CONCLUZIILE AVOCATEI GENERALE
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 19 decembrie 2024[1]

Cauza C-427/23

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

[cerere de decizie preliminară formulată de Szegedi Törvényszék (Curtea din Szeged, Ungaria)]

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 1 alineatul (2), articolul 2 alineatul (1) litera (c) și articolul 78 – Restituirea sumelor plătite cu titlul de avansuri de TVA unor cumpărători nerezidenți în Uniunea Europeană – Comision de administrare a dosarului – Prestație independentă supusă TVA-ului – Noțiunile de «prestație complexă unică», de «prestație accesorie prestației principale» și de «independență a prestațiilor» – Scutiri în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (d) și al articolului 146 alineatul (1) litera (e) – Protecția încrederii legitime – Bază de impozitare”

I. Introducere

1. În prezenta procedură preliminară, Curtea este chemată din nou să analizeze problema, importantă în practică, de a ști când, în contextul tratamentului fiscal al anumitor operațiuni, trebuie să se considere că există o singură prestație sau o pluralitate de prestații. În acest din urmă caz, se pune de asemenea problema calificării acestor prestații drept „prestații independente”, „prestație complexă unică” sau „prestație accesorie prestației principale”[2].

2. În prezenta cauză, o întreprindere maghiară a vândut diferite bunuri unor cumpărători nerezidenți în Uniunea Europeană în vederea exportului în afara Uniunii. Aceste vânzări au avut loc în magazinul său situat în Ungaria în apropierea frontierei cu Serbia. Aceste operațiuni erau în principiu scutite de taxa pe valoarea adăugată (TVA) ca livrări de bunuri expediate sau transportate în afara Uniunii de cumpărătorul care nu este stabilit în Uniune. Întreprinderea menționată a restituit ulterior cumpărătorilor nerezidenți sumele plătite în prealabil de aceștia reprezentând avansuri de TVA care ar fi fost datorat în cazul în care scutirea în cauză nu ar fi fost aplicată. Cu toate acestea, pentru administrarea dosarelor referitoare la aceste restituiri, întreprinderea a facturat comisioane într-un cuantum de 15 % din suma restituită. În acest context, se pune problema tratamentului fiscal al acestor comisioane de administrare. Activitățile

[1] Limba originală: franceza.

[2] Cu privire la aceste aspecte, a se vedea recent Hotărârea din 4 martie 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), și Hotărârea din 20 aprilie 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312). A se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punctele 14-47, în care se găsesc mai multe trimiteri la jurisprudență).

de administrare a dosarelor dau naștere unei prestații independente și impozabile sau constituie prestații accesorii care fac obiectul aceluiași tratament fiscal cu cel al prestației principale scutite, și anume livrarea de bunuri destinate exportului? Sau acestea sunt scutite în temeiul altor dispoziții?

3. Prezenta cauză oferă Curții posibilitatea de a preciza criteriile privind tratamentul în materie de TVA al unor astfel de operațiuni. Aceasta abordează de asemenea, cu titlu subsidiar, chestiuni privind protecția încrederii legitime într-o situație în care autoritatea fiscală a controlat și a acceptat timp de mai mulți ani declarațiile de TVA în care aceste operațiuni erau considerate scutite, precum și privind baza de impozitare care trebuie luată în considerare în speță și metoda de calculare a TVA-ului.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

4. Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată definește cadrul de drept al Uniunii[3]. Articolul 1 alineatul (2) din această directivă prevede:

„Principiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporțională cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa.

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.

[…]”

5. Articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„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;

[…]”

[3] JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, în versiunea aplicabilă perioadei în litigiu (denumită în continuare „Directiva TVA”).

6. Potrivit articolului 73 din Directiva TVA:

„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.”

7. Articolul 78 din această directivă prevede:

„Baza de impozitare include următoarele elemente:

[…]

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

[…]”

8. Articolul 135 alineatul (1) litera (d) 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;

[…]”

9. 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 [Uniunii] de către un client nestabilit pe teritoriul lor respectiv sau în contul acestuia;

[…]

(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).”

B. Dreptul maghiar

10. Legislația națională în materie de TVA relevantă în prezenta cauză este cuprinsă în általános forgalmi adóról CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată) din 2007 (*Magyar Közlöny* 2007/155), în versiunea aplicabilă (denumită în continuare „Legea maghiară privind TVA-ul").

11. Articolul 98 alineatul (1) din Legea maghiară privind TVA-ul prevede:

„Sunt scutite de taxă livrările de bunuri expediate prin poștă sau transportate din Ungaria către o țară din afara [Uniunii], cu condiția ca expedierea sau transportul:

a) să se realizeze de furnizorul însuși sau de un terț care acționează în numele 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) din prezentul articol sau la articolele 99 și 100 din prezenta lege."

12. Articolul 99 din această 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 [Uniunii] 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 următoare:

a) 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, vânzătorul rambursează 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 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.

[…]”

13. În temeiul articolului 98 alineatul (3) din CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról (Legea nr. CLI privind procedura administrativă în materie fiscală) din 2017 (*Magyar Közlöny* 2017/192), în cazul în care contribuabilul beneficiază de o scutire de taxă, este obligat să dovedească acest lucru printr-un document sau prin orice alt mijloc adecvat.

14. Az általános forgalmi adóról LXXIV. törvény (Legea nr. LXXIV privind taxa pe valoarea adăugată) (*Magyar Közlöny* 1992/128) din 1992, 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”.

III. Istoricul litigiului

15. În anul 2020, societatea maghiară Határ Diszkont Kft. (denumită în continuare „Határ Diszkont”) a vândut diferite bunuri unor cumpărători nerezidenți în Uniune – mai precis unor cumpărători cu reședința în Serbia –, în magazinul său din Tompa, situat în Ungaria în apropierea frontierei sârbo-maghiare. Acești cumpărători străini exportau în aceeași zi bunurile cumpărate din Ungaria. Facturile emise pentru plățile în numerar aferente acestor achiziții conțineau mențiunea „TVA regularizat”.

