

Cauza C-427/23**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

11 iulie 2023

Instanța de trimitere:

Szegedi Törvényszék (Curtea din Szegedi, Ungaria)

Data deciziei de trimitere:

3 iulie 2023

Reclamantă:

Határ Diszkont Kft.

Pârâtă:

Nemzeti Adó—és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria)

Obiectul procedurii principale

Acțiune în contencios administrativ introdusă împotriva deciziei emise de Nemzeti Adó—és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direcția de soluționare a contestațiilor din cadrul Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria), prin care aceasta din urmă a confirmat decizia autorității fiscale de prim grad care a calificat drept operațiune independentă și, prin urmare, supusă taxei pe valoarea adăugată (TVA), activitatea de rambursare a TVA-ului aferent livrărilor de bunuri efectuate de reclamantă.

Obiectul și temeiul juridic al cererii de decizie preliminară

În temeiul articolului 267 TFUE, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă este conformă cu dreptul Uniunii, în special cu Directiva 2006/112/CE: (a) practica unui stat membru conform căreia activitatea de rambursare a TVA călătorilor străini este calificată drept o prestare de servicii independentă pentru

care trebuie să se perceapă TVA în conformitate cu dispozițiile generale; (b) practica unui stat membru potrivit căreia comisionul de administrare pentru rambursarea TVA nu este scutit de taxă; (c) practica unui stat membru conform căreia TVA-ul aferent comisionului de administrare este datorat, de asemenea, retroactiv; (d) practica unui stat membru prin care se reține ca bază de impozitare a TVA valoarea indicată ca fiind scutită pe facturile emise, aferente comisionului de administrare.

Întrebările preliminare

- 1) Practica unui stat membru, care consideră gestionarea 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 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „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, 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 gestionarea 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 prima și la a doua întrebare, practica unui stat membru, conform căreia emitentul facturilor aferente comisionului de administrare trebuie, de asemenea, să achite retroactiv TVA-ul, deși autoritatea fiscală l-a verificat deja de mai multe ori în anii anteriori inspecției, iar în cadrul acestor controale a analizat, însă fără a ridica obiecții, practica urmată de acesta de a considera comisionul de administrare ca fiind scutit de taxă și nu l-a informat cu privire la modificarea legislației statului membru, în vigoare până la 31 decembrie 2007, care menționa în mod expres, printre serviciile scutite de taxă, „rambursarea taxei către călătorii străini, 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?

- 4) În cazul unui răspuns afirmativ la prima și la a treia întrebare, 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?

Dispoziții de drept ale Uniunii invocate

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: articolul 1 alineatul (2), articolul 2 alineatul (1), articolul 24 alineatul (1), articolul 73, articolul 78, articolul 135 alineatul (1) și articolul 146 alineatul (1).

Jurisprudența Curții invocată

Hotărârea din 6 octombrie 2005, *MyTravel* (C-291/03, EU:C:2005:591), Hotărârea din 14 septembrie 2006, *Elmeka* (C-181/04-C-183/04, EU:C:2006:563), Hotărârea din 2 decembrie 2010, *Everything Everywhere* (C-276/09, EU:C:2010:730), Hotărârea din 7 noiembrie 2013, *Tulică și Plavoșin* (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722), Hotărârea din 15 mai 2014, *Almos Agrárkülkereskedelmi* (C-337/13, EU:C:2014:328), Hotărârea din 10 noiembrie 2016, *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855) și Hotărârea din 8 noiembrie 2018, *Cartrans Spedition* (C-495/17, EU:C:2018:887).

Dispoziții naționale invocate

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Legea nr. CXXVII din 2007 privind taxa pe valoarea adăugată, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”).

Potrivit articolului 70 alineatul (1) din această lege, pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, baza de impozitare include:

„[...]”

- (b) cheltuielile accesorii, pe care furnizorul bunului sau prestatorul serviciului le-a repercutat asupra persoanei care achiziționează bunul sau asupra beneficiarului serviciilor, în special: comisioane și alte costuri de intermediere [...]”.

