

Affaire C-427/23**Demande de décision préjudicielle****Date de dépôt :**

11 juillet 2023

Juridiction de renvoi :

Szegedi Törvényszék (cour de Szeged, Hongrie)

Date de la décision de renvoi :

3 juillet 2023

Partie requérante :

Határ Diszkont Kft.

Partie défenderesse :

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

SZEGEDI TÖRVÉNYSZÉK (COUR DE SZEGED)

[OMISSIS] La juridiction de céans, saisie au contentieux administratif d'un recours contre une décision rendue en matière fiscale opposant **Határ Diszkont Kft.** ([OMISSIS] Tompa [OMISSIS]), partie requérante, [OMISSIS] à la **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (direction des recours de l'administration nationale des impôts et douanes) ([OMISSIS] Budapest [OMISSIS]), partie défenderesse, [OMISSIS]

a rendu l'ordonnance dont le dispositif est le suivant :

La juridiction de céans [OMISSIS] saisit la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la « Cour ») d'une demande de décision préjudicielle portant sur la question suivante :

- 1) Les dispositions de l'article 1^{er}, 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 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après 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 » [?]
- 3) En cas de réponse négative aux questions 1 et 2, 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 questions 1 à 3, 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 [?]

[OMISSIS] [élément de droit procédural national]

Motifs

Les faits

En 2020, la requérante a vendu différentes marchandises, représentant une valeur élevée, à des voyageurs étrangers résidant en Serbie dans son magasin de Tompa, situé à proximité de la frontière serbo-hongroise, puis a remboursé à ceux-ci la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA ») acquittée sur ces ventes à hauteur de 298 328 000 forints hongrois (HUF). Elle a facturé à ces clients étrangers de passage des frais de dossier correspondant à 15 % de la TVA remboursée, soit un total de 44 594 000 HUF, au titre de la gestion de ces dossiers de remboursement de la TVA. La requérante a fait figurer le produit de ces frais de dossier dans ses déclarations de TVA en tant que prestation exonérée, en ce qu'elle présente un intérêt public ou une autre caractéristique particulière.

Il ressort des formulaires de demande de remboursement de la taxe revêtus du cachet des autorités douanières que les voyageurs étrangers exportaient le jour même les marchandises achetées en Hongrie, et que les factures de paiement en espèces portaient la mention « TVA régularisée ». Au cours de la période suivant l'exportation, la requérante remboursait au voyageur étranger la totalité de la TVA qui avait été comptée dans la facture et émettait le reçu de décaissement y afférent, sur lequel figuraient les signatures de l'émetteur et du bénéficiaire. Le jour du remboursement de la TVA, la requérante émettait des factures de paiement en espèces pour les frais de dossier de 15 %, dont le paiement était attesté par des reçus d'encaissement. L'opération, sur les factures relatives aux paiements en espèces, est intitulée « frais de dossier » ; sur ces factures figure le « numéro SZJ » de la requérante, c'est-à-dire un numéro qui correspond à une rubrique de la Szolgáltatások Jegyzéke (nomenclature des services) établie par le Központi Statisztikai Hivatal (Office central de la statistique, ci-après le KSH) ; le numéro SZJ qui est indiqué correspond à une rubrique qui recouvre différentes activités de crédit soumises à autorisation.

Les informations relatives aux frais de dossier étaient affichées dans le magasin de la requérante. Celle-ci affirme qu'elle en avertissait également oralement les acheteurs étrangers de passage, et qu'elle en avait calculé le montant sur la base des frais encourus (achat de matériel, de formulaires, de logiciels).

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, ci-après dénommée l'« autorité fiscale de premier degré »), au cours du contrôle qu'elle a effectué au titre de l'année 2020 aux fins, notamment, de la TVA, a recueilli à plusieurs reprises des déclarations de la requérante concernant le contenu réel des factures émises pour les frais de dossier, et la requérante a également présenté des observations sur le procès-verbal afférent à ce contrôle. Dans ses déclarations et observations, la requérante a constamment défendu le principe de l'exonération de

la prestation de service litigieuse, mais elle a modifié à plusieurs reprises sa déclaration quant au fondement juridique de cette exonération.

Il ressort des déclarations de la requérante que celle-ci ne pratiquait pas d'opérations de crédit, qu'elle ne disposait d'ailleurs d'aucune autorisation à cet effet et que c'est par erreur que la prestation de service litigieuse avait été classée dans cette catégorie. Lors de la phase suivante de la procédure, elle n'a pas maintenu sa déclaration du 7 avril 2022 selon laquelle il s'agissait d'un service d'intermédiaire, exonéré en vertu de l'article 38 de az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (loi CXXVII de 2007 relative à la taxe sur la valeur ajoutée, ci-après la « loi relative à la TVA »), qui définit comme étant le lieu de la prestation de service effectuée par un intermédiaire le lieu de l'exécution de celle-ci, ainsi que de l'article 99 de cette même loi, relatif à l'exonération de la TVA pour les voyageurs étrangers. Elle n'a pas non plus fait référence par la suite aux affirmations contenues dans sa déclaration du 22 avril 2022, où elle prétendait que les frais de dossier correspondaient à une activité comptable et qu'elle était donc exonérée en vertu de l'article 46 de la loi relative à la TVA.

Au cours du contrôle, la requérante s'est référée à un renseignement donné, au cours de la période du contrôle, 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, ci-après le « NAV Központi Irányítás »), en réponse à une question qu'elle avait formulé de la manière suivante : la requérante souhaite facturer aux clients serbes, qui ont qualité de voyageurs étrangers et qui ont fait des achats dans son magasin transfrontalier, des frais de dossier pour le traitement complet du remboursement de la TVA au voyageur étranger, depuis le remplissage du formulaire de demande de remboursement de la TVA jusqu'au remboursement de la TVA, sachant que ces frais de dossier ne seront pas facturés au moment de l'achat, mais lorsque le client serbe reviendra avec le document attestant la sortie du bien et demandera le remboursement de la TVA. Ces frais de dossier sont-ils exonérés de la TVA ? Selon la réponse du NAV Központi Irányítás, conformément à l'article 70, paragraphe 1, sous b), de la loi relative à la TVA, pour les livraisons de biens et les prestations de services, la base d'imposition comprend les frais accessoires que le fournisseur du bien ou le prestataire du service a répercutés sur l'acquéreur du bien ou sur le preneur du service, notamment les frais de commission ou tout autre type d'intermédiation, d'emballage, de transport et d'assurance. Les frais de dossier mis à la charge du voyageur étranger ne sont pas à proprement répercutés, mais constituent le corollaire de l'exonération, sous forme de remboursement, à laquelle celui-ci a droit ; pour cette raison, lesdits frais de dossier sont des frais accessoires à une livraison de biens visée à l'article 99 de la loi relative à la TVA, et, en tant que frais accessoires, ils partagent le sort de l'opération principale quant au régime d'imposition à la TVA, qui est, en l'espèce, un régime d'exonération de la TVA sur les livraisons de biens aux voyageurs étrangers. Les frais de dossier sont donc facturés au voyageur étranger en tant que partie de la base d'imposition de la livraison de biens visée à l'article 99 de la loi relative à la TVA, c'est-à-dire en

exonération de la taxe, à supposer que les conditions de l'exonération soient remplies pour l'opération principale.