16. În perioada ulterioară exportului, Határ Diszkont a restituit cumpărătorilor menționați TVA-ul care fusese adăugat pe factură și a emis chitanța de plată corespunzătoare. Rezultă că, pentru a putea obține restituirea sumelor reprezentând TVA plătite în prealabil, cumpărătorul nerezident trebuia să se întoarcă fizic la magazinul deținut de Határ Diszkont [4]. Pentru gestionarea acestor restituiri, Határ Diszkont a perceput acestor clienți străini comision de administrare reprezentând 15 % din TVA-ul rambursat.

17. Procesul de administrare a dosarelor a constat în următoarele etape: (a) verificarea documentului de călătorie valabil al cumpărătorului nerezident la momentul vânzării; (b) emiterea unui formular de cerere de restituire a taxei și a unei facturi către cumpărătorul menționat; (c) verificarea documentului de călătorie valabil al cumpărătorului și a formularului de cerere de restituire a taxei raportate în scopul rambursării TVA-ului; (d) modificare, copie și arhivare a facturii de vânzare; (e) restituirea, în numerar, cumpărătorului nerezident a sumei reprezentând avansuri de TVA; (f) emiterea unei chitanțe de plată și semnarea acesteia de către cumpărător; (g) emiterea unei facturi pentru comisionul de administrare; (h) emiterea unei chitanțe de încasare și semnarea acesteia de către cumpărătorul nerezident; (i) plata comisionului de administrare în numerar.

18. La data restituirii avansurilor cu titlu de TVA, Határ Diszkont emitea facturi pentru achitarea în numerar a comisioanelor de administrare menționate, a căror achitare a fost probată prin chitanțele de încasare. În declarațiile sale de TVA, Határ Diszkont a menționat veniturile provenite din aceste comisioane de administrare ca remunerație pentru prestații scutite.

19. Cu ocazia unui control efectuat de autoritatea fiscală [5] pentru anul 2020 privind printre altele TVA-ul, Határ Diszkont a susținut că activitățile de administrare a dosarelor referitoare la restituirea sumelor plătite cu titlu de avansuri de TVA reprezentau o prestare de servicii scutită de TVA.

20. În acest context, Határ Diszkont s-a referit la o informație furnizată chiar de autoritatea fiscală [6], ca răspuns la o întrebare adresată în mod specific în această privință. Din această informație reieșea că, întrucât comisioanele de administrare erau corolarul scutirii, acestea trebuiau considerate cheltuieli accesorii livrării de bunuri și trebuiau, astfel, să facă obiectul aceluiași regim de scutire de TVA aplicabil operațiunii principale.

[4] Această împrejurare a fost confirmată de guvernul maghiar în ședință. Pe de altă parte, potrivit articolului 99 alineatul (7) din Legea maghiară privind TVA-ul, restituirea sumelor plătite cu titlu de avansuri de TVA trebuie în principiu să fie efectuată în numerar.

[5] Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Direcția fiscală și vamală a departamentului Bács-Kiskun din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria).

[6] Informațiile proveneau de la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (Departamentul pentru relații cu utilizatorii și informații al Direcției centrale a Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria).

21. În cursul procedurii de control, Határ Diszkont a susținut de asemenea că prestarea de servicii referitoare la restituirea sumelor plătite cu titlu de avansuri de TVA ar fi trebuit să fie scutită de impozit în temeiul dispoziției naționale de transpunere a scutirii pentru operațiunile financiare prevăzute la articolul 135 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA și al celei de transpunere a scutirii pentru operațiunile legate de exportul de bunuri, prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (e) din această directivă [7].

22. Autoritatea fiscală a respins argumentele Határ Diszkont. Prin decizia din 22 iulie 2022, aceasta a constatat în sarcina acestei societăți o obligație fiscală restantă. Această decizie a fost confirmată prin decizia din 27 octombrie 2022 a Autorității Fiscale de Soluționare a Contestațiilor [8].

23. Határ Diszkont a introdus o acțiune la instanța de trimitere, Szegedi Törvényszék (Curtea din Szeged, Ungaria), solicitând anularea acestei din urmă decizii.

IV. Întrebările preliminare

24. Prin decizia din 3 iulie 2023, Szegedi Törvényszék (Curtea din Szeged) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele patru întrebări:

„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 restituirea 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 restituirea 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,

[7] Articolul 86 alineatul (1) literele d) și e) și, respectiv, articolul 102 alineatul (1) litera b) din Legea maghiară privind TVA-ul.

[8] Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria).

«rambursarea taxei către călătorii străini, gestionată 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?"

25. În procedura în fața Curții, guvernul maghiar și Comisia Europeană au prezentat observații scrise și au participat la ședința care a avut loc la 17 octombrie 2024.

V. Analiză

A. Cu privire la prima întrebare preliminară

1. Observații introductive

26. Prin intermediul primei întrebări preliminare, 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 „rambursării TVA-ului", precum cea în discuție în litigiul principal, în beneficiul unor cumpărători rezidenți în afara Uniunii, privind livrări de bunuri scutite, constituie o prestare de servicii independentă și distinctă de livrările de bunuri respective și, prin urmare, este supusă ca atare TVA-ului. În cazul unui răspuns afirmativ, 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.

27. Cu titlu introductiv, trebuie arătat că, din punct de vedere tehnic, în prezenta cauză nu există o „rambursare" a TVA-ului. Astfel, este cert că, în speță, vânzările privind livrările de bunuri în cauză efectuate de Határ Diszkont către cumpărători nerezidenți în Uniune sunt scutite de TVA în temeiul articolului 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA ca urmare a exportului acestor bunuri. Fiind vorba de operațiuni scutite, nu trebuie plătit TVA pentru acestea. În consecință, nu poate exista nici o „rambursare" a TVA-ului.