Potrivit articolului 86 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, sunt scutite de taxă:

„[...]”

- (d) prestarea de servicii privind plăți, viramente, cecuri și alte creanțe pecuniare și instrumente financiare, inclusiv negocierea acestora, cu excepția recuperării creanțelor (creanțe active);
- (e) prestarea de servicii privind mijloacele legale de plată maghiare și străine, inclusiv negocierea acestora [...]"

Potrivit articolului 98 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, „sunt scutite de taxă livrările de produse expediate prin poștă sau transportate către o țară din afara Comunității, cu condiția ca expedierea sau transportul:

- (a) să fie efectuat personal de furnizor sau de un terț care acționează pe seama acestuia;
- (b) să fie efectuat personal de către propriul cumpărător sau de un terț care acționează pe seama acestuia dacă sunt îndeplinite condițiile suplimentare prevăzute la alineatele (3) și (4) sau la articolele 99 și 100.”

Potrivit articolului 99 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul, „atunci când cumpărătorul este un călător străin, iar bunurile livrate [...] fac parte din bagajul său personal sau de călătorie, scutirea prevăzută la articolul 98 alineatul (1) se aplică numai în cazul respectării următoarelor condiții:

[...]

- (b) călătorul străin face dovada statutului său pe baza documentului său de călătorie în vigoare sau a altor documente publice în vigoare [...] care servesc la identificarea persoanei [...];
- (c) la punctul de ieșire a bunurilor din Comunitate autoritatea publică certifică faptul că acestea au părăsit teritoriul, prin aplicarea unei vize și a unei ștampile pe formularul furnizat în acest scop [...], cu condiția prezentării simultane a bunurilor și a originalului facturii care atestă că livrarea bunurilor a fost efectuată.

(2) Pentru a putea beneficia de scutire, vânzătorul bunurilor, pe lângă emiterea facturii, are obligația să completeze un formular de cerere de rambursare a taxei la solicitarea călătorului străin.

[...]

(4) Scutirea de taxă este supusă următoarei condiții:

[...]

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

(5) Călătorul străin personal sau mandatarul care acționează în numele și pe seama călătorului poate solicita vânzătorului bunurilor rambursarea taxei.

[...]

(8) Vânzătorul bunurilor este, de asemenea, obligat să se asigure că factura care atestă că livrarea bunurilor a fost efectuată nu dă naștere unei noi cereri de rambursare a taxei. În acest scop, înainte de a înapoia [călătorului] originalul facturii, acesta trebuie să menționeze pe factură „TVA achitat” și să facă o copie a facturii cu această mențiune; copia trebuie păstrată în evidențele vânzătorului”.

Potrivit articolului 102 alineatul (1) din Legea privind TVA-ul „sunt scutite de taxă prestările de servicii – cu excepția celor scutite în temeiul articolului 85 alineatul (1) și al articolului 86 alineatul (1) – atunci când sunt legate direct de bunuri

[...]

b) supuse regimului de export care părăsesc teritoriul Comunității, iar această ieșire este certificată de autoritatea publică în sensul articolului 98 alineatul (2) litera (a)”.

Prezentarea pe scurt a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 În anul 2020, reclamanta a vândut, în localul său comercial situat în apropierea frontierei dintre Ungaria și Serbia, diverse bunuri călătorilor străini rezidenți în Serbia pentru o sumă totală importantă și a rambursat TVA-ul aferent acestor vânzări, în valoare de 298 328 000 forinți maghiari (HUF). Cu titlu de gestionare a rambursării TVA, aceasta a perceput călătorilor străini care au efectuat achizițiile un comision de administrare în cuantum de 15 % din TVA-ul restituit. În declarațiile sale privind TVA-ul, reclamanta a inclus cifra de afaceri rezultată din comisionul de administrare ca prestație scutită de taxă datorită interesului său public sau a altui caracter special.
- 2 După cum rezultă din formularele ștampilate privind cererea de rambursare a taxei, la momentul vânzării călătorii străini scoteau din teritoriul maghiar bunurile achiziționate; pe facturi era înscrisă mențiunea „TVA achitat”. La un moment ulterior exportului, reclamanta rambursa călătorilor străini întreaga valoare a TVA-ului perceput, care era înscris pe facturi. La data rambursării TVA-ului, reclamanta emitea facturi de plată în numerar, aferente comisionului de administrare de 15 %, a căror plată se atesta prin bonurile de casă. În cuprinsul facturilor de plată în numerar se menționa, ca denumire a operațiunii economice, „comision de administrare”.
- 3 În cadrul unei inspecții având ca obiect, printre altele, TVA-ul aferent exercițiului financiar 2020, autoritatea fiscală de prim grad a solicitat în repetate rânduri reclamantei să precizeze conținutul real al facturilor emise, corespunzătoare