Enfin, dans ses observations sur le procès-verbal afférent au contrôle, la requérante a déclaré que les frais de dossier constituaient la contrepartie d'une prestation de service visée à l'article 86, paragraphe 1, sous d) et e), de la loi relative à la TVA (traitement d'une créance en numéraire ou d'un moyen de paiement). La règle d'exonération prévue à l'article 102, paragraphe 1, sous b), de la loi relative à la TVA est elle aussi susceptible d'être appliquée. Toutefois, conformément au renseignement de la NAV, les frais de dossier litigieux sont considérés comme des frais accessoires, au sens de l'article 70, paragraphe 1, sous b), de la loi relative à la TVA, à une livraison de biens exonérée de la TVA en vertu de l'article 99 de la loi relative à la TVA.

La requérante a également contesté, en invoquant la jurisprudence pertinente de la Kúria (Cour suprême, Hongrie), le fait que le montant de la TVA soit déterminé sur la base du montant facturé en tant que montant net, estimant que les recettes perçues au titre des frais de dossier incluent le montant de la TVA et que la base d'imposition doit être déterminée par un calcul « à rebours, du haut vers le bas ». Elle a affirmé que ni la directive TVA ni la loi relative à la TVA n'obligent les assujettis à apporter la preuve de l'exonération de la TVA et que le fait de se référer à une règle de droit n'en est pas une.

Décision de l'autorité fiscale de premier degré

L'autorité fiscale de premier degré a rejeté tous les motifs d'exonération soulevés par la requérante et, par décision n° 8208813043 du 22 juillet 2022, a constaté, à la charge de la requérante, un arriéré de TVA de 12 040 000 HUF.

Dans les motifs de la décision, il est indiqué que la requérante, par ses activités d'établissement de justificatifs et d'archivage en lien avec la gestion des dossiers, a rempli les obligations qui lui incombent au titre de la loi relative à la TVA et de l'a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (loi C de 2000 sur la comptabilité, ci-après la « loi sur la comptabilité »). Bien que cela n'empêche pas la requérante de répercuter le coût des activités litigieuses, force est de constater que celles-ci n'ont été ni commandées ni demandées par le voyageur étranger. L'activité est de nature purement administrative et ne peut être considérée comme un service comptable. Selon les informations fournies par le KSH en réponse à une demande de l'autorité fiscale de premier degré concernant la classification sectorielle de l'activité litigieuse, la gestion des dossiers de remboursement de TVA pour les personnes étrangères en contrepartie de frais de dossier est classée dans les différents systèmes de classification comme « autres services commerciaux non classés ailleurs » ou « autres services commerciaux auxiliaires non classés ailleurs ».

En vertu de l'article 98, paragraphe 3, de az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (loi n° CLI de 2017, portant organisation de

l'administration fiscale ; ci-après la « loi sur l'organisation de l'administration fiscale »), si un contribuable a droit à une exonération ou à un dégrèvement fiscal, il doit le prouver par des documents ou d'autres moyens appropriés ; or, la requérante n'a pas prouvé que le service de gestion des dossiers était exonéré de la TVA.

[L'autorité de premier degré] a examiné si le service de gestion des dossiers peut être considéré comme un service accessoire. Elle a tenu le raisonnement suivant : l'opération principale et la livraison de biens ou la prestation de services dont le coût partage le sort de l'opération principale au regard du régime de TVA sont, en règle générale, exécutées en même temps (à l'exception des opérations périodiques ou des livraisons partielles). L'exécution simultanée de la prestation de service principale et de la prestation de service accessoire ne repose pas sur une disposition spécifique de la loi relative à la TVA, mais sur le fait que, si une opération formant une unité est réalisée entre les parties, les différents éléments qui la constituent ne peuvent (sauf en cas d'exécution partielle) être exécutés séparément. Dans le cas de la requérante, l'opération principale est la livraison de biens ; le service de gestion des dossiers ne saurait constituer une prestation ou des frais accessoires à cette opération principale, étant donné que la livraison de biens et la prestation du service de gestion des dossiers ne coïncident absolument pas dans le temps, et que l'on ne saurait par conséquent considérer que le service facilite ou complète la livraison de biens ou sa survenance. Les clients ont payé les biens, acquis le droit de disposer des biens et transporté les biens vers un pays tiers, parachevant ainsi la livraison de biens. Les frais accessoires énumérés à titre d'exemple à l'article 70, paragraphe 1, sous b), de la loi relative à la TVA (frais de commission ou tout autre type d'intermédiation, d'emballage, de transport et d'assurance) sont tous des frais encourus pour effectuer la livraison de biens. Dans le cas présent, la requérante a émis des factures pour la livraison de biens en comptant la TVA nationale ; elle n'a ensuite plus fourni aucun service en relation avec la livraison de biens et n'avait plus d'obligation en relation avec la livraison. La livraison des biens a été parachevée avec la sortie desdits biens, sans qu'aucun service accessoire n'ait été nécessaire aux fins de sa réalisation. Le remboursement de la TVA est une opération nouvelle pour laquelle une facture de paiement en espèces a été émise avec une date d'exécution distincte, et ce service ne peut donc pas être inclus dans la base d'imposition de la prestation.

Elle a souligné que la requérante avait elle-même traité la gestion des dossiers comme une prestation de service autonome, qu'elle ne l'avait pas incluse dans la base d'imposition de la livraison de biens et que, sur les factures, elle n'avait pas indiqué la date de l'exécution de la livraison des biens comme date d'exécution, mais une date d'exécution distincte.

Un service peut être considéré comme étant lié à l'achat d'un bien, au sens de l'article 70, paragraphe 1, sous b), de la loi relative à la TVA, s'il est nécessaire à l'utilisation, à l'installation, à la consommation ou à la fourniture des biens. Dans le cas présent, le service simplifiant le remboursement de la TVA n'est pas lié à la livraison de biens de manière à en faciliter l'utilisation, la consommation, etc.

Avant d'acheter un produit, le voyageur étranger examine évidemment s'il est intéressant pour lui d'acheter le produit avec un remboursement de la TVA, mais indépendamment de sa décision et du remboursement effectif de la TVA, il achèterait le produit dans le même état sans les services qui l'accompagnent.

Après avoir établi, conformément à ce qui précède, que les frais de dossier devaient être considérés comme une prestation de service autonome, l'autorité de premier degré a ensuite examiné si ladite prestation de service pouvait être considérée comme une activité exonérée en vertu d'une disposition de la loi relative à la TVA, sachant que le principe de l'interprétation restrictive s'impose lors de l'interprétation des règles relatives à l'exonération de la taxe. Dans le cas des prestations de services (gestion de dossiers liés à des créances pécuniaires ou moyens de paiement) relevant de l'article 86, paragraphe 1, sous d), et sous e), de la loi relative à la TVA, qui correspondent à l'article 135, sous d) et e), de la directive TVA, elle a également pris en compte le principe selon lequel l'exonération n'est pas subordonnée à la condition que le service financier en question soit fourni par un établissement de crédit, une banque ou un autre prestataire de services financiers. Elle est parvenue à la conclusion que le service fourni par la requérante au voyageur étranger était un travail de nature administrative, impliquant des démarches et écritures administratives, et qu'il ne pouvait être considéré comme un service financier exonéré.