28. În speță, la momentul achiziționării bunurilor, cumpărătorii nerezidenți plătesc către Határ Diszkont un preț total brut (denumit în continuare „prețul brut") care include cuantumul corespunzător TVA-ului care ar fi datorat în cazul în care scutirea în cauză nu ar fi aplicată, întrucât bunul nu este în cele din urmă exportat sau întrucât cumpărătorul nu furnizează documentația necesară pentru a demonstra că sunt îndeplinite condițiile de fond ale scutirii. În aceste condiții, plățile efectuate de Határ Diszkont către cumpărătorii nerezidenți constituie restituiri ale sumelor care au fost avansate până la concurența sumelor care ar fi fost eventual datorate cu titlu de TVA (denumite în continuare „sume plătite cu titlu de avansuri de TVA"). Prin urmare, nu este vorba despre „rambursări" de TVA.

29. Aceste clarificări fiind făcute, în măsura în care nu constituie decât o aplicare a scutirii în cauză, o activitate de administrare a dosarelor pentru restituirea sumelor plătite cu titlu de avansuri de TVA, precum cea în discuție în litigiul principal, nu dă naștere, în opinia noastră, unei prestații specifice care să fie impozabilă și supusă TVA (a se vedea secțiunea 2). Cu titlu subsidiar, dacă ar trebui să se considere că, în speță, există într-adevăr o prestație impozabilă, ar fi vorba totuși despre o prestație accesorie care nu este independentă față de prestația principală, și anume livrarea de bunuri scutite, al cărei regim de scutire l-ar împărtăși (a se vedea secțiunea 3). În sfârșit, în orice caz, scutirea prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA nu este relevantă în speță (a se vedea secțiunea 4).

2. Cu privire la inexistența unei prestații impozabile

30. Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, este supusă TVA prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

31. Operațiunile impozabile presupun existența unei tranzacții între părți care cuprinde stipularea unui preț sau a unei contravalori. Prin urmare, o prestare de servicii este impozabilă numai în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului [9].

32. Activitățile de administrare a dosarelor pentru restituirea sumelor plătite cu titlu de avansuri de TVA nu constituie, așadar, o prestație specifică impozabilă decât dacă este posibil să se identifice un astfel de raport juridic, care conduce la un schimb de prestații reciproce.

33. În speță, cumpărătorii nerezidenți în Uniune efectuează de la Határ Diszkont achiziții de bunuri care beneficiază de scutirea de TVA în temeiul articolului 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA. Totuși, pentru ca aceste operațiuni să beneficieze de această scutire, Határ Diszkont, în calitate de persoană impozabilă, trebuie să furnizeze autorității fiscale proba că cerințele de fond ale scutirii menționate sunt îndeplinite [10]. Încălcarea unei cerințe de formă poate astfel să conducă la refuzul scutirii de TVA dacă această încălcare are ca efect împiedicarea probării cu certitudine a îndeplinirii cerințelor de fond [11].

34. Pentru a furniza autorității fiscale o astfel de probă, Határ Diszkont trebuie să dispună de întreaga documentație necesară pentru a-i permite să demonstreze că este vorba într-adevăr despre operațiuni scutite. Această documentație, care trebuie furnizată în principal de cumpărător, trebuie să probeze printre altele exportul efectiv al bunului cumpărat. Astfel, aceasta nu poate fi furnizată la momentul achiziționării bunului, ci numai după ce exportul bunului a avut loc efectiv. Acest lucru reiese de altfel în mod clar din articolul 99 din Legea maghiară privind TVA-ul.

[9] A se vedea printre altele Hotărârea din 26 octombrie 2023, GIS (C-249/22, EU:C:2023:813, punctele 32 și 33, precum și jurisprudența citată); a se vedea de asemenea Hotărârea din 4 iulie 2024, Credidam (C-179/23, EU:C:2024:571, punctul 36 și jurisprudența citată).

[10] De altfel, acest lucru este prevăzut în mod expres în dreptul maghiar la articolul 98 alineatul (3) din Legea nr. CLI din 2017.

[11] A se vedea printre altele Hotărârea din 29 februarie 2024, B2 Energy (C-676/22, EU:C:2024:186, punctul 28 și jurisprudența citată).

35. Pentru a putea proba că sunt îndeplinite condițiile de fond ale scutirii [12], Határ Diszkont trebuie, prin urmare, să obțină, să administreze și să controleze întreaga documentație relevantă pentru aplicarea scutirii. Pe de altă parte, Határ suportă riscurile legate de eventuale erori sau de orice alt tip de problemă referitoare la această documentație.

36. În acest context, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 17 din prezentele concluzii, Határ Diszkont trebuie să îndeplinească o serie de sarcini de natură administrativă care încep cu emiterea formularelor de cerere de restituire a taxei și merg până la restituirea sumelor corespunzătoare, odată ce dispune de toate documentele care probează îndeplinirea condițiilor de fond ale scutirii.

37. Toate aceste activități, care generează fără îndoială costuri, sunt finalizate pentru a garanta aplicarea scutirii referitoare la livrările de bunuri exportate și nu par a fi expresia unei prestări de servicii specifice și independente de livrările menționate.

38. Finalitatea economică a operațiunilor de cumpărare efectuate de cumpărătorii nerezidenți în Uniune este achiziționarea de bunuri scutite de TVA în scopul exportului. Or, fără îndeplinirea activităților de administrare a dosarelor menționate anterior, aceste operațiuni nu ar putea fi scutite de TVA și, în absența scutirii, achizițiile nu ar avea loc cu adevărat, astfel cum reiese de altfel în mod explicit din decizia de trimitere [13]. Aplicarea scutirii constituie, așadar, un element esențial pentru îndeplinirea finalității economice menționate mai sus a operațiunilor de achiziție.

