ne l'a pas informé du changement intervenu dans la législation nationale en vigueur jusqu'au 31 décembre 2007, qui citait expressément, parmi les prestations de services exonérées, les "remboursements de taxes effectués par un commerçant en faveur d'un voyageur étranger en application d'une disposition spéciale" ?

4) En cas de réponse négative aux trois premières questions, les articles 73 et 78 de la directive TVA font-ils obstacle à la pratique de l'administration fiscale d'un État membre consistant à considérer que la contrepartie, hors taxe, qui figure sur les factures émises au titre des frais de dossier, constitue l'assiette d'imposition à la TVA sur la base de laquelle l'émetteur de la facture doit verser la TVA selon les règles générales en raison de la décision de l'administration fiscale, alors même que le montant correspondant ne faisait pas partie de la contrepartie payée par le voyageur étranger ? »

25. Lors de la procédure devant la Cour, le gouvernement hongrois et la Commission européenne ont présenté des observations écrites et ont participé à l'audience qui s'est tenue le 17 octobre 2024.

V. Analyse

A. Sur la première question préjudicielle

1. Observations liminaires

26. Par sa première question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande en substance si l'article 1er, paragraphe 2, l'article 2, paragraphe 1, sous c), et l'article 78 de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'une activité de gestion des dossiers relatifs au « remboursement de la TVA », telle que celle en cause au principal, au profit d'acheteurs résidant en dehors de l'Union, concernant des livraisons de biens exonérées, constitue une prestation de service autonome et distincte desdites livraisons de biens, et est donc, en tant que telle, soumise à la TVA. Si tel est le cas, cette juridiction demande si une telle prestation de service doit être considérée comme exonérée en vertu de l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA.

27. À titre liminaire, il convient de relever que, dans la présente affaire, il n'y a pas techniquement de « remboursement » de la TVA. En effet, il est constant que, en l'espèce, les ventes concernant les livraisons de biens en cause effectuées par Határ Diszkont aux acheteurs non-résidents dans l'Union sont exonérées de la TVA au titre de l'article 146, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA en raison de l'exportation de ces biens. S'agissant d'opérations exonérées, aucune TVA ne doit être payée concernant ces opérations. Par conséquent, il ne peut pas y avoir non plus de « remboursement » de la TVA.

28. En l'espèce, au moment de l'achat des biens, les acheteurs non-résidents versent à Határ Diszkont un prix total brut (ci-après le « prix brut ») qui inclut le montant correspondant à la TVA qui serait due au cas où l'exonération en cause ne serait pas mise en œuvre puisque le bien n'est finalement pas exporté ou puisque l'acheteur ne fournit pas la documentation nécessaire pour démontrer que les conditions de fond de l'exonération sont remplies. Dans ces conditions, les paiements effectués par Határ Diszkont aux acheteurs non-résidents constituent des restitutions des montants qui ont été avancés à concurrence des montants qui auraient été éventuellement dus au titre de la TVA (ci-après les « montants payés au titre d'avance de la TVA »). Il ne s'agit donc pas de « remboursements » de la TVA.

29. Cela étant clarifié, dans la mesure où elle ne constitue qu'une mise en œuvre de l'exonération en cause, une activité de gestion de dossier pour la restitution des montants payés au titre d'avance de la TVA, telle que celle en cause au principal, ne donne pas lieu, selon moi, à une prestation spécifique qui serait imposable et soumise à la TVA (voir section 2). À titre subsidiaire, s'il devait être considéré qu'en l'espèce il y a bien une prestation imposable, il s'agirait, toutefois , d'une prestation accessoire non indépendante à la prestation principale, à savoir la livraison de biens exonérées, dont elle partagerait le régime d'exonération (voir section 3). Enfin, en tout état de cause, l'exonération prévue à l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA n'est pas pertinente en l'espèce (voir section 4).

2. Sur l'absence de prestation imposable

30. Selon l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA, sont soumises à la TVA les prestations de services, effectuées à titre onéreux sur le territoire d'un État membre par un assujetti agissant en tant que tel.

31. Les opérations taxables supposent l'existence d'une transaction entre les parties comportant la stipulation d'un prix ou d'une contre-valeur. Une prestation de services n'est dès lors taxable que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire [9].

32. Les activités de gestion des dossiers pour la restitution des montants payés au titre d'avance de la TVA ne constituent donc une prestation spécifique imposable que s'il est possible d'identifier un tel rapport juridique, donnant lieu à un échange de prestations réciproques.