En ce qui concerne l'exonération de la prestation de services visée à l'article 146, sous d) et e), de la directive TVA, ainsi qu'à l'article 102, paragraphe 1, sous b), de la loi relative à la TVA, c'est-à-dire une prestation de services directement liée à l'exportation du bien, elle a affirmé que cette catégorie comprenait les services directement liés à la vente de biens exportés, c'est-à-dire les services rendus en vue de faciliter la vente et la livraison de biens. Elle a rappelé, en répétant pour l'essentiel les points déjà soulevés à propos de la définition du service accessoire, que, dans le cas présent, la livraison de biens a été effectuée, la propriété des biens a été transférée aux clients étrangers dans le magasin, les biens ont été transportés par les clients eux-mêmes dans le pays tiers, le processus de livraison de biens étant ainsi parachevé. Le remboursement de la TVA au voyageur étranger est une opération nouvelle qui n'est pas directement liée à la livraison de biens.

Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, il convient d'appliquer la règle générale de l'article 36, paragraphe 2, de la loi relative à la TVA, selon laquelle, dans le cas de prestations de services fournies à une personne non assujettie, le lieu de la prestation de services est l'endroit où le prestataire du service s'est établi pour exercer une activité économique.

En ce qui concerne l'assiette de la TVA, l'autorité de premier degré a estimé que la décision rendue dans l'arrêt [OMISSIS] [de la Kúria susmentionné] invoquée par la requérante n'était pas applicable car les situations de fait sont différentes. Contrairement à ce qui était le cas dans l'affaire susmentionnée, dans laquelle la contrepartie des biens immobiliers avait été déterminée hors TVA, la requérante a, dans le cas présent, émis pour les frais de dossier des factures sur lesquelles elle a

déterminé un prix unitaire net, le montant de la base d'imposition, et inscrit « exonérée » dans la colonne où le taux de TVA était censé être indiqué ; la requérante a donc non seulement fixé un prix, mais elle a également réglé la question de la TVA et déterminé la base d'imposition. Il convient dans ce cas d'appliquer l'article 82, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, selon lequel la taxe est calculée à partir de la base d'imposition. Lors de l'émission de la facture, la requérante a déterminé la base d'imposition ; ainsi, l'article 83 de la loi relative à la TVA, selon lequel le montant monétaire de l'avantage patrimonial obtenu contient la taxe due, n'est pas applicable, car le prix unitaire net est le prix unitaire hors taxe.

Réclamation de la requérante et décision attaquée de la défenderesse

Dans sa réclamation contre la décision de premier degré, la requérante a soutenu que les conclusions de l'autorité fiscale de premier degré étaient contraires à l'article 86, paragraphe 1, sous d) et e), à l'article 102, paragraphe 1, sous d), et à l'article 70, paragraphe 1, sous d), de la loi relative à la TVA.

Elle a fait valoir que l'existence d'une contradiction au sein de l'administration en ce qui concerne l'appréciation de son cas viole le principe de sécurité juridique.

Par décision n° 6428300899 du 27 octobre 2022, la défenderesse a confirmé la décision de l'autorité fiscale de premier degré, estimant que celle-ci était correctement motivée à tous égards. Selon elle, le renseignement fourni par le NAV Központi Irányítás se référait à la question très générale de la requérante, dans laquelle celle-ci ne mentionnait pas le fait essentiel que la livraison de biens et la prestation de service étaient totalement distinctes l'une de l'autre et non simultanées, que le service fourni n'était pas une condition pour réclamer le remboursement de la TVA et que les voyageurs étrangers ne l'avaient d'ailleurs pas demandé.

Le recours au principal

Dans sa requête modifiée et complétée, la requérante conclut à l'annulation de la décision de la défenderesse, avec effet, également, sur la décision de premier degré.

Elle estime que les frais de dossier litigieux sont exonérés de la TVA en vertu de l'article 102, paragraphe 1, sous b), de la loi relative à la TVA, en tant que prestation de services directement liée à des biens à propos desquels l'administration fiscale a dans tous les cas attesté qu'ils avaient quitté le territoire de la Communauté. Les frais de dossier sont considérés comme des frais accessoires à une livraison de biens directement exonérée au sens de l'article 70, paragraphe 1, sous b), de la loi relative à la TVA, et sont pour cette raison eux-mêmes exonérés de la TVA. Si la requérante n'avait pas assuré la gestion simple et rapide du remboursement de la TVA, le voyageur étranger ne lui aurait

pas acheté le produit mais se serait adressé à un autre commerçant hongrois qui aurait garanti le remboursement de la TVA au taux de 27 %, de sorte que l'activité de remboursement de la TVA liée à la livraison du bien ne saurait être considérée comme une opération autonome. Quand bien même l'exonération des frais de dossier ne pourrait être établie sur le fondement de l'article 102, paragraphe 1, sous b), de la loi relative à la TVA, elle résulterait en tout état de cause de l'article 86, paragraphe 1, sous d) et e), de la loi relative à la TVA.

La requérante et les voyageurs étrangers étaient liés par des contrats de vente dont le contenu était le suivant : la requérante, en tant que vendeur, vendait les biens litigieux au voyageur étranger, en tant qu'acheteur ; le voyageur étranger payait le prix d'achat (valeur nette + TVA) des biens à la caisse, en espèces ou par carte de crédit, la requérante s'engageant à rembourser la TVA sur le prix d'achat des biens dès que le voyageur étranger apporterait la preuve de la sortie des biens de la Communauté en présentant un formulaire de demande de remboursement de la TVA, et moyennant paiement, par ledit voyageur étranger, de frais de dossier correspondant à 15 % de la TVA remboursée.

Il est évident, au vu même de la teneur du contrat, que la clause relative aux frais de dossier faisait partie intégrante de celui-ci. C'est à tort et en dépit du bon sens que la défenderesse considère que le service n'a pas été exécuté à la demande et sur commande du voyageur étranger et qu'il a été exécuté indépendamment de la livraison des biens.

Selon les règles du droit civil [article 6:215 du polgári törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (loi n° V de 2013, instituant le code civil, ci-après le « code civil »)], le paiement du prix d'achat, ou l'apurement de la dette y afférente, est un élément essentiel du contrat de vente. Dans le cas présent, la créance de remboursement de la TVA, dont le montant reste « en suspens » jusqu'à son règlement, est un élément qui a une incidence significative sur le prix d'achat final. Par conséquent, ce n'est qu'avec le remboursement de la TVA que les conditions du contrat de vente sont intégralement satisfaites. L'exigence de simultanéité ne figure pas dans le texte de la loi relative à la TVA. L'interprétation de la loi par la défenderesse est contredite par le texte même de la loi, puisqu'aucun des services énumérés à titre d'illustration à l'article 70, paragraphe 1, sous b), de la loi relative à la TVA n'a non plus pour caractéristique d'être exécuté en même temps que la vente des marchandises. Dans la pratique du commerce, l'opération d'emballage du bien précède en général la livraison de celui-ci, autrement dit le transfert du droit de propriété sur le bien, de même que les frais de transport, lorsque celui-ci est à la charge du vendeur. Il peut également arriver que le vendeur règle le transporteur ultérieurement, par exemple à la suite de la livraison à domicile. La prime d'assurance, en tant que frais accessoire, précède la livraison des biens, et la régularisation des commissions et des frais de courtage est presque toujours effectuée après la livraison effective des biens, la base de calcul étant en effet constituée par les opérations réalisées.