39. Rezultă că, din punctul de vedere al finalității economice menționate, activitățile de administrare a dosarelor în cauză par indisociabil legate de aceste operațiuni și indispensabile pentru realizarea lor.

40. În aceste condiții, descompunerea activității de administrare a dosarelor pentru restituirea sumelor plătite cu titlu de avansuri de TVA ca urmare a scutirii livrărilor ar avea, în opinia noastră, un caracter artificial [14]. În lumina tuturor împrejurărilor în care se desfășoară aceste operațiuni, este vorba astfel despre o operațiune constituită dintr-o singură prestație pe plan economic care nu trebuie să fie descompusă în mod artificial pentru a nu altera funcționalitatea sistemului de TVA [15].

41. În acest context, sub rezerva constatărilor de fapt ale instanței de trimitere, sumele percepute cu titlu de comisioane de administrare constituie astfel doar o majorare a prețului de vânzare a bunurilor, acceptată de cumpărătorii nerezidenți, pentru acoperirea cheltuielilor ulterioare generate de aplicarea scutirii privind achiziționarea bunurilor. Astfel, cu titlu de exemplu, dacă cota de TVA aplicată este de 27 %, iar prețul brut pentru achiziționarea unui bun destinat exportului este 127 (100 prețul bunului + 27 ca sumă plătită cu titlu de avans de TVA), dacă se aplică scutirea, prețul (net) pentru achiziționarea bunului va fi în cele din urmă de 104,05 [16].

[12] Cu privire la condițiile de fond care trebuie îndeplinite pentru ca această scutire să fie aplicabilă, a se vedea Hotărârea din 17 decembrie 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, punctul 55 și următoarele).

[13] A se vedea al doilea paragraf din secțiunea intitulată „Le recours au principal” („Acțiunea principală”), la paginile 8 și 9 din traducerea în limba franceză a cererii de decizie preliminară.

[14] A se vedea printre altele Hotărârea din 18 aprilie 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punctul 35 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punctul 16 și următoarele, în care se găsesc trimiteri suplimentare la jurisprudență).

[15] A se vedea printre altele Hotărârea din 18 aprilie 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punctul 35).

[16] 15 % din 27 este egal cu 4,05.

42. Pe de altă parte, astfel cum arată instanța de trimitere, Határ Diszkont afișa în magazin o informație cu privire la comisioanele de administrare și informa cumpărătorii nerezidenți cu privire la acestea. Atunci când achiziționau produse în vederea exportului, aceștia aveau, așadar, pe deplin cunoștință de aceste comisioane și trebuiau, fără îndoială, să le ia în considerare în decizia lor de a achiziționa bunuri destinate exportului. Rezultă că acești cumpărători trebuiau în mod necesar să accepte, cel puțin implicit, aceste condiții la momentul încheierii contractului de vânzare a bunurilor în cauză. Descrierea relațiilor contractuale dintre Határ Diszkont și cumpărătorii nerezidenți în Uniune cuprinsă în cererea de decizie preliminară confirmă aceste considerații [17].

43. În plus, din decizia de trimitere reiese că Határ Diszkont afirmă, fără a fi contrazisă, că cuantumul comisioanelor de administrare, și anume 15 % din sumele plătite cu titlu de avansuri de TVA restituite ulterior, era calculat pe baza cheltuielilor suportate. Astfel, în loc să constituie plata care reprezintă contravaloarea efectivă a unui serviciu furnizat unui beneficiar care generează venituri care decurg dintr-o activitate economică diferită de cea legată de livrările de bunuri scutite, sumele percepute cu titlu de comisioane de administrare au în esență funcția de a acoperi costurile ulterioare suportate de Határ Diszkont care decurg din aplicarea scutirii legate de livrarea bunurilor în cauză.

44. În plus, potrivit unei jurisprudențe constante, în domeniul TVA-ului, furnizorii acționează în calitate de colectori de taxe în contul statului și în interesul autorităților fiscale. Acești furnizori sunt obligați la plata TVA-ului, deși acesta, ca impozit pe consum, este în cele din urmă suportat de consumatorul final [18]. Or, a aplica TVA-ul remunerațiilor Határ Diszkont care decurg dintr-o astfel de activitate de colectare – respectiv garantarea aplicării scutirii prin intermediul unei reduceri a prețului de la 127 la 104,05 – în contul statului ar fi cel puțin străină de sistem.

45. În ceea ce privește împrejurarea evidențiată în decizia autorității fiscale potrivit căreia vânzarea bunurilor exportate și activitățile de administrare a dosarelor nu se petrec simultan [19], subliniem că o modificare a prețului unei livrări sau al unei prestații nu este în principiu niciodată simultană vânzării sau furnizării, ci este întotdeauna ulterioară acesteia. În speță, este vorba, în cele din urmă, despre o problemă de variație a prețului. În cazul în care cumpărătorii nerezidenți doreau să efectueze această operațiune de cumpărare a bunurilor scutită de la magazinul Határ Diszkont, aceștia trebuiau să accepte o variație a prețului *a posteriori* la aplicarea scutirii. În cazul în care nu ar fi fost de acord, ei ar fi trebuit să se adreseze unui alt magazin.

46. În concluzie, din toate considerațiile care precedă rezultă că, în speță, activitățile de administrare a dosarelor pentru restituirea sumelor plătite cu titlu de avansuri de TVA în scopul scutirii livrărilor de bunuri în cauză nu dă naștere, în opinia noastră, unei prestări de servicii specifice și autonome în raport cu livrările menționate care să fie impozabilă potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

[17] A se vedea al treilea paragraf din partea intitulată „Le recours au principal” („Acțiunea principală”), la pagina 9 din traducerea în limba franceză a cererii de decizie preliminară.

[18] Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctul 25), și Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 21).

[19] A se vedea al patrulea paragraf din partea intitulată „Décision de l’autorité fiscale de premier degré” („Decizia autorității fiscale de prim grad de jurisdicție”), la pagina 6 din versiunea în limba franceză a cererii de decizie preliminară.