33. En l'espèce, les acheteurs non-résidents dans l'Union effectuent auprès de Határ Diszkont des achats de biens bénéficiant de l'exonération de la TVA au titre de l'article 146, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA. Toutefois, afin que ces opérations bénéficient de cette exonération, Határ Diszkont, en tant qu'assujetti, doit fournir la preuve à l'administration fiscale que les exigences de fond de ladite exonération sont remplies [10]. La violation d'une exigence formelle peut, en effet, conduire au refus de l'exonération de la TVA si cette violation a pour effet d'empêcher d'apporter la preuve certaine que les exigences de fond ont été satisfaites [11].

[9] Voir, entre autres, arrêt du 26 octobre 2023, GIS (C-249/22, EU:C:2023:813, points 32 et 33 ainsi que jurisprudence citée) ; voir, également, arrêt du 4 juillet 2024, Credidam (C-179/23, EU:C:2024:571, point 36 et jurisprudence citée).

[10] Ceci est, par ailleurs, expressément prévu en droit hongrois à l'article 98, paragraphe 3, de la loi nº CLI, de 2017.

[11] Voir, entre autres, arrêt du 29 février 2024, B2 Energy (C-676/22, EU:C:2024:186, point 28 et jurisprudence citée).

34. Pour fournir une telle preuve à l'administration fiscale, Határ Diszkont doit disposer de toute la documentation nécessaire pour lui permettre de démontrer qu'il s'agit bien d'opérations exonérées. Cette documentation, qui doit être fournie essentiellement par l'acheteur, doit prouver, entre autres, l'exportation effective du bien acheté. Ainsi, elle ne peut pas être fournie au moment de l'achat du bien, mais seulement après que l'exportation du bien a effectivement eu lieu. Cela ressort, par ailleurs, clairement de l'article 99 de la loi hongroise relative à la TVA.

35. Afin d'être en mesure de prouver que les conditions de fond de l'exonération sont remplies [12], Határ Diszkont doit donc acquérir, gérer et contrôler toute la documentation pertinente aux fins de la mise en œuvre de l'exonération. Par ailleurs, elle supporte les risques liés à d'éventuelles erreurs ou tout autre type de problème relatif à cette documentation.

36. Dans ce contexte, ainsi qu'il ressort du point 17 des présentes conclusions, Határ Diszkont doit accomplir une série de tâches de nature administrative allant de l'émission du formulaire de demande de remboursement de la taxe à la restitution des montants correspondants, une fois qu'elle dispose de tous les documents prouvant que les conditions de fond de l'exonération sont satisfaites.

37. Toutes ces activités, lesquelles engendrent indubitablement des coûts, sont finalisées pour garantir la mise en œuvre de l'exonération relative aux livraisons de biens exportés et ne semblent pas être l'expression d'une prestation de service spécifique et autonome desdites livraisons.

38. La finalité économique des opérations d'achat effectuées par les acheteurs non-résidents dans l'Union est l'acquisition de biens en régime d'exonération de la TVA aux fins de l'exportation. Or, sans l'accomplissement des activités de gestion des dossiers susmentionnées, ces opérations ne pourraient pas être exonérées de la TVA et, sans exonération, les acquisitions n'auraient pas véritablement lieu, ainsi qu'il ressort par ailleurs explicitement de la décision de renvoi [13]. La mise en œuvre de l'exonération constitue donc un élément essentiel pour l'accomplissement de la finalité économique des opérations d'acquisition.

39. Il s'ensuit que, du point de vue de ladite finalité économique, les activités de gestion des dossiers en cause apparaissent comme indissociables de ces opérations et indispensables pour leur réalisation.

40. Dans ces conditions, décomposer l'activité de gestion des dossiers pour la restitution des montants payés au titre d'avance de la TVA en raison de l'exonération des livraisons revêtirait à mon avis un caractère artificiel [14]. À la lumière de toutes les circonstances dans lesquelles se déroulent ces opérations, il s'agit en effet d'une opération constituée d'une seule prestation sur le plan économique qui ne doit pas être artificiellement décomposée pour ne pas altérer la fonctionnalité du système de la TVA [15].

[12] Sur les conditions de fond qui doivent être remplies afin que cette exonération soit applicable, voir arrêt du 17 décembre 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, points 55 et suiv.).

[13] Voir deuxième paragraphe de la partie intitulée « Le recours au principal », p. 8 et 9 de la traduction française de la demande de décision préjudicielle.

[14] Voir, entre autres, arrêt du 18 avril 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, point 35 et jurisprudence citée). Voir, également, mes conclusions dans l'affaire Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, points 16 et suiv. avec d'autres références jurisprudentielles).

[15] Voir, entre autres, arrêt du 18 avril 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, point 35).