L'arrêt du 10 novembre 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), qui fournit un résumé concis de la jurisprudence de la Cour, confirme que la prestation principale en l'espèce est la livraison de biens et que le service de gestion des dossiers fourni dans le cadre du remboursement de la TVA a un caractère accessoire. Ce service vise en effet à ce que les clients puissent bénéficier des livraisons de biens que la requérante effectue dans les meilleures conditions possibles. En outre, le remboursement de la TVA a une incidence significative sur le prix d'achat des biens et on ne saurait donc affirmer que le remboursement de la TVA n'est pas directement lié aux biens.

La requérante invoque l'arrêt du 2 décembre 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), dans lequel la Cour a constaté, à propos des frais facturés au titre du traitement des paiements réglés, pour des services de télécommunications, par certains modes de paiement, que ceux-ci « ne constituent pas la contrepartie d'une prestation de services distincte et indépendante de la prestation de services principale consistant à fournir des services de télécommunications ». Au point 30 de l'arrêt, la Cour énonce que cette prestation de services doit « être considérée, aux fins de la TVA, comme accessoire à la prestation principale de services de télécommunications ».

La prestation litigieuse contient tous les éléments requis pour répondre aux conditions d'application de l'article 102, paragraphe 1, sous b), et paragraphe 3, de la loi relative à la TVA

La requérante souligne que c'est le contenu du contrat de vente concrètement considéré qui détermine quels sont les services qui sont directement liés à la livraison de biens ; contrairement à ce que prétend la défenderesse, le fait que les biens ont été transportés par les clients dans un pays tiers n'est pas pertinent.

En ce qui concerne l'article 86, paragraphe 1, sous d) et e), de la loi relative à la TVA, la requérante soutient que la prestation de service impliquait un mouvement de fonds qui entraînait une modification de sa situation juridique et financière et de celle du voyageur étranger, et que la condition d'exonération de la taxe était donc remplie également en vertu de ces dispositions.

En ce qui concerne le processus de gestion des dossiers, elle fait valoir que celui-ci se compose des étapes suivantes :

- vérification du document de voyage valide du passager étranger lors de la vente,
- émission d'un formulaire de demande de remboursement de la taxe et d'une facture au voyageur étranger,
- vérification du document de voyage valide du voyageur étranger et du formulaire de demande de remboursement de la taxe qu'il a rapporté aux fins du remboursement de la TVA,

- modification, copie et archivage de la facture de vente,
- remboursement, en caisse, de la TVA au voyageur étranger,
- émission d'un reçu de décaissement et signature de celui-ci par le voyageur étranger,
- émission d'une facture pour les frais de dossier,
- émission d'un reçu d'encaissement et signature de celui-ci par la personne étrangère,
- paiement des frais de dossier en caisse.

Les voyageurs étrangers reçoivent le montant total de la TVA et se voient facturer des frais de dossier. Par souci de simplification, c'est la différence entre le montant indiqué sur le reçu de décaissement et celui indiqué sur la facture pour les frais de dossier qui est versée au voyageur étranger.

La requérante estime que le principe de la protection de la confiance légitime, tel qu'énoncé à plusieurs reprises dans la jurisprudence de la Cour, a été violé parce que l'administration fiscale, au cours des dernières années précédant le contrôle, avait examiné la question de l'imposition des frais de dossier à la TVA à quatre reprises et établi que ceux-ci étaient considérés et facturés comme des recettes exonérées de la TVA. Même si aucun des motifs d'exonération invoqués par la requérante n'est applicable, la défenderesse ne peut toujours pas lui réclamer rétroactivement le paiement de la TVA qu'elle n'a pas précédemment facturée, en raison du principe de la protection de la confiance légitime. Lors des quatre contrôles fiscaux précédents, l'administration fiscale a enfreint les dispositions de l'article 1^{er}, paragraphe 5, de l'az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (loi n° XCII de 2003 instituant un code de procédure fiscale) en vigueur avant le 1^{er} janvier 2018 ; ci-après l'« ancien code de procédure fiscale ») (ci-après « loi XCII de 2003 »), et l'article 6 de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale, selon lesquelles l'administration fiscale « fournit au contribuable les informations nécessaires pour se conformer aux lois, et porte à sa connaissance les règles en matière de déclaration et de paiement des impôts », ainsi que le principe de protection de la confiance légitime tel que précisé au point 27 de l'arrêt du 14 septembre 2006, Elmeka (C-181/04 à C-183/04, EU:C:2006:563). Dans le cadre du principe de protection de la confiance légitime, la requérante s'est également prévalu du fait que l'ancienne loi relative à la TVA, la loi n° LXXIV de 1992 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (« az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény » ; ci-après l'« ancienne loi relative à la TVA »), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2007, incluait les « remboursements de taxes effectués par un commerçant en faveur d'un voyageur étranger en application d'une disposition spéciale » dans les livraisons de biens et prestations de services exonérées de la TVA. Dans le procès-verbal afférent au contrôle fiscal pour les mois de novembre et décembre 2007, daté du 12 août 2009, la pratique de la requérante consistant à traiter les frais de dossier comme une vente exonérée

n'était pas remise en cause et celle-ci pouvait donc raisonnablement penser qu'elle pouvait poursuivre la pratique qu'elle avait développée sur le fondement de l'ancienne loi relative à la TVA. De son point de vue, la loi relative à la TVA n'a pas, par ailleurs, apporté de modifications substantielles par rapport à la législation précédente.

En ce qui concerne la méthode de calcul de la TVA incluse dans le prix, la requérante s'est référée, entre autres, au point 30 de l'arrêt du 6 octobre 2005, *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:591), au point 22 de l'arrêt du 15 mai 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), ainsi qu'au point 43 de l'arrêt du 7 novembre 2013, *Tulică et Plavoşin* (C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722), afin de démontrer que l'administration fiscale ne peut pas percevoir plus de TVA que ce que le contribuable a répercuté sur ses clients. Contrairement à l'administration fiscale, elle n'avait attaché aucune signification particulière au fait que, sur les factures émises par ordinateur, la somme à payer par le client figure dans la colonne intitulée « base imposable », car cela est simplement dû au fait que tous les logiciels de facturation commercialisés au niveau national présentent ce formatage. Pour autant toutefois que l'on considère que les frais de dossier sont soumis à la TVA, il convient d'établir que les recettes perçues à ce titre comprennent également le montant de la TVA, de sorte que la base imposable doit être déterminée par un calcul « à rebours, du haut vers le bas », l'arriéré de TVA se montant ainsi à 9 481 000 HUF au lieu des 12 040 000 HUF constatés par la défenderesse.