3. Cu titlu subsidiar, cu privire la natura de prestație accesorie care nu este independentă

47. În cazul în care Curtea ar considera că activitățile de administrare a dosarelor pentru restituirea sumelor plătite cu titlu de avansuri de TVA dau naștere unei prestări de servicii autonome, ar fi vorba, în opinia noastră, în orice caz, despre o prestație accesorie care nu este independentă față de prestația principală, și anume livrarea de bunuri scutită, al cărei tratament fiscal, și anume regimul de scutire, l-ar împărtăși în consecință.

48. În jurisprudența sa constantă, Curtea pornește de la principiul că, în scopuri de TVA, fiecare prestație trebuie, ca regulă generală, să fie considerată o prestație distinctă și independentă. Cu toate acestea, principiul independenței fiecărei prestații nu este absolut. Potrivit jurisprudenței, se poate deroga de la acest principiu atunci când o prestație este o simplă prestație accesorie, neindependentă, unei prestații principale [20].

49. Astfel, 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 atunci când nu sunt independente. Aceasta este situația printre altele atunci când unul sau mai multe elemente trebuie considerate ca reprezentând prestația principală, pe când, dimpotrivă, alte elemente trebuie considerate ca una sau mai multe prestații accesorii care fac obiectul aceluiași tratament fiscal precum prestația principală [21].

50. În jurisprudența sa, Curtea a dezvoltat anumite indicii pentru a determina existența unei prestații accesorii neindependente.

51. În primul rând, de regulă, prestațiile accesorii neindependente nu prezintă un interes economic autonom pentru beneficiarul prestației principale. Din punct de vedere economic, ele au o funcție pur auxiliară întrucât nu urmăresc decât să întregească și să completeze prestația principală, înscriindu-se, așadar, în mod normal, în continuarea acesteia [22]. Din punctul de vedere al consumatorului mediu, finalitatea lor economică nu poate fi realizată decât în combinație cu prestația principală. Astfel, o prestație trebuie să fie considerată ca fiind accesorie unei prestații principale atunci când nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de prestația principală [23].

52. Acest criteriu este îndeplinit în prezenta cauză. Astfel, după cum reiese din cuprinsul punctelor 38 și 39 din prezentele concluzii, cumpărătorii nerezidenți în Uniune au un interes economic în activitățile de administrare a dosarelor pentru restituirea sumelor plătite cu titlu de avansuri de TVA care nu este autonom în raport cu prestația principală, care constă în livrarea de bunuri destinate exportului scutită de TVA. Scutirea și, în consecință, îndeplinirea activităților care urmăresc aplicarea acestei scutiri depind în mod direct de livrările respective. Fără livrare și,

[20] A se vedea printre altele Hotărârea din 18 aprilie 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punctul 35 și jurisprudența citată). A se vedea de asemenea Concluziile noastre prezentate în cauza Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punctul 16 și următoarele, în care se găsesc trimiteri suplimentare la jurisprudență).

[21] A se vedea printre altele Hotărârea din 18 aprilie 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punctele 36 și 37, precum și jurisprudența citată).

[22] În această privință, a se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punctul 41 și jurisprudența citată).

[23] A se vedea printre altele Hotărârea din 4 mai 2023, Finanzamt X (Echipamente și instalații fixate definitiv) (C-516/21, EU:C:2023:372, punctul 30 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 18 aprilie 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punctul 37 și jurisprudența citată).

prin urmare, fără scutire nu ar exista o administrare a dosarelor respective și viceversa. Interesele economice în ceea ce privește livrările și activitățile de administrare a dosarelor sunt, așadar, interdependente.

53. În al doilea rând, Curtea ia în considerare valoarea prestațiilor principală și, respectiv, accesorie, aceasta din urmă având în mod normal o valoare neglijabilă în raport cu prima [24].

54. În speță, suma facturată de Határ Diszkont cu titlu de comision de administrare este egală cu 15 % din sumele plătite cu titlu de avansuri de TVA, care, astfel cum reiese din decizia de trimitere, este stabilit la o cotă de 27 %. Valoarea prestației (dacă există una) care constă în administrarea dosarelor pentru restituirea sumelor respective este, așadar, egală cu 4,05 % din prețul livrărilor și poate fi considerată marginală în raport cu valoarea prestației principale.

55. Împrejurarea, evidențiată de Comisie în observațiile sale, că cererea de restituire a sumelor plătite cu titlu de avansuri de TVA ar putea fi introdusă eventual la un agent căruia îi este încredințată administrarea dosarelor și că, prin urmare, prestația poate fi realizată și de un terț independent de operatorul economic care a livrat bunurile nu este pertinentă. Astfel, reiese din jurisprudență că faptul că prestația accesorie neindependentă ar putea, teoretic, să fie furnizată și de un terț nu se opune existenței unei prestații accesorii neindependente [25]. În plus, prestația accesorie neindependentă este întotdeauna furnizată de același operator economic care furnizează prestația principală. Acest lucru este inerent caracterului accesoriu al prestației în cauză. În cazul în care această prestație ar fi furnizată de un terț ca prestație independentă și, prin urmare, neaccesorie, ea ar fi atunci impozabilă. Cu titlu de exemplu, se pot menționa cheltuielile de transport: dacă vânzătorul efectuează el însuși transportul bunului (de exemplu, o carte) este vorba despre o prestație accesorie (impozabilă la cota redusă); în schimb, în cazul în care cumpărătorul solicită unui terț să transporte bunul (cartea), atunci va fi vorba despre un serviciu independent (impozabilă la cota standard).