41. Dans ce contexte, sous réserve des appréciations en fait de la juridiction de renvoi, les montants perçus au titre des frais de dossier constituent ainsi simplement une majoration du prix de vente des biens, acceptée par les acheteurs non-résidents, au titre de la couverture des frais ultérieurs engendrés en raison de la mise en œuvre de l'exonération relative à l'acquisition des biens. Ainsi, à titre d'exemple, si le taux de TVA appliqué est de 27 % et le prix brut pour l'achat d'un bien destiné à l'exportation est 127 (100 le prix du bien + 27 comme montant payé au titre d'avance de la TVA), si l'exonération est mise en œuvre, le prix (net) pour l'acquisition du bien sera finalement de 104,05 [16].

42. Par ailleurs, ainsi que le relève la juridiction de renvoi, Határ Diszkont affichait en magasin une information sur les frais de dossier et en informait les acheteurs non-résidents. Lorsqu'ils effectuaient l'achat des produits aux fins de l'exportation, ceux-ci avaient donc pleinement connaissance de ces frais et ils devaient indubitablement les avoir pris en compte dans leur décision d'achat de biens destinés à l'exportation. Il s'ensuit que ces acheteurs ont dû nécessairement accepter, du moins implicitement, ces conditions lors de la conclusion du contrat de vente des biens en cause. La description des relations contractuelles entre Határ Diszkont et les acheteurs non-résidents dans l'Union contenue dans la demande de décision préjudicielle confirme ces considérations [17].

43. Il ressort, en outre, de la décision de renvoi que Határ Diszkont affirme, sans être contredite, que le montant des frais de dossier, à savoir 15 % des montants payés au titre d'avance de la TVA ensuite restitués, était calculé sur la base des frais encourus. Ainsi, plutôt que de constituer la rétribution représentant la contre-valeur effective d'un service fourni à un bénéficiaire donnant lieu à des recettes découlant d'une activité économique différente de celle liée aux livraisons de biens exonérés, les montants perçus au titre des frais de dossier ont essentiellement pour fonction de couvrir les coûts ultérieurs à la charge de Határ Diszkont découlant de la mise en œuvre de l'exonération liée à la livraison des biens en cause.

44. En outre, selon une jurisprudence constante, dans le domaine de la TVA, les fournisseurs agissent comme des collecteurs de taxes pour le compte de l'État et dans l'intérêt du Trésor public. Ces fournisseurs sont redevables du paiement de la TVA alors même que celle-ci, en tant que taxe sur la consommation, est en définitive supportée par le consommateur final [18]. Or, imposer avec la TVA les rémunérations de Határ Diszkont découlant d'une telle activité de collecte – voire de garantie pour la mise en œuvre de l'exonération par le biais d'une réduction du prix de 127 à 104,05 – pour le compte de l'État serait au moins étrange au système.

45. En ce qui concerne la circonstance mise en exergue dans la décision de l'administration fiscale selon laquelle la vente des biens exportés et les activités de gestion des dossiers ne coïncident pas dans le temps [19], je relève qu'une modification du prix d'une livraison ou d'une prestation n'est, en principe, jamais simultanée à la vente ou à la fourniture mais qu'elle est toujours postérieure à celle-ci. En l'espèce, il s'agit, en fin de compte, d'une question de variation du prix. Si les acheteurs non-résidents voulaient effectuer cette opération d'achat de biens exonérée auprès du magasin de

16 15 % de 27 est égal à 4,05.

17 Voir troisième paragraphe de la partie intitulée « Le recours au principal », p. 9 de la traduction française de la demande de décision préjudicielle.

18 Arrêts du 20 octobre 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, point 25), et du 21 février 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, point 21).

19 Voir quatrième paragraphe de la partie intitulée « Décision de l'autorité fiscale de premier degré », p. 6 de la version française de la demande de décision préjudicielle.

Határ Diszkont, ils devaient accepter une variation du prix a posteriori lors de la mise en œuvre de l'exonération. Au cas où ils n'auraient pas été d'accord, ils auraient dû s'adresser à un autre magasin.

46. En conclusion, il découle de l'ensemble des considérations qui précèdent que, en l'espèce, les activités de gestion des dossiers pour la restitution des montants payés au titre d'avance de la TVA aux fins de l'exonération des livraisons des biens en cause ne donnent pas lieu, selon moi, à une prestation de service spécifique et autonome desdites livraisons qui serait imposable aux termes de l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA.