comisionului de administrare. În declarațiile sale, reclamanta a susținut în mod constant că prestarea de servicii în cauză este scutită de taxă, însă și-a modificat de mai multe ori opinia cu privire la motivul scutirii.

- 4 Din declarațiile reclamantei reiese că aceasta a clasificat greșit serviciul din punct de vedere statistic.
- 5 Înainte de inspecție, reclamanta a întrebat Nemzeti Adó—és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (Biroul central de informații și asistență a contribuabililor din cadrul Direcției centrale a Administrației Naționale Fiscale și Vamale, Ungaria) dacă comisionul de administrare aferent rambursării TVA este scutit de taxă în cazul în care nu se percepe la momentul achiziționării. În răspunsul său, Biroul central menționat a indicat că respectivul comision de administrare reprezintă o cheltuială accesorie livrării de bunuri, cost care trebuie facturat cu scutire de taxă călătorului străin care efectuează achiziția, cu condiția ca operațiunea subiacentă să îndeplinească cerințele de scutire.
- 6 Reclamanta a contestat stabilirea cotei de TVA pe baza sumei facturate ca sumă netă și a susținut că veniturile încasate cu titlu de comision de administrare includeau și cota de TVA.
- 7 Prin decizia din 22 iulie 2022, autoritatea fiscală de prim grad a constatat existența unei diferențe fiscale în sarcina reclamantei în cuantum de 12 040 000 HUF, cu titlu de datorie fiscală. Potrivit acestei decizii, activitatea menționată a reclamantei ar fi de natură pur administrativă, și nu un serviciu de contabilitate, iar aceasta nu a făcut dovada că serviciul de administrare ar fi scutit de TVA. Autoritatea fiscală de prim grad a evidențiat faptul că reclamanta însăși trata serviciul de administrare ca pe o prestare de servicii independentă și că nu îl includea în baza de impozitare a livrării de bunuri și nici nu indica data la care avea loc livrarea de bunuri ca fiind data executării serviciului menționat.
- 8 Reclamanta a formulat recurs administrativ împotriva acestei decizii la autoritatea pârâtă în prezenta cauză, care, prin decizia din 27 octombrie 2022, a confirmat decizia autorității fiscale de prim grad. În opinia pârâtei, informațiile solicitate anterior de reclamantă aveau ca obiect o problemă ridicată de către aceasta în termeni foarte generali, în care nu menționa aspectul esențial că, în cazul său concret, livrarea de bunuri și prestarea serviciului erau complet separate una de cealaltă și nu aveau loc în același moment, că serviciul prestat nu reprezenta o condiție pentru a putea solicita rambursarea TVA, iar călătorii străini nici măcar nu solicitau acest serviciu.
- 9 Reclamanta a introdus o acțiune în contencios administrativ împotriva acestei decizii la instanța de trimitere.