56. În sfârșit, scutirea aplicabilă livrărilor de bunuri, și anume cea prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, urmărește să respecte, în cadrul comerțului internațional, principiul impozitării bunurilor în cauză la locul de destinație al acestora și astfel să garanteze că operațiunea în cauză este impozitată exclusiv în locul în care produsele în cauză vor fi consumate [26]. Având în vedere că TVA-ul este o taxă pe consum, care este aplicată pe teritoriul fiscal maghiar, dar că bunurile exportate vor fi consumate în afara acestuia, TVA-ul nu trebuie să greveze livrările acestor bunuri. Dubla impunere (în mod normal celălalt stat va impozita importul bunurilor) este astfel evitată [27], iar bunurile produse în Uniune și exportate în afara acesteia nu suferă un dezavantaj concurențial din cauza acestei duble impozitări.

57. Or, o interpretare a Directivei TVA care ar permite să se considere ca fiind impozabile prestațiile care vizează restituirea sumelor plătite cu titlu de avansuri de TVA în aplicarea scutirii sus-menționate ar fi contrară acestor obiective. Astfel, prin aplicarea TVA-ului unei prestații accesorii, necesară pentru a obține restituirea sumelor respective în aplicarea scutirii menționate, s-ar compromite neutralitatea fiscală a exporturilor.

[24] A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punctul 39 și jurisprudența citată).

[25] A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punctul 43 și jurisprudența citată).

[26] Hotărârea din 17 octombrie 2019, Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, punctul 20), și Hotărârea din 17 decembrie 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, punctul 50).

[27] Concluziile avocatului general Campos Sánchez-Bordona prezentate în cauza BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:599, punctul 66 și jurisprudența citată).

4. Cu privire la scutirea în temeiul articolului 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA

58. Cu titlu și mai subsidiar, vom aborda problema aplicării scutirii prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, la care se referă instanța de trimitere.

59. Articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, care figurează în capitolul 6 din titlul IX din această directivă, obligă statele membre să scutească 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 directiva menționată.

60. Din modul său de redactare rezultă că, cu excluderea scutirilor referitoare la activitățile de interes general, prevăzute la articolul 132 din Directiva TVA, precum și a celor pentru o serie de activități variate care intră sub incidența articolului 135 din aceeași directivă, dispoziția în cauză scutește prestarea de servicii, inclusiv prestarea de servicii de transport și operațiunile accesorii care sunt legate direct de exportul sau de importul de bunuri, *care intră sub incidența articolului 61 sau a articolului 157 alineatul (1) litera (a)* din Directiva TVA.

61. Bunurile menționate la articolul 61 din Directiva TVA sunt cele care nu se află în liberă circulație, dar care sunt plasate într-un antrepozit vamal sau similar [28] sau care se află în liberă circulație, dar care intră sub incidența regimului de tranzit intern al Uniunii sau care intră sub incidența regimului de admitere temporară cu scutire totală de taxe la import sau care, în sfârșit, intră sub incidența regimului de tranzit extern. În ceea ce privește articolul 157 alineatul (1) litera (a) din aceeași directivă, acesta privește bunurile care sunt destinate plasării într-un alt antrepozit decât antrepozitul vamal sau similar.

62. Or, trebuie să se constate că nu există niciun element în dosar din care să rezulte că bunurile care au făcut obiectul exportului în speță s-ar afla în una dintre situațiile prevăzute la articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA. Rezultă că această dispoziție nu este aplicabilă în speță [29].

5. Concluzie intermediară

63. În concluzie, propunem să se răspundă la prima întrebare preliminară după cum urmează. Articolul 1 alineatul (2) și articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că activitățile de administrare a dosarelor, efectuate de vânzător, pentru restituirea sumelor plătite cu titlu de avansuri de TVA de cumpărători nerezidenți în Uniune în cadrul unor operațiuni, scutite de TVA, privind livrări de bunuri exportate ulterior de aceștia nu dau naștere unei prestări de servicii specifice și autonome în raport cu livrările menționate. În consecință, aceste activități nu sunt impozabile în temeiul acestei directive, având în vedere că ele constituie o simplă aplicare a scutirii și nu reprezintă expresia exercitării unei activități economice specifice diferite de cea referitoare la livrarea de bunuri.

[28] Articolul 61 din această directivă face trimitere expresă la articolul 156 din directiva menționată.

[29] În această privință, arătăm că Hotărârea din 8 noiembrie 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), la care se referă instanța de trimitere în decizia de trimitere, privea bunuri aflate în regim de tranzit extern (a se vedea punctele 8, 24, 51 și 61 din această hotărâre).

B. Cu privire la a doua, a treia și a patra întrebare preliminară

64. Ținând seama de răspunsul pe care îl propunem în ceea ce privește prima întrebare preliminară, nu este necesar să se răspundă la a doua, a treia și a patra întrebare preliminară. Cu toate acestea, în continuare, vom prezenta pe scurt, cu titlu subsidiar, considerațiile noastre cu privire la aceste întrebări.

1. Cu privire la a doua întrebare preliminară

65. Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în cazul în care activitățile de administrare a dosarelor în cauză ar constitui o prestare de servicii impozabilă, dacă o astfel de prestare trebuie considerată scutită în temeiul articolului 135 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA.

66. Potrivit acestei dispoziții, statele membre scutesc operațiunile privind printre altele „conturile de depozit sau conturile curente, plăți, viramente, creanțe, cecuri și alte instrumente negociabile”.

67. Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la aplicabilitatea acestei dispoziții în măsura în care cumpărătorii nerezidenți în Uniune care au beneficiat de livrarea de bunuri ar deține, în temeiul legii, o creanță în numerar față de Határ Diszkont pentru restituirea sumelor plătite cu titlu de avansuri de TVA, iar comisioanele de administrare ar fi legate de această creanță.