3. À titre subsidiaire, sur la nature de prestation accessoire non indépendante

47. Au cas où la Cour devait considérer que les activités de gestion des dossiers pour la restitution des montants payés au titre d'avance de la TVA donnent lieu à une prestation de service autonome, il s'agirait à mon avis, en tout état de cause, d'une prestation accessoire non indépendante à la prestation principale, à savoir la livraison de biens exonérée, dont elle partagerait par conséquent le sort fiscal, à savoir le régime d'exonération.

48. Dans sa jurisprudence constante, la Cour part du principe que, aux fins de la TVA, chaque prestation doit, en règle générale, être considérée comme une prestation distincte et indépendante. Toutefois, le principe d'indépendance de chaque prestation n'est pas absolu. Selon la jurisprudence, il peut être dérogé à ce principe lorsqu'une prestation est une simple prestation accessoire, non indépendante, à une prestation principale [20].

49. Ainsi, dans certaines circonstances, plusieurs prestations formellement distinctes, qui pourraient être fournies isolément et ainsi donner lieu, séparément, à taxation ou à exonération, doivent être considérées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes. Tel est notamment le cas lorsqu'un ou plusieurs éléments doivent être considérés comme constituant la prestation principale alors que, à l'inverse, d'autres éléments doivent être regardés comme une ou des prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale [21].

50. Dans sa jurisprudence, la Cour a développé certains indices pour déterminer l'existence d'une prestation accessoire non indépendante.

51. En premier lieu, typiquement, les prestations accessoires non indépendantes ne présentent pas d'intérêt économique autonome pour le bénéficiaire de la prestation principale. D'un point de vue économique, elles ont une fonction purement auxiliaire, en ce qu'elles servent uniquement à parfaire et à compléter la prestation principale et interviennent donc normalement dans son sillage [22]. Du point de vue du consommateur moyen, leur finalité économique ne peut être réalisée qu'en combinaison avec la prestation principale. Ainsi, une prestation doit être

[20] Voir, notamment, arrêt du 18 avril 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, point 35 et jurisprudence citée). Voir, également, mes conclusions dans l'affaire Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, points 16 et suiv. avec d'autres références jurisprudentielles).

[21] Voir, entre autres, arrêt du 18 avril 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, points 36 et 37 ainsi que jurisprudence citée).

[22] À cet égard, voir mes conclusions dans l'affaire Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, point 41 et jurisprudence citée).

considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle constitue pour la clientèle non pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions de la prestation principale [23].

52. Ce critère est satisfait dans la présente affaire. En effet, ainsi qu'il ressort des points 38 et 39 des présentes conclusions, les acheteurs non-résidents dans l'Union ont un intérêt économique aux activités de gestion de dossier pour la restitution des montants payés au titre d'avance de la TVA qui n'est pas autonome par rapport à la prestation principale, consistant en la livraison de biens destinés à l'exportation exonérée de la TVA. L'exonération, et par conséquent l'accomplissement des activités visant la mise en œuvre de cette exonération, dépendent de manière directe desdites livraisons. Sans livraison, et donc sans exonération, il n'y aurait pas de gestion desdits dossiers et vice versa. Les intérêts économiques aux livraisons et aux activités de gestion des dossiers sont donc interdépendants.

53. En second lieu, la Cour considère la valeur respective des prestations principale et accessoire, cette dernière ayant normalement une valeur négligeable par rapport à la première [24].

54. En l'espèce, le montant chargé par Határ Diszkont au titre des frais de dossier est égal à 15 % des montants payés au titre d'avance de la TVA, laquelle, ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, est fixée à un taux de 27 %. La valeur de la prestation (s'il y en a une) consistant en la gestion des dossiers pour la restitution desdits montants est donc égale à 4,05 % du prix des livraisons et peut être considérée comme marginale par rapport à la valeur de la prestation principale.

55. La circonstance, mise en exergue par la Commission dans ses observations, que la demande de restitution des montants payés au titre d'avance de la TVA pourrait éventuellement être introduite auprès d'un agent à qui est confiée la gestion des dossiers et que la prestation puisse donc également être réalisée par un tiers indépendant de l'opérateur économique qui a livré les biens, n'est pas pertinente. En effet, il ressort de la jurisprudence que le fait que la prestation accessoire non indépendante puisse en théorie aussi être fournie par un tiers ne fait pas obstacle à l'existence d'une prestation accessoire non indépendante [25]. En outre, la prestation accessoire non indépendante est toujours fournie par le même opérateur économique qui fournit la prestation principale. Cela est inhérent au caractère accessoire de la prestation en cause. Si cette prestation était fournie par un tiers en tant que prestation indépendante et donc non accessoire, elle serait alors imposable. À titre d'exemple, on peut mentionner les frais de transport : si le vendeur effectue lui-même le transport du bien (par exemple, un livre) il s'agit d'une prestation accessoire (imposable au taux réduit) ; en revanche, si l'acheteur demande à un tiers de transporter le bien (le livre), il s'agira alors d'un service indépendant (imposable au taux normal).