La requérante maintient la position qu'elle avait exprimée dans la phase antérieure de la procédure, à savoir que l'article 98, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale n'est pas applicable en matière de TVA, puisque ni la loi relative à la TVA ni la directive TVA n'obligent les assujettis à prouver qu'ils sont exonérés. Conformément à l'article 99 de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale, l'administration fiscale est tenue, dans le cadre de l'établissement des faits, de préciser si la prestation des services de gestion des dossiers en question est exonérée ou soumise à la TVA. En se référant aux quatre contrôles au cours desquels l'administration fiscale a constaté que l'application de l'exonération était correcte et à la position du NAV Központi Irányítás selon laquelle les frais de dossier étaient exonérés de la TVA, et en citant trois dispositions légales comme base juridique de l'exonération, la requérante a fourni des preuves suffisantes à l'appui de l'exonération.

La requérante demande la saisine de la Cour à titre préjudiciel, afin d'obtenir une réponse à quatre questions, la première relative à l'appréciation du caractère autonome du service administratif ou de son caractère accessoire à la livraison de biens, la deuxième relative à l'interprétation du principe de protection de la confiance légitime, la troisième relative au mode de calcul de la TVA incluse dans le prix et la quatrième relative à la question de savoir si la prestation litigieuse peut être exonérée de la taxe en tant qu'opération relative à un paiement ou à une créance sur le fondement de l'article 135, paragraphe 1, de la directive TVA.

Les arguments de la défenderesse

La partie défenderesse, confirmant les motifs énoncés dans la décision attaquée, conclut au rejet du recours, en complétant son argumentation par les éléments suivants :

Selon elle, le fait même que la requérante déclare dans sa requête que « si [elle] n'avait pas assuré la gestion simple et rapide du remboursement de la TVA, le voyageur étranger ne lui aurait pas acheté le produit mais se serait adressé à un autre commerçant hongrois qui aurait garanti le remboursement de la TVA au taux de 27 % » montre que d'autres opérateurs remboursent à leurs clients étrangers la totalité de la TVA sur les marchandises sans facturer de commission à ce titre, et qu'ils ne considèrent pas non plus que l'« activité administrative » liée au remboursement de la TVA est une prestation de service. Seule la requérante estime réaliser une prestation de service en se conformant à l'obligation que la loi met à la charge de tout opérateur vendant des biens à des voyageurs étrangers de rembourser la TVA sur les biens franchissant la frontière douanière dès lors que les conditions légales sont remplies et, en tout état de cause, une telle prestation de services ne saurait être « accessoire » puisque les biens sont vendus même sans ce service.

La défenderesse ne conteste pas que l'administration fiscale, lors de ses précédents contrôles, n'avait pas fait de constatation relative au type d'opération dont il est question dans la requête, mais elle souligne qu'aucune disposition légale ne lui interdit de constater l'existence d'une obligation de payer la taxe en ce qui concerne un type d'opération qu'elle a déjà examiné auparavant sans soulever d'objections. L'avis du NAV Központi Irányítás a été recueilli au cours du contrôle et n'a donc pas pu influencer le comportement de la requérante. La défenderesse a toutefois renoncé à infliger une sanction fiscale en raison du principe de protection de la confiance légitime. La défenderesse a estimé que la difficulté de la question de la taxation des frais de dossier facturés aux voyageurs étrangers, l'absence d'interprétation et d'application uniformes de la loi et l'absence de remise en cause, par les contrôles fiscaux antérieurs, du comportement de la requérante, étaient des circonstances exceptionnelles justifiant de ne pas infliger de sanction fiscale.

La défenderesse estime qu'il convient de bien distinguer les règles d'exonération prévues par le droit matériel de la disposition invoquée de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale. Le législateur n'a pas établi de hiérarchie entre ces deux types de règles, de sorte que la règle de procédure exigeant des contribuables qu'ils prouvent l'exonération fiscale [article 98, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale] est totalement indépendante des règles de droit matériel et que rien n'empêche les assujettis, dans le cadre de cette obligation de preuve qui leur incombe, d'invoquer les règles de droit matériel prévoyant l'exonération. Cependant, dans le cas présent, il n'existe aucune règle de droit matériel prévoyant l'exonération des prestations de service en question.

La défenderesse constate que la requérante, au cours de la procédure antérieure, n'a jamais fait valoir qu'elle aurait conclu un quelconque contrat de vente avec les clients de passage étrangers, et que cet argument, invoqué à ce stade, viole l'interdiction de produire des éléments nouveaux prévue par les règles de procédure pertinentes, à savoir, l'article 78, paragraphe 4, de l'a 2017. évi I. törvény a közigazgatási perrendtartásról (loi hongroise n° I de 2017 portant code de procédure administrative contentieuse, ci-après le « code de procédure administrative contentieuse »), et l'article 124, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale. En outre, la requérante n'a joint aucun exemplaire d'un tel contrat dans le cadre de son recours contentieux ; la conclusion d'un contrat écrit avec chaque client individuel ne correspond d'ailleurs pas aux réalités du commerce de détail. La défenderesse maintient par conséquent que la prestation de services reposait sur une décision unilatérale de la requérante, qu'elle n'avait pas été demandée par les clients et qu'elle était en substance fournie par la requérante comme condition du remboursement.

Le fait que le montant effectivement payé en contrepartie des marchandises ait été modifié ultérieurement, à la suite du remboursement de la TVA, ne change rien au fait que la contrepartie a été payée par les clients au moment de l'achat. La livraison de biens a été réalisée, et l'opération parachevée, du fait du paiement de la contrepartie par les clients, de la prise de possession des biens et de leur transport vers un pays tiers.

L'arrêt du 2 décembre 2010, *Everything Everywhere* (C-276/09, EU:C:2010:730) n'est pas pertinent en l'espèce, car les faits sont différents.

La défenderesse attire l'attention de la juridiction de céans sur le fait que la requérante n'a pas contesté l'information fournie par le KSH selon laquelle le service relevait de la catégorie « autres services commerciaux non classés ailleurs ». En ce qui concerne les étapes du processus de gestion des dossiers, elle relève la contradiction suivante : la requérante affirme que la TVA est payée au voyageur étranger, mais ajoute que, par souci de simplification, elle ne paie que la différence entre le montant de la TVA à rembourser et celui des frais de dossier.

La défenderesse estime qu'une procédure préjudicielle n'est pas justifiée.

Contexte juridique

Droit de l'Union

En vertu de l'article 1^{er}, paragraphe 2, de la directive TVA, 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.

L'article 2, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit que 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 ;

(...).

Aux termes de l'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA, est considérée comme « prestation de services » toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens.

En vertu 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.

L'article 78 de la directive TVA dispose que 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.

Aux fins du premier alinéa, point b), les États membres peuvent considérer comme frais accessoires ceux faisant l'objet d'une convention séparée.