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 10 **Reclamanta** susține că comisionul de administrare în discuție în prezentul litigiu este scutit de TVA în temeiul articolului 102 alineatul (1) litera (b) din Legea privind TVA-ul, ca prestare de servicii legată direct de bunuri a căror ieșire de pe teritoriul Comunității a fost certificată de autoritatea fiscală. Comisionul de administrare reprezintă o cheltuială direct accesorie livrării de bunuri scutite de TVA și, prin urmare, este scutită de TVA.
- 11 Reclamanta arată că, în calitate de vânzător, vindea bunurile unor călători străini (cumpărători), că respectivii cumpărători achitau contravaloarea acestor bunuri și că ea își lua angajamentul să le ramburseze TVA-ul aferent contravalorii plătite pentru bunurile respective în cazul în care călătorii străini dovedeau, prin prezentarea formularului de cerere de rambursare a taxei, că bunurile au părăsit teritoriul Comunității, cu condiția ca aceștia să îi plătească, cu titlu de comision de administrare, 15 % din TVA-ul restituit, astfel încât clauza referitoare la comisionul de administrare făcea parte integrantă din contractul de vânzare.
- 12 Potrivit reclamantei, prețul final al vânzării s-a stabilit, în esență, luând în considerare rambursarea TVA, iar clauzele contractelor de vânzare în discuție în prezentul litigiu au fost pe deplin respectate prin această rambursare. Condiția simultaneității nu este prevăzută în cuprinsul Legii privind TVA-ul.
- 13 Reclamantă invocă Hotărârea pronunțată în cauza C-432/15, Baštová, care sprijină ideea că, în speță, livrarea de bunuri reprezintă prestația principală și că serviciul de gestionare prestat în cadrul rambursării TVA-ului este considerat o cheltuială accesorie acesteia.
- 14 În opinia reclamantei, principiul protecției încrederii legitime, consacrat în mod constant în jurisprudența Curții, a fost încălcat întrucât autoritatea fiscală a verificat de patru ori în anii anteriori inspecției fiscale declarațiile sale privind TVA și a constatat că comisionul de administrare era considerat un venit scutit de TVA și era, de asemenea, facturat ca atare. În ipoteza în care niciunul dintre motivele de scutire invocate de reclamantă nu ar fi aplicabil, autoritatea pârâtă, în temeiul principiului protecției încrederii legitime, nu ar putea nici să solicite retroactiv plata TVA-ului care nu a fost perceput anterior de către reclamantă.
- 15 Reclamanta a propus formularea unei trimiteri preliminare în vederea obținerii unui răspuns la patru întrebări.
- 16 Potrivit **autorității pârâte**, doar reclamanta consideră drept o prestare de servicii obligația legală, în sarcina comerciantului care vinde călătorilor străini, de a rambursa TVA-ul aferent mărfurilor care părăsesc teritoriul pe la frontiera vamală, în cazul în care sunt îndeplinite condițiile legale și, în opinia acestei autorități, întrucât livrările de bunuri se realizează și fără această prestație, nu ar fi vorba în niciun caz despre o „prestare de servicii legată” de astfel de livrări. Din punctul său de vedere, în speță nu există nicio normă de drept material care să stabilească faptul că prestarea de servicii în discuție este scutită de taxă.

- 17 În cadrul procedurii administrative prealabile, reclamanta nu a susținut că ar fi încheiat contracte de vânzare de niciun fel cu călătorii străini care îi erau clienți. Prestarea de servicii se întemeia pe o decizie unilaterală a reclamantei, fără ca respectivii clienți să o fi solicitat, în esență, reclamanta presta serviciile ca o condiție pentru rambursarea taxei.
- 18 Faptul că suma efectiv plătită cu titlu de contravaloare pentru aceste bunuri s-a modificat ulterior ca urmare a rambursării TVA-ului, nu schimbă împrejurarea că cumpărătorii plăteau contravaloarea la momentul achiziției. Livrarea de bunuri se efectua prin aceea că clienții plăteau contravaloarea, intrau în posesia bunurilor și le duceau într-un stat din afara Uniunii, finalizând astfel operațiunea.
- 19 Autoritatea pârâtă consideră că trimiterea preliminară nu este întemeiată.