56. Enfin, l'exonération applicable aux livraisons des biens, à savoir celle prévue à l'article 146, paragraphe 1, sous b), de la directive TVA, vise à respecter, dans le cadre du commerce international, le principe de l'imposition des biens concernés au lieu de destination de ceux-ci et, ainsi, à garantir que l'opération en cause soit exclusivement imposée au lieu où les produits concernés seront consommés [26]. Comme la TVA est une taxe sur la consommation, qui est

[23] Voir, entre autres, arrêts du 4 mai 2023, Finanzamt X (Outillages et machines fixés à demeure) (C-516/21, EU:C:2023:372, point 30 et jurisprudence citée), et du 18 avril 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, point 37 et jurisprudence citée).

[24] Voir mes conclusions dans l'affaire Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, point 39 et jurisprudence citée).

[25] Voir mes conclusions dans l'affaire Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, point 43 et jurisprudence citée).

[26] Arrêts du 17 octobre 2019, Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, point 20), et du 17 décembre 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, point 50).

imposée dans le territoire fiscal hongrois, mais les biens exportés seront consommés hors de celui-ci, la TVA ne doit pas grever les livraisons de ces biens. La double imposition (normalement, l'autre État impose l'importation des biens) est ainsi évitée [27] et les biens produits dans l'Union et exportés en dehors de celle-ci ne souffrent pas de désavantage concurrentiel en raison de cette double imposition.

57. Or, une interprétation de la directive TVA qui permettrait de considérer comme imposables des prestations visant la restitution des montants payés au titre d'avance de la TVA en application de l'exonération susmentionnée irait à l'encontre de ces objectifs. En effet, en grevant de la TVA une prestation accessoire, nécessaire pour obtenir la restitution desdits montants en application de ladite exonération, elle compromettrait la neutralité fiscale des exportations.

4. Sur l'exonération au titre de l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA

58. À titre encore plus subsidiaire, j'aborderai la question de l'application de l'exonération prévue à l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA, à laquelle se réfère la juridiction de renvoi.

59. L'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA, qui figure au chapitre 6 du titre IX de cette directive, fait obligation aux États membres d'exonérer de la TVA « les prestations de services, y compris les transports et les opérations accessoires, à l'exception des prestations de services exonérées conformément aux articles 132 et 135, lorsqu'elles sont directement liées aux exportations ou importations de biens bénéficiant des dispositions prévues à l'article 61 et à l'article 157, paragraphe 1, point a) », de ladite directive.

60. Il découle de son libellé que, à l'exclusion des exonérations relatives aux activités d'intérêt général, visées à l'article 132 de la directive TVA, de même que de celles en faveur d'une série d'activités variées qui relèvent de l'article 135 de la même directive, la disposition en cause exonère les prestations de services, en ce compris les prestations de transport et opérations accessoires qui sont directement liées aux exportations ou importations de biens, *relevant de l'article 61 ou de l'article 157, paragraphe 1, sous a)*, de la directive TVA.

61. Les biens visés à l'article 61 de la directive TVA sont ceux qui ne sont pas en libre pratique mais qui sont placés dans un entrepôt douanier ou similaire [28], ou qui sont en libre pratique mais sont couverts par le régime du transit interne de l'Union, ou qui relèvent du régime d'admission temporaire en exonération totale de droits à l'importation, ou enfin qui relèvent du régime du transit externe. Quant à l'article 157, paragraphe 1, sous a), de la même directive, il concerne les biens qui sont destinés à être placés dans un entrepôt autre que douanier ou similaire.

62. Or, force est de constater qu'aucun élément dans le dossier ne montre que les biens qui ont fait l'objet de l'exportation en l'espèce se trouveraient dans une des situations visées à l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA. Il s'ensuit que cette disposition n'est pas applicable en l'espèce [29].

[27] Conclusions de l'avocat général Campos Sánchez-Bordona dans l'affaire BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:599, point 66 et jurisprudence citée).

[28] L'article 61 de cette directive effectue un renvoi exprès à l'article 156 de ladite directive.

[29] À cet égard, je relève que l'arrêt du 8 novembre 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), auquel se réfère la juridiction de renvoi dans la décision de renvoi, concernait des biens en régime de transit externe (voir points 8, 24, 51 et 61 de cet arrêt).