68. În speță nu a avut loc nicio operațiune financiară care să justifice aplicarea dispoziției în cauză [30]. Mai precis, Határ Diszkont nu a acordat niciun credit cumpărătorilor nerezidenți. Aceasta s-a limitat la a păstra sumele echivalente TVA-ului aferent achizițiilor în discuție pe care ar fi trebuit să le plătească trezoreriei dacă scutirea nu ar fi fost aplicată, iar aceasta în așteptarea prezentării de către cumpărătorii nerezidenți a documentației care să probeze îndeplinirea efectivă a condițiilor de fond ale scutirii. Odată ce documentația relevantă a fost furnizată și după ce a devenit clar faptul că TVA-ul nu era datorat pentru aceste operațiuni datorită aplicării scutirii, aceasta a restituit cumpărătorului nerezident suma corespunzătoare.

69. Rezultă că, în orice caz, scutirea prevăzută la articolul 135 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA nu este aplicabilă în speță.

2. Cu privire la a treia întrebare preliminară

70. Prin intermediul celei de a treia întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită în esență – și în cazul unui răspuns negativ la prima și la a doua întrebare – să se stabilească dacă principiul protecției încrederii legitime se opune ca autoritatea fiscală să supună TVA-ului anumite operațiuni care se raportează la o perioadă împlinită, în trei situații: în primul rând, în cazul în care această autoritate a controlat și a acceptat timp de mai mulți ani declarațiile de TVA ale persoanei impozabile fără a ridica obiecții, cu ocazia mai multor controale fiscale, privind calificarea acestor operațiuni drept „operațiuni scutite de TVA”; în al doilea rând, în cazul în care nu a informat persoana impozabilă cu privire la modificarea legislației statului membru în vigoare, care, în versiunea anterioară modificării legislative, menționa în mod expres, printre serviciile scutite de taxă, operațiunile respective, și, în al treilea rând, decizia de trimitere se referă la împrejurarea că, în cursul controlului fiscal din anul 2020 în cauză, Határ Diszkont a solicitat un

[30] A se vedea în această privință Hotărârea din 17 decembrie 2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, punctul 41 și jurisprudența citată).

punct de vedere administrației fiscale [31]. Határ Diszkont a primit un răspuns potrivit căruia comisioanele de administrare a dosarelor în cauză trebuiau considerate cheltuieli accesorii unei livrări de bunuri scutite de TVA și că, astfel, făceau obiectul aceluiași regim ca cel al operațiunii principale în ceea ce privește regimul de scutire de TVA.

71. Potrivit jurisprudenței Curții, principiul protecției încrederii legitime se înscrie printre principiile fundamentale ale Uniunii [32]. Curtea a precizat că acest principiu se extinde la orice justițiabil pe care o autoritate administrativă l-a determinat să nutrească speranțe întemeiate prin furnizarea unor asigurări precise [33]. Acest principiu presupune ca actele autorităților administrative să fi dat naștere, în percepția unui operator economic prudent și avizat, unor așteptări rezonabile și legitime [34].

72. În primul rând, se pune problema compatibilității cu principiul protecției încrederii legitime a neridicării de obiecții, cu ocazia mai multor controale fiscale, privind calificarea drept operațiuni scutite de TVA a activităților de administrare a dosarelor pentru restituirea sumelor plătite cu titlu de avansuri de TVA.

73. Reiese din jurisprudență că simpla acceptare, chiar timp de mai mulți ani, de către administrația fiscală națională a declarațiilor de TVA, care nu includeau cuantumurile referitoare la anumite operațiuni, nu reprezintă o asigurare precisă furnizată de administrația respectivă cu privire la neaplicarea TVA-ului în cazul acestor operațiuni și, prin urmare, nu poate să creeze o încredere legitimă în această privință [35]. De asemenea, simpla acceptare timp de mai mulți ani a declarațiilor de TVA ale unei persoane impozabile fără a ridica obiecții cu ocazia controalelor fiscale privind calificarea acestor operațiuni drept „operațiuni scutite de TVA” nu poate, în opinia noastră, să constituie în principiu o asigurare precisă. O astfel de simplă acceptare nu poate, prin urmare, să creeze o încredere legitimă a unui operator economic normal de prudent și de avizat cu privire la caracterul scutit al acestor operațiuni [36].

74. Cu toate acestea, în speță, din decizia de trimitere reiese că procesele-verbale ale controalelor fiscale „ar atesta în mod clar” că „autoritatea 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”. Instanța de trimitere nu furnizează însă alte precizări în această privință. Ar reveni, așadar, acestei instanțe sarcina de a verifica dacă procesele-verbale menționate conțineau „asigurări precise” potrivit jurisprudenței Curții menționate mai sus cu privire la tratamentul fiscal al serviciului de administrare a dosarelor în cauză, dacă un astfel de serviciu – *quod non* – ar trebui admis în speță [37].

[31] A se vedea punctul 20 din prezentele concluzii.

[32] A se vedea Hotărârea din 7 iunie 2005, VEMW și alții (C-17/03, EU:C:2005:362, punctul 73 și jurisprudența citată), precum și Hotărârea din 14 martie 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, punctul 23 și jurisprudența citată).

[33] A se vedea printre altele 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).

[34] A se vedea în această privință Concluziile noastre prezentate în cauza BALTIC CONTAINER TERMINAL (C-376/23, EU:C:2024:616, punctul 68 și jurisprudența citată).

[35] Hotărârea din 15 aprilie 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punctul 92).

[36] A se vedea de asemenea în acest sens Hotărârea din 9 iulie 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, punctul 46), și Hotărârea din 9 iulie 2015, Salomie și Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punctele 47 și 48).

[37] În această privință, arătăm că nu este exclus ca, în anumite situații speciale, o practică a autorității fiscale privind tratamentul fiscal al anumitor operațiuni să poată determina un operator economic să nutrească speranțe întemeiate cu privire la acest tratament, astfel încât o aplicare diferită cu efect retroactiv întemeiată pe o schimbare a punctului de vedere din partea acestei autorități s-ar putea dovedi problematică. Cu toate acestea, având în vedere răspunsul la prima întrebare preliminară, pe care îl propunem, nu considerăm necesar să abordăm aici problema delicată a stabilirii a ceea ce constituie o „asigurare precisă” din partea autorității fiscale în cadrul controalelor fiscale privind perioadele fiscale anterioare.