En vertu de l'article 135, paragraphe 1, de la directive TVA, 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 ;

(...).

En vertu de l'article 146, paragraphe 1, de la directive TVA, les États membres exonèrent les opérations suivantes :

(...)

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).

Les dispositions de droit hongrois en vigueur pendant la période examinée :

L'article 70, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, prévoit que, pour les livraisons de biens et les prestations de services, la base imposable comprend :

(...)

b) les frais accessoires que le fournisseur du bien ou le prestataire du service a répercutés sur l'acquéreur du bien ou sur le preneur du service, notamment : frais de commission ou autre type d'intermédiation, d'emballage, de transport et d'assurance.

En vertu de l'article 86, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, sont exonérées de la taxe :

(...)

d) les prestations de services relatives aux comptes courants, aux dépôts de fonds et aux comptes de clients, aux paiements, virements, chèques, autres créances en numéraire et instruments financiers, y compris la négociation, à l'exception du recouvrement de créance (impayés) lui-même ;

e) les prestations de services en rapport avec les moyens de paiement légaux hongrois et étrangers, y compris la négociation, à l'exception des monnaies et billets de collection, à savoir les pièces en or, en argent ou en autre métal, ainsi que les billets, qui ne sont pas normalement utilisés dans leur fonction comme moyen de paiement légal ou qui présentent un intérêt numismatique ;

(...).

Aux termes de l'article 98, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, sont exonérées de la taxe les livraisons de biens expédiés par voie postale ou transportés au départ du pays vers un pays hors de la Communauté, 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.

En vertu de l'article 99, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, lorsque l'acquéreur est un voyageur étranger et que le ou les biens livrés (ci-après conjointement les « biens ») 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 la Communauté 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.

(...).

Aux termes de l'article 102, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, sont exonérées de la taxe les prestations de services – à l'exception des prestations de services exonérées en vertu de l'article 85, paragraphe 1, et de l'article 86, paragraphe 1 – directement liées à des biens

(...)

b) qui quittent le territoire de la Communauté en étant soumises au régime de l'exportation, à condition que la sortie du territoire de la Communauté soit attestée par l'autorité visée à l'article 98, paragraphe 2, sous a) ;

(...).

En vertu de l'article 98, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale, si un contribuable a droit à une exonération ou à un avantage fiscal, il doit le prouver par un écrit ou autre moyen approprié.

Conformément à l'article 6:215, paragraphe 1, du code civil, en vertu du contrat de vente, le vendeur est tenu de transférer la propriété des marchandises, l'acheteur est tenu de payer le prix d'achat et de prendre livraison des marchandises.

Dispositions en vigueur jusqu'au 31 décembre 2007

Aux termes de l'article 30, paragraphe 1, de l'ancienne loi relative à la TVA, les livraisons de biens et les prestations de services énumérées à l'annexe 2 sont exonérées de la taxe.

L'annexe 2 de l'ancienne loi relative à la TVA énonce ce qui suit :

Livraisons de biens et prestations de services exonérées (...)

14. les remboursements de taxes effectués par un commerçant en faveur d'un voyageur étranger en application d'une disposition spéciale ; (...).

La position de la juridiction de céans sur la première question

Dans le présent litige, la juridiction de céans doit tout d'abord se prononcer sur la question, qui nécessite une interprétation du droit de l'Union, de savoir si le remboursement de la TVA effectué en contrepartie de frais de dossier est une prestation accessoire à une livraison de biens, exonérée de la TVA, à un voyageur étranger, et doit donc être considéré comme une prestation de services exonérée, ou s'il s'agit d'une prestation distincte et donc imposable à la TVA. Les autres questions seront traitées à la lumière des réponses aux questions précédentes.

À titre liminaire, la juridiction de céans relève que l'administration fiscale n'a pas reproché à la requérante d'avoir facturé des frais de dossier pour le remboursement de la taxe aux voyageurs étrangers qui est obligatoire en vertu des dispositions pertinentes de la loi sur la TVA. Le litige ne porte donc pas sur le point de savoir si la facturation de frais de dossier était conforme au droit de l'Union, ou hongrois.

L'argument de l'administration fiscale selon lequel aucun contrat n'aurait été conclu avec des voyageurs étrangers dans le cadre de la vente de marchandises est manifestement erroné. Un contrat peut en effet être conclu non seulement par écrit, mais aussi oralement ou implicitement, du fait du comportement des parties, sauf si la loi l'exclut. L'argument que la défenderesse tire du fait que le remboursement de la taxe est une obligation légale en cas de livraisons à des voyageurs étrangers, loin de s'opposer à ce que la gestion du dossier y afférent fasse partie du contrat, montre au contraire que les livraisons à des voyageurs

étrangers incluent nécessairement, en vertu de la loi, la gestion des dossiers de remboursement de la taxe sans que les parties aient à s'accorder spécifiquement sur ce point. La question de savoir si la gestion du dossier est effectuée à titre gratuit, ou à titre onéreux, relève quant à elle de la liberté contractuelle de la requérante, que l'administration fiscale ne lui a d'ailleurs pas contestée. Certes, même si c'est la requérante qui a établi le prix de vente et les frais de dossier, l'acheteur a dû accepter ces conditions aux fins de la conclusion du contrat ; sans cela, les opérations n'auraient pas pu naître valablement.

La juridiction de céans juge inconsistant l'argument de l'administration fiscale selon lequel la requérante n'a pas invoqué la conclusion d'un contrat lors de la phase antérieure de la procédure, étant donné, d'une part, que la requérante a déclaré lors de la phase antérieure de la procédure qu'elle avait informé ses clients des frais de dossier, ce qui revient à affirmer que les frais de dossier faisaient partie de l'accord, et, d'autre part, que l'interdiction de produire des éléments nouveaux prévue par l'article 78, paragraphe 4, du code de procédure administrative contentieuse ne s'applique pas à l'argumentation juridique, mais à la présentation, au stade de la procédure contentieuse, de faits et preuves qui étaient connus lors de la phase antérieure de la procédure mais n'avaient pourtant pas été invoqués par le requérant à ce moment-là.

L'administration fiscale n'a pas remis en cause l'affirmation de la requérante selon laquelle celle-ci avait affiché une information sur les frais de dossier en magasin. Étant donné que la TVA sur les biens livrés au voyageur étranger est restituée à celui-ci si les conditions prévues à l'article 99 de la loi relative à la TVA sont remplies, les frais de dossier peuvent être vus comme un élément de majoration du prix de vente dont les voyageurs étrangers doivent tenir compte lors de leurs décisions liées à l'achat du produit. C'est donc à juste titre que la requérante fait valoir que les frais de dossier étaient étroitement liés au prix d'achat des biens. Étant donné que, conformément à l'article 6:215, paragraphe 1, du code civil, et à la jurisprudence hongroise pertinente, un accord sur le prix d'achat est un élément indispensable du contrat de vente, les frais de dossier, qui, comme cela a été expliqué, ont eu une incidence sur le prix d'achat, n'ont pas pu, par définition, être appliqués unilatéralement par la requérante – la validité des opérations étant présumée – mais ont nécessairement été acceptés, au moins implicitement, par l'acheteur.