5. Conclusion intermédiaire

63. En conclusion, je propose de répondre à la première question préjudicielle comme suit. L'article 1er, paragraphe 2, et l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens que les activités de gestion des dossiers, effectuées par le vendeur, pour la restitution des montants payés au titre d'avance de la TVA par des acheteurs non-résidents dans l'Union dans le cadre d'opérations, exonérées de la TVA, concernant des livraisons de biens subséquemment exportés par ceux-ci ne donnent pas lieu à une prestation de service spécifique et autonome desdites livraisons. Par conséquent, ces activités ne sont pas imposables aux termes de cette directive vu qu'elles constituent une simple mise en œuvre de l'exonération et elles ne sont pas l'expression de l'exercice d'une activité économique spécifique différente de celle relative à la livraison de biens.

B. Sur les deuxième, troisième et quatrième questions préjudicielles

64. En considération de la réponse que je propose de donner à la première question préjudicielle, il n'est pas nécessaire de répondre aux deuxième, troisième et quatrième questions préjudicielles. Néanmoins, j'exposerai brièvement ci-dessous, à titre subsidiaire, mes considérations sur ces questions.

1. Sur la deuxième question préjudicielle

65. Par sa deuxième question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande, au cas où les activités de gestion des dossiers en cause devaient constituer une prestation de service imposable, si une telle prestation doit être considérée comme exonérée au titre de l'article 135, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA.

66. Aux termes de cette disposition, les États membres exonèrent les opérations concernant, notamment, « les dépôts de fonds, comptes courants, paiements, virements, créances, chèques et autres effets de commerce ».

67. La juridiction de renvoi nourrit des doutes sur l'applicabilité de cette disposition en ce que les acheteurs non-résidents dans l'Union qui ont reçu la livraison des biens détiendraient, en vertu de la loi, une créance en numéraire à l'encontre de Határ Diszkont pour la restitution des montants payés au titre d'avance de la TVA et que les frais de dossier seraient liés à cette créance.

68. En l'occurrence, aucune opération financière n'a eu lieu qui justifierait l'application de la disposition en cause[30]. En particulier, Határ Diszkont n'a octroyé aucun crédit aux acheteurs non-résidents. Elle s'est bornée à garder les montants équivalents à la TVA relative aux achats en question qu'elle aurait dû verser au Trésor public si l'exonération n'avait pas été mise en œuvre, et ce dans l'attente que les acheteurs non-résidents fournissent la documentation permettant de prouver que les conditions de fond de l'exonération étaient effectivement remplies. Une fois que la documentation pertinente a été fournie, étant clarifié que la TVA n'était pas due pour ces opérations en raison de la mise en œuvre de l'exonération, elle a retourné le montant correspondant à l'acheteur non-résident.

[30] Voir, à cet égard, arrêt du 17 décembre 2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, point 41 et jurisprudence citée).

69. Il s'ensuit que, en tout état de cause, l'exonération prévue à l'article 135, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA n'est pas applicable en l'espèce.

2. Sur la troisième question préjudicielle

70. Par sa troisième question préjudicielle, la juridiction de renvoi se demande, en substance – et en cas de réponse négative aux première et deuxième questions –, si le principe de protection de la confiance légitime s'oppose à ce que l'administration fiscale soumette à la TVA certaines opérations se rapportant à une période révolue, dans trois situations : premièrement, dans le cas où cette administration a contrôlé et accepté pendant plusieurs années les déclarations de TVA de l'assujetti sans contester lors de plusieurs contrôles fiscaux la qualification de ces opérations d'« opérations exonérées de la TVA » ; deuxièmement, dans le cas où elle n'a pas informé l'assujetti du changement intervenu dans la législation nationale en vigueur qui, dans sa version précédant la modification législative, citait expressément lesdites opérations parmi les prestations de services exonérées, et, troisièmement, la décision de renvoi se réfère à la circonstance que, au cours du contrôle fiscal de 2020 en cause, Határ Diszkont a demandé un avis à l'administration fiscale [31]. Határ Diszkont a reçu une réponse selon laquelle les frais de gestion des dossiers en cause devaient être considérés comme des frais accessoires à une livraison de biens exonérée de la TVA et que, en tant que tels, ils partageaient le sort de l'opération principale quant au régime d'exonération à la TVA.

71. Selon la jurisprudence de la Cour, le principe de protection de la confiance légitime s'inscrit parmi les principes fondamentaux de l'Union [32]. La Cour a précisé que ce principe s'étend à tout justiciable à l'égard duquel une autorité administrative a fait naître des espérances fondées du fait d'assurances précises qu'elle lui aurait fournies [33]. Ce principe présuppose que les actes des autorités administratives ont fait naître des attentes raisonnables et légitimes dans l'esprit d'un opérateur économique prudent et avisé [34].