75. În ceea ce privește, în al doilea rând, lipsa de informații cu privire la modificarea legislației naționale în vigoare, nu vedem cum o astfel de eventuală omisiune ar putea constitui o „asigurare precisă” care să dea naștere unor speranțe întemeiate în sensul jurisprudenței menționate la punctul 71 din prezentele concluzii. Pe de altă parte, nu pare să existe o obligație în sarcina autorității fiscale de a informa persoanele impozabile cu privire la modificările legislației fiscale pe care operatorii economici normal de prudenți și de avizați ar trebui să le cunoască.

76. În al treilea rând, nici informația furnizată de autoritatea fiscală ca răspuns la cererea Határ Diszkont nu poate fi calificată, în opinia noastră, în speță drept „asigurare precisă” care să dea naștere unor speranțe întemeiate. Astfel, după cum arată însăși instanța de trimitere, acest punct de vedere – care, pe de altă parte, nu avea caracter obligatoriu – a fost trimis în timpul controlului fiscal (și ca urmare a acestui control). Astfel, o asemenea informație „*ex post*” și care nu are caracter obligatoriu nu a putut avea consecințe asupra operațiunilor deja realizate care făceau obiectul controlului fiscal.

3. Cu privire la a patra întrebare preliminară

77. În cadrul celei de a patra întrebări preliminare, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la interpretarea articolelor 73 și 78 din Directiva TVA în ceea ce privește baza de impozitare care trebuie luată în considerare în speță, precum și metoda de calculare a TVA-ului. În special, ținând seama de jurisprudența Curții, instanța de trimitere ridică problema abordării urmate de autoritatea fiscală care constă în a considera, în speță, comisioanele de administrare ca fiind o sumă netă, iar nu o sumă brută care include TVA-ul. La această întrebare ar trebui să se răspundă numai dacă, în cazul unui răspuns negativ la primele trei întrebări, respectivele activități de administrare a dosarelor ar trebui considerate o prestare de servicii impozabilă, iar nu scutită.

78. În această privință, amintim că, în temeiul articolului 73 din Directiva TVA, baza de impozitare include „toate elementele care reprezintă contrapartida” pe care o primește sau trebuie să o primească prestatorul de servicii. Contrapartida corespunde prețului convenit și plătit de destinatarul prestației pentru serviciu. Articolul 78 litera (a) din această directivă precizează în continuare că baza de impozitare trebuie să includă și toate impozitele, cu excepția TVA-ului în sine. În continuare, la această bază de impozitare trebuie aplicată cota de TVA ad-hoc (articolul 93 din această directivă). Articolul 1 alineatul (2) din directiva menționată prevede și mai clar că, la fiecare operațiune, TVA-ul datorat se calculează pe baza prețului bunurilor sau serviciilor la o cotă aplicabilă acestora, după deducerea valorii TVA-ului [38].

79. Rezultă că, pentru a determina baza de impozitare, trebuie, pentru orice contrapartidă în sensul articolului 73 din Directiva TVA, să se calculeze, în conformitate cu articolul 78 litera (a) din această directivă, TVA-ul, astfel cum este datorat potrivit legii [39].

[38] A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Posibilitate de corectare în cazul unei cote eronate) (C-606/22, EU:C:2023:893, punctul 29).

[39] A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Posibilitate de corectare în cazul unei cote eronate) (C-606/22, EU:C:2023:893, punctul 30).

80. Din ansamblul acestor considerații rezultă că orice preț (brut) convenit conține întotdeauna și TVA-ul în cuantumul (corect) prevăzut de lege, fără a fi relevant, în ceea ce privește taxa datorată creditorului fiscal, dacă părțile la contract aveau sau nu aveau cunoștință despre acest cuantum corect [40].

81. Astfel, Curtea a statuat în mod explicit că faptul că TVA-ul este întotdeauna inclus, de plin drept, în prețul convenit, chiar și în cazul unei erori a persoanei impozabile la determinarea cotei aplicabile [41], este un corolar al articolului 78 litera (a) din Directiva TVA.

82. În speță, în cazul în care activitățile de administrare a dosarelor în cauză ar trebui – *quod non* – să fie considerate o prestare de servicii impozabilă și pentru care este datorat TVA-ul, prețul convenit, și anume 15 % din sumele plătite cu titlu de avansuri de TVA și ulterior restituite, ar trebui considerat ca fiind un preț brut care include deja TVA-ul. Baza de impozitare la care ar trebui aplicată ulterior cota de TVA ar trebui calculată în consecință. 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 impozit aplicabilă acestor operațiuni ar fi trebuit să fie egală cu zero nu ar fi relevantă în această privință.

VI. Concluzie

83. În lumina considerațiilor care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Szegedi Törvényszék (Curtea din Szeged, Ungaria) după cum urmează:

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

trebuie interpretate în sensul că

activitățile de administrare a dosarelor, efectuate de vânzător, pentru restituirea sumelor plătite cu titlu de avansuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA) de cumpărători nerezidenți în Uniunea Europeană în cadrul unor operațiuni, scutite de TVA, privind livrări de bunuri exportate ulterior de aceștia nu dau naștere unei prestări de servicii specifice și autonome în raport cu livrările menționate. În consecință, aceste activități nu sunt impozabile în temeiul acestei directive, având în vedere că ele constituie o simplă aplicare a scutirii și nu reprezintă expresia exercitării unei activități economice specifice diferite de cea referitoare la livrarea de bunuri.

[40] A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Posibilitate de corectare în cazul unei cote eronate) (C-606/22, EU:C:2023:893, punctul 32). A se vedea de asemenea 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 și jurisprudența citată).

[41] 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).