De toute évidence, la gestion des dossiers de remboursement de la TVA et la facturation des frais y afférents n'auraient pas pu avoir lieu sans les livraisons de biens aux voyageurs étrangers qui en sont à l'origine. L'argumentation de la défenderesse elle-même montre que la gestion des dossiers de remboursement de la TVA aux voyageurs étrangers, lorsque les acheteurs peuvent y prétendre et que les conditions sont remplies, est un corollaire nécessaire de toutes les ventes aux voyageurs étrangers, en vertu des dispositions légales pertinentes. Il s'ensuit que, lorsque cette activité n'est pas gratuite, les frais de dossier constituent également un corollaire de la livraison de biens dont les acheteurs doivent tenir compte en tant qu'élément de majoration du prix d'achat.

L'article 78, sous b), de la directive TVA et la disposition correspondante de l'article 70, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA énumèrent, à titre d'exemple, un certain nombre de frais accessoires qui viennent majorer la base d'imposition. Tous ces frais ne surviennent pas forcément au même moment que la livraison des biens. La juridiction de céans estime que cela est d'ailleurs confirmé par l'arrêt du 2 décembre 2010, *Everything Everywhere* (C-276/09, EU:C:2010:730), dans lequel la Cour a retenu le caractère accessoire des « frais distincts de traitement du paiement », facturés séparément en cas de règlement de services de téléphonie mobile par certains modes de paiement.

Comme l'a également fait valoir la requérante, les principes suivants ont été établis en ce qui concerne les frais accessoires aux points 68 à 72 de l'arrêt du 10 novembre 2016, *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855) :

- aux fins de la TVA, chaque prestation doit normalement être considérée comme distincte et indépendante ;
- plusieurs prestations formellement distinctes, qui pourraient être fournies séparément et ainsi donner lieu, séparément, à taxation ou à exonération, doivent être considérées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes ;
- il s'agit d'une opération unique, notamment, lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujéti sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel ;
- tel est également le cas dans la situation où un ou plusieurs éléments doivent être considérés comme constituant la prestation principale alors que, à l'inverse, un ou des éléments doivent être regardés comme une ou des prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale ;
- une prestation est considérée comme accessoire à une prestation principale notamment lorsqu'elle constitue pour la clientèle non pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire ;
- si, parmi les éléments composant la prestation complexe unique, il n'est pas possible de déterminer un élément principal et un ou plusieurs éléments accessoires, les éléments composant cette prestation doivent être considérés comme étant équivalents.

La juridiction de céans estime qu'il est artificiel de dissocier la gestion du remboursement de la TVA des livraisons de biens. En l'espèce, l'objectif de la gestion des dossiers est de permettre aux clients de bénéficier de la livraison de biens par la requérante dans les conditions prévues par la législation. Comme cela a déjà été expliqué, le remboursement de la TVA et les frais facturés à ce titre ont une incidence significative sur le prix d'achat des biens, de sorte que le

remboursement de la TVA est lié à la livraison des biens, de même que, nécessairement, les frais facturés à ce titre.

S'agissant de l'exonération prévue à l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA, à savoir l'exonération des prestations de services directement liées aux exportations de biens, la Cour a rappelé, aux points 34 à 35 de son arrêt du 8 novembre 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), que celle-ci complète l'exonération des exportations, et qu'elle vise, tout comme cette dernière exonération, à garantir l'imposition des prestations de services concernées au lieu de destination de celles-ci, à savoir celui où les produits exportés seront consommés. Il est de jurisprudence constante que les exonérations de TVA doivent être interprétées strictement, puisqu'elles constituent des exceptions au principe général selon lequel cette taxe est perçue sur chaque livraison de biens et sur chaque prestation de services effectuées à titre onéreux par un assujetti. L'existence d'un lien direct implique non seulement que, par leur objet, les prestations de services concernées contribuent à la réalisation effective d'une opération d'exportation, mais aussi que ces services soient fournis directement, selon le cas, à l'exportateur ou au destinataire des biens visés à cette même disposition.

La juridiction de céans estime qu'il existe un lien direct tel que requis par l'article 146, paragraphe 1, de la directive TVA lorsqu'une prestation de services a un caractère accessoire, au sens de l'article 78, sous b), de la directive TVA, par rapport à la vente à l'exportation en tant que prestation principale. La condition que le service soit fourni à l'exportateur ou au destinataire des marchandises, qui est exigée pour que le service puisse être considéré comme étant directement lié à la vente à l'exportation, est également remplie en l'espèce. Il n'est pas contesté que les marchandises ont été exportées. Compte tenu de ce qui précède, le service en question est directement lié à la vente à l'exportation au voyageur étranger et est donc, de l'avis de la juridiction de céans, exonéré.

En résumé, la juridiction de céans estime que la gestion des dossiers litigieuse est une prestation de service qui a un caractère accessoire par rapport à une livraison de biens exonérée et qu'elle a également, étant donné que la livraison de biens à un voyageur étranger est une exportation de biens, le caractère d'une prestation de service directement liée à une exportation de biens ; elle est par conséquent exonérée de la TVA en vertu de l'article 146, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA.

En ce qui concerne les constatations relatives à la preuve de l'exonération, la juridiction de céans estime que la Cour s'est déjà prononcée sur le fait que l'existence d'une exonération de la taxe sur les livraisons de biens exportés est objectivement déterminée par la nature de l'activité (voir à cet égard la réponse à la troisième question dans l'arrêt du 17 décembre 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045). Selon la juridiction de céans, cela se rapporte également aux prestations de service directement liées à une exportation de biens, ce qui signifie que l'obligation de preuve pesant sur la requérante en application

de l'article 98, paragraphe 3, de la loi sur l'organisation de l'administration fiscale ne pouvait porter que sur le contenu et les circonstances de la prestation de service fournie par elle-même, mais non sur la détermination de la disposition applicable.

La position de la juridiction de céans sur la deuxième question

Si c'est à bon droit que l'administration fiscale a considéré la prestation de service en question comme une prestation autonome, la juridiction de céans doit décider si cette prestation distincte est exonérée de la taxe à un titre quelconque.

L'article 86, paragraphe 1, sous d), de la disposition du droit hongrois qui transpose l'article 135, paragraphe 1, sous d), de la directive TVA, exonère de la taxe les prestations de services relatives aux comptes courants, aux dépôts de fonds et aux comptes de clients, aux paiements, virements, chèques, autres créances en numéraire et instruments financiers, y compris la négociation, à l'exception du recouvrement de créance (impayés) lui-même. La question porte sur le point de savoir si la prestation de services de la requérante liée aux créances en numéraire de ses clients ayant la qualité de voyageurs étrangers peut être exonérée de la taxe au titre de cette disposition.