72. Premièrement, se pose la question de la compatibilité avec le principe de protection de la confiance légitime du manque de contestation, lors de plusieurs contrôles fiscaux, de la qualification d'« opérations exonérées de la TVA » des activités de gestion des dossiers pour la restitution des montants payés au titre d'avance de la TVA.

73. Il ressort de la jurisprudence que la simple acceptation, même pendant plusieurs années, par l'administration fiscale nationale des déclarations de TVA, lesquelles n'incluaient pas de montants relatifs à certaines opérations, ne vaut pas assurance précise fournie par cette administration sur la non-application de la TVA à ces opérations et ne saurait, dès lors, créer une confiance légitime à cet égard [35]. De même, la simple acceptation pendant plusieurs années des déclarations de TVA d'un assujetti sans contester lors des contrôles fiscaux la qualification de ces opérations d'« opérations exonérées de la TVA » ne saurait, selon moi, en principe, valoir assurance précise.

31 Voir point 20 des présentes conclusions.

32 Voir arrêts du 7 juin 2005, VEMW e.a. (C-17/03, EU:C:2005:362, point 73 et jurisprudence citée), ainsi que du 14 mars 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, point 23 et jurisprudence citée).

33 Voir, notamment, arrêt du 15 avril 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, point 90 et jurisprudence citée).

34 Voir, à cet égard, mes conclusions dans l'affaire BALTIC CONTAINER TERMINAL (C-376/23, EU:C:2024:616, point 68 et jurisprudence citée).

35 Arrêt du 15 avril 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, point 92).

Une telle simple acceptation ne saurait, dès lors, créer une confiance légitime à l'égard d'un opérateur économique normalement prudent et avisé, sur le caractère exonéré de ces opérations [36].

74. Néanmoins, en l'espèce, il ressort de la décision de renvoi que les procès-verbaux des contrôles fiscaux « témoigneraient clairement » de ce que « l'administration fiscale a considéré pendant des années que [Határ Diszkont] émettait légalement des factures exonérées de la TVA pour le service de gestion des dossiers ». La juridiction de renvoi ne fournit toutefois pas d'autres précisions à cet égard. Il reviendrait donc à cette juridiction de vérifier si lesdits procès-verbaux contenaient des « assurances précises » aux termes de la jurisprudence de la Cour susmentionnée, quant au traitement fiscal du service de gestion des dossiers en cause, si un tel service – quod non – devait être admis en l'espèce [37].

75. En ce qui concerne, deuxièmement, l'absence d'information quant au changement intervenu dans la législation nationale en vigueur, je ne vois pas comment une telle omission éventuelle pourrait constituer une « assurance précise » faisant naître des espérances fondées au sens de la jurisprudence mentionnée au point 71 des présentes conclusions. Par ailleurs, il ne semble pas exister d'obligation à la charge de l'administration fiscale d'informer les assujettis des modifications à la législation fiscale, dont des opérateurs économiques normalement prudents et avisés devraient avoir connaissance.

76. Troisièmement, le renseignement fourni par l'administration fiscale comme réponse à la demande de Határ Diszkont ne saurait pas non plus, selon moi, être qualifié en l'espèce d'« assurance précise » faisant naître des espérances fondées. En effet, ainsi que le relève la juridiction de renvoi elle-même, cet avis – qui par ailleurs était de nature non contraignante – a été envoyé pendant le contrôle fiscal (et en raison de ce contrôle). Un tel renseignement « ex post » et de nature non-contraignante n'a ainsi pas pu avoir de conséquence sur les opérations déjà réalises qui faisaient objet du contrôle fiscal.

3. Sur la quatrième question préjudicielle

77. Dans le cadre de sa quatrième question préjudicielle, la juridiction de renvoi a des doutes quant à l'interprétation des articles 73 et 78 de la directive TVA en ce qui concerne la base d'imposition à prendre en considération en l'espèce, ainsi que la méthode de calcul de la TVA. En particulier, compte tenu de la jurisprudence de la Cour, la juridiction de renvoi s'interroge quant à l'approche retenue par l'administration fiscale consistant à considérer, en l'espèce, les frais de dossier comme un montant net et non comme un montant brut incluant la TVA. Il conviendrait de répondre à cette question seulement si, en cas de réponse négative aux trois premières questions, lesdites activités de gestion des dossiers devaient être considérées comme une prestation de service imposable et non exonérée.

78. À cet égard, je rappelle que, en vertu de l'article 73 de la directive TVA, la base d'imposition comprend « tout ce qui constitue la contrepartie » que reçoit, ou doit recevoir, le prestataire de services. La contrepartie correspond au prix convenu que le destinataire de la prestation doit

[36] En ce sens, voir également arrêts du 9 juillet 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, point 46), et du 9 juillet 2015, Salomie et Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, points 47 et 48).