Prezentarea pe scurt a motivelor trimiterii preliminare

- 20 În prezenta cauză, instanța de trimitere este chemată să se pronunțe cu privire la problema, care necesită interpretarea dreptului Uniunii, dacă rambursarea TVA, care este gestionată în schimbul unui comision de administrare, este accesorie livrării de bunuri scutite de taxă, efectuate în favoarea călătorilor străini și, prin urmare, trebuie considerată o prestare de servicii scutită de taxă, sau dacă trebuie considerată o prestare de servicii independentă și, prin urmare, supusă taxei.
- 21 În ceea ce privește prima întrebare preliminară, instanța de trimitere consideră că activitatea de gestionare în discuție constituie o prestare de servicii accesorie livrării de bunuri scutite de taxă și că, întrucât livrarea de bunuri unui călător străin reprezintă un export de bunuri, aceasta este în același timp o prestare de servicii legată direct de exportul de bunuri, motiv pentru care este scutită de TVA în temeiul articolului 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA.
- 22 Cu privire la susținerile referitoare la dovedirea scutirii, instanța de trimitere consideră că în această privință Curtea s-a pronunțat deja în sensul că natura activității determină în mod obiectiv existența unei scutiri la export, ceea ce este valabil și în cazul unei prestări de servicii legate direct de exportul de bunuri.
- 23 Referitor la a doua întrebare preliminară, instanța de trimitere arată că, în ipoteza în care autoritatea fiscală ar fi constatat în mod corect că prestarea de servicii în discuție reprezintă o prestare de servicii independentă, această instanță va trebui să decidă dacă prestarea de servicii nu este supusă taxei pentru un anumit motiv.
- 24 Articolul 86 alineatul (1) litera (d) din Legea privind TVA-ul, dispoziția maghiară care transpune articolul 135 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA, enumeră serviciile financiare scutite de TVA, iar prin această întrebare se urmărește să se stabilească dacă serviciul pe care îl prestează reclamanta, legat de cererea pecuniară a clienților săi, călători străini, de a li se rambursa TVA-ul, ar putea fi scutit de taxă pentru acest motiv. Interpretarea dispoziției din Directiva TVA este de competența Curții.

- 25 Reclamanta invocă Hotărârea Elmeka, pronunțată în cauzele conexe C-181/04-C-183/04, în legătură cu principiul protecției încrederii legitime. Din această hotărâre reiese că instanța de trimitere trebuie să stabilească dacă, pe baza concluziilor controalelor fiscale prealabile, reclamanta ar fi putut considera în mod rezonabil că prestarea de servicii în discuție era scutită de taxă.
- 26 Având în vedere poziția adoptată în cadrul controalelor fiscale, care reiese clar din rapoarte și care a rămas neschimbată de-a lungul anilor, potrivit căreia reclamanta a emis în mod legal facturi scutite de TVA pentru serviciul de gestiune, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la conformitatea cu principiul de drept al Uniunii privind protecția încrederii legitime a faptului că reclamanta trebuie să plătească TVA și retroactiv pentru aceeași operațiune, fără ca autoritatea fiscală să o fi informat în prealabil cu privire la schimbarea poziției sale anterioare.
- 27 În ceea ce privește modalitatea de calcul a cotei TVA, instanța de trimitere face trimitere la hotărârile pronunțate în cauzele MyTravel (C-291/03) și Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13). În conformitate cu această jurisprudență, este contrar principiilor fundamentale ale sistemului TVA să se impună reclamantei obligația de a plăti o sumă cu titlu de TVA pe care nu a încasat-o de la consumatorii finali.
- 28 Întrucât este evident faptul că reclamanta nu are posibilitatea de a repercuta *a posteriori* asupra clienților, călători străini, TVA-ul pe care autoritatea fiscală îi impune să îl plătească pentru comisionul de administrare, instanța de trimitere, în temeiul jurisprudenței Curții menționate anterior, consideră că este discutabil și criteriul autorității fiscale de a lua în considerare comisionul de administrare ca o sumă netă, în loc de a-l lua în considerare ca sumă brută care include și TVA-ul.
- 29 Prin urmare, potrivit instanței de trimitere, în urma deciziei autorității fiscale, reclamanta este obligată să plătească o sumă cu titlu de TVA pe care nu o poate încasa, ceea ce contravine principiului fundamental conform căruia TVA-ul este o taxă suportată de consumatorul final.