Étant donné que le voyageur étranger détient, en vertu de la loi, une créance en numéraire à l'encontre de la requérante et que les frais de dossier sont liés à cette créance, une exonération fondée sur une interprétation grammaticale de cette disposition n'est pas exclue. La juridiction de céans considère toutefois, à l'instar de la défenderesse, que l'exonération concerne principalement le prêt de titres, la constitution de sûretés, la tenue de comptes séquestres, la mise en recouvrement, l'émission de lettres de crédit et d'autres services similaires fournis par des institutions et entreprises financières, et que la prestation litigieuse fournie par la requérante, qui peut être considérée comme une simple prestation administrative ne nécessitant pas de compétences spécifiques, ne s'inscrit pas dans le cadre des prestations énumérées, l'exonération n'étant pas prévue à ce titre. L'interprétation de cette disposition de la directive TVA relève de la compétence de la Cour.

Dans sa requête, la requérante invoque également l'article 86, paragraphe 1, sous e), de la loi relative à la TVA, qui transpose en droit hongrois l'article 135, paragraphe 1, sous e), de la directive TVA. La disposition susmentionnée de la directive TVA vise les opérations relatives aux moyens de paiement légaux, dont le change de devises est l'exemple-type ; la juridiction de céans estime qu'en l'espèce, il est évident que l'activité litigieuse de la requérante n'est pas de cette nature et elle n'a donc pas jugé justifié de poser une question à propos de cette disposition, d'autant que la requérante elle-même ne l'avait pas non plus proposé.

La position de la juridiction de céans sur la troisième question

En ce qui concerne le principe de protection de la confiance légitime, la Cour s'est déjà posé la question, dans les affaires jointes C-181/04 à C-183/04, Elmeka, de

savoir si au regard des règles et des principes du droit communautaire relatifs à la TVA, un acte de l'administration fiscale nationale autorisant un assujetti à ne pas répercuter la TVA sur son cocontractant peut, alors même que cet acte est illégal, faire naître une confiance légitime de l'assujetti qui s'oppose au paiement a posteriori de ladite taxe.

D'après le point 32 de l'arrêt, il convient de déterminer si les actes des autorités administratives ont créé, dans l'esprit d'un opérateur économique prudent et avisé, une confiance raisonnable. Il ressort du point 33 de l'arrêt que Elmeka avait en l'espèce adressé au service des contributions du Pirée une question visant à savoir si, dans le cadre de la prestation de service en cause, elle était exonérée de la TVA, et, dans ce cas, selon quelle procédure. Ledit service lui a répondu en déclarant que la prestation de service en cause était exonérée de la TVA. Le gouvernement hellénique a indiqué, tant dans ses observations écrites que lors de l'audience, qu'il existe une disposition expresse du droit interne désignant l'autorité nationale compétente pour répondre aux questions posées par les citoyens sur des problèmes juridiques relatifs à la fiscalité.

Aux termes du point 35 de l'arrêt, il appartient au juge national d'examiner si, dans les circonstances des affaires au principal, Elmeka pouvait raisonnablement présumer que le service des contributions du Pirée avait compétence pour se prononcer sur l'application de l'exonération à ses activités.

Il ressort de l'arrêt Elmeka que le juge doit apprécier si, sur la base des constatations des contrôles fiscaux antérieurs, la requérante pouvait raisonnablement présumer que la prestation litigieuse était exonérée.

La juridiction de céans constate tout d'abord que le renseignement du NAV Központi Irányítás – dont la requérante ne conteste pas, par ailleurs, qu'il n'a aucun caractère contraignant – a été donné au cours du contrôle qui a précédé le présent litige, de sorte qu'il n'a pas pu influencer le comportement de la requérante, laquelle n'a d'ailleurs pas non plus prétendu le contraire. Il montre toutefois que l'administration fiscale est divisée sur la question litigieuse et que sa position antérieure diffère de celle qu'elle a adoptée dans le cadre du présent litige.

Dans la mesure où, ainsi qu'en témoignent clairement les procès-verbaux des contrôles fiscaux, l'administration fiscale a considéré pendant des années que la requérante émettait légalement des factures exonérées de la TVA pour le service de gestion des dossiers, la juridiction de céans se demande s'il ne serait pas contraire au principe de protection de la confiance légitime d'obliger la requérante à acquitter rétroactivement la TVA afférente à la même opération, sans l'avoir préalablement informée de la modification de la position antérieure de l'administration fiscale.

La juridiction de céans relève que c'est à tort que la défenderesse prétend que le renseignement donné à la requérante par le NAV Központi Irányítás, qui témoigne

des hésitations de l'administration fiscale en ce qui concerne le régime de TVA des frais de dossier, ne reposait pas sur une description exacte de la situation en fait. En effet, dans la question posée, la requérante avait expressément indiqué que les frais de dossier étaient dus en même temps que le remboursement de la TVA et non au moment de la livraison des biens.

La position de la juridiction de céans sur la quatrième question

En ce qui concerne la méthode de calcul de la TVA incluse, la Cour a énoncé au point 30 de l'arrêt du 6 octobre 2005, *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:591) et au point 22 de l'arrêt du 15 mai 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328) qu'il est contraire aux principes fondamentaux du système de TVA d'obliger la requérante à payer au titre de la TVA des montants qu'elle n'a pas perçus auprès des consommateurs finals. Au point 43 de l'arrêt du 7 novembre 2013, *Tulică et Plavoşin* (C-249/12 et C-250/12, EU:C:2013:722), la Cour a énoncé que « lorsque le prix d'un bien a été établi par les parties sans aucune mention de la TVA et que le fournisseur dudit bien est la personne qui est redevable de la TVA due sur l'opération imposée, le prix convenu doit être considéré, dans le cas où le fournisseur n'a pas la possibilité de récupérer auprès de l'acquéreur la TVA réclamée par l'administration fiscale, comme incluant déjà la TVA ».

Sachant que la requérante n'a manifestement pas la possibilité de répercuter a posteriori sur ses clients, des voyageurs étrangers qui sont en général des particuliers serbes, la TVA sur les frais de dossier que l'administration fiscale lui a ordonné de payer, la juridiction de céans, compte tenu de la jurisprudence susmentionnée de la Cour, a des doutes sur l'approche de l'administration fiscale consistant en l'espèce à considérer les frais de dossier comme un montant net et non comme un montant brut incluant la TVA.

La juridiction de céans estime qu'aux fins de l'appréciation de cette question, il est indifférent que les parties n'aient même pas considéré la prestation en cause comme une activité économique soumise à la TVA, comme dans les affaires auxquelles il a été fait référence, et qu'aucune facture n'ait donc été émise, ou qu'elles aient considéré qu'il s'agissait certes d'une activité soumise à la TVA, mais exonérée, et n'aient donc pas facturé la TVA y afférente, comme dans la présente affaire. En revanche, il n'est pas indifférent que ni la requérante ni ses clients n'aient fait preuve de mauvaise foi, et que la requérante n'ait pas la possibilité de répercuter ultérieurement la TVA. La décision de l'administration fiscale aurait donc pour conséquence que la requérante devrait payer une TVA qu'elle ne peut pas percevoir, ce qui est contraire au principe selon lequel la TVA est due par le consommateur final.

[OMISSIS] [élément de droit procédural national]

Szeged, le 3 juillet 2023

[OMISSIS] [signature]

DOCUMENT DE TRAVAIL