[37] À cet égard, je relève qu'il n'est pas exclu que, dans certaines situations particulières, une pratique de l'administration fiscale concernant le traitement fiscal de certaines opérations puisse faire naître des espérances fondées pour un opérateur économique au regard de ce traitement, de sorte qu'une application différente ayant un effet rétroactif fondée sur un changement d'avis de la part de cette administration pourrait s'avérer problématique. Toutefois, au vu de la réponse à la première question préjudicielle, que je propose, je ne considère pas nécessaire d'aborder ici la question délicate de la détermination de ce que constitue une « assurance précise » de l'administration fiscale dans le cadre de contrôles fiscaux concernant des périodes fiscales précédentes.

payer pour le service. L'article 78, sous a), de cette directive précise ensuite que sont à comprendre dans la base d'imposition également tout impôt, à l'exception de la TVA elle-même. C'est sur cette base d'imposition qu'il y a lieu ensuite d'appliquer le taux de TVA ad hoc (article 93 de cette directive). L'article 1er, paragraphe 2, de ladite directive mentionne encore plus clairement que, à chaque opération, la TVA due est calculée sur le prix du bien ou du service au taux applicable à celui-ci, déduction faite du montant de la taxe [38].

79. Il s'ensuit que, pour déterminer la base d'imposition, il faut, pour chaque contrepartie au sens de l'article 73 de la directive TVA, calculer, conformément à l'article 78, sous a), de cette directive, la TVA, telle qu'elle est due en vertu de la loi [39].

80. Il résulte de l'ensemble de ces considérations que tout prix (brut) convenu comprend toujours la TVA à hauteur du montant (correct) prévu par la loi, sans que soit pertinente, à l'égard de l'impôt qui est dû au créancier fiscal, la question de savoir si les parties au contrat avaient ou non connaissance de ce montant correct [40].

81. C'est ainsi que la Cour a explicitement jugé qu'est un corollaire de l'article 78, sous a), de la directive TVA le fait que la TVA est toujours comprise, de plein droit, dans le prix convenu, même en cas d'erreur de l'assujetti dans la détermination du taux applicable [41].

82. En l'espèce, au cas où les activités de gestion des dossiers en cause devaient – quod non – être considérées comme une prestation de service imposable et non exonérée, le prix convenu, à savoir 15 % des montants payés au titre d'avance de la TVA et ensuite restitués, devrait être considéré comme un prix brut incluant déjà la TVA. La base d'imposition sur laquelle il y aurait lieu ensuite d'appliquer le taux de TVA devrait être calculée en conséquence. La circonstance que l'assujetti ait éventuellement considéré erronément les opérations en cause comme exonérées et que par conséquent, selon lui, le taux d'impôt applicable à ces opérations aurait dû être égal à zéro ne serait pas pertinente à cet égard.

VI. Conclusion

83. À la lumière des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre aux questions préjudicielles posées par la Szegedi Törvényszék (cour de Szeged, Hongrie) comme suit :

L'article 1er, paragraphe 2, et l'article 2, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée

doivent être interprétées en ce sens que

[38] Voir mes conclusions dans l'affaire Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilité de correction en cas de taux erroné) (C-606/22, EU:C:2023:893, point 29).

[39] Voir mes conclusions dans l'affaire Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilité de correction en cas de taux erroné) (C-606/22, EU:C:2023:893, point 30).

[40] Voir mes conclusions dans l'affaire Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilité de correction en cas de taux erroné) (C-606/22, EU:C:2023:893, point 32). Voir, également, arrêt du 21 mars 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilité de correction en cas de taux erroné) (C-606/22, EU:C:2024:255, points 26 et jurisprudence citée).

[41] Arrêt du 21 mars 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilité de correction en cas de taux erroné) (C-606/22, EU:C:2024:255, point 27).

les activités de gestion des dossiers, effectuées par le vendeur, pour la restitution des montants payés au titre d'avance de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) par des acheteurs non-résidents dans l'Union européenne dans le cadre d'opérations, exonérées de la TVA, concernant des livraisons de biens subséquemment exportés par ceux-ci ne donnent pas lieu à une prestation de service spécifique et autonome desdites livraisons. Par conséquent, ces activités ne sont pas imposables aux termes de cette directive vu qu'elles constituent une simple mise en œuvre de l'exonération et elles ne sont pas l'expression de l'exercice d'une activité économique spécifique différente de celle relative à la livraison de biens.