



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNICZKI GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 19 grudnia 2024 r.¹

Sprawa C-427/23

**Határ Diszkont Kft.
przeciwko**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Szegedi Törvényszék (sąd w Segedynie, Węgry)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 1 ust. 2, art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 78 – Zwrot nabywcom niebędącym rezydentami Unii Europejskiej kwot zapłaconych z góry na poczet VAT – Opłata za zarządzanie dokumentacją – Niezależne świadczenie podlegające opodatkowaniu VAT – Pojęcia „jednego złożonego świadczenia”, „świadczenia pomocniczego względem świadczenia głównego” i „niezależności świadczeń” – Zwolnienia na podstawie art. 135 ust. 1 lit. d) i art. 146 ust. 1 lit. e) – Ochrona uzasadnionych oczekiwań – Podstawa opodatkowania

I. Wprowadzenie

1. W ramach niniejszego postępowania prejudycjalnego do Trybunału zwrócono się ponownie, aby przeanalizował istotne w praktyce zagadnienie dotyczące ustalenia, w kontekście traktowania podatkowego określonych transakcji, kiedy należy uznać, że mamy do czynienia z jednym świadczeniem, a kiedy z wielością świadczeń. W tym ostatnim przypadku powstaje również pytanie o kwalifikację tych świadczeń jako „świadczeń niezależnych”, „jednego złożonego świadczenia” lub „świadczenia pomocniczego względem świadczenia głównego”².

2. W niniejszej sprawie węgierskie przedsiębiorstwo sprzedawało różne towary nabywcom niebędącym rezydentami Unii Europejskiej do celów wywozu poza Unię. Sprzedaż odbywała się w lokalu handlowym tego przedsiębiorstwa położonym na Węgrzech w pobliżu granicy z Serbią. Transakcje te były co do zasady zwolnione z podatku od wartości dodanej (VAT) jako dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium Unii przez nabywcę niemającego siedziby na terytorium danego państwa. Następnie wspomniane przedsiębiorstwo zwracało nabywcom niebędącym rezydentami kwoty zapłacone przez nich z góry na poczet VAT, który to podatek byłby należny, gdyby rozpatrywane zwolnienie nie doszło do skutku. Jednakże

¹ Język oryginału: francuski.

² Jeśli chodzi o te zagadnienia, zob. ostatnio wyroki: z dnia 4 marca 2021 r., Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167); z dnia 20 kwietnia 2023 r., Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312). Zobacz również moja opinia w sprawie Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, pkt 14–47, gdzie znajduje się szereg odniesień do orzecznictwa).

przedsiębiorstwo to fakturowało opłatę w wysokości 15 % zwracanej kwoty, tytułem zarządzania dokumentacją dotyczącą tych zwrotów. W tym kontekście powstaje pytanie o traktowanie podatkowe tej opłaty za zarządzanie dokumentacją. Czy czynności zarządzania dokumentacją stanowią samodzielne świadczenie podlegające opodatkowaniu, czy też stanowią świadczenie pomocnicze, traktowane z punktu widzenia podatkowego tak jak zwolnione świadczenie główne, czyli dostawa towarów przeznaczonych do wywozu? Czy też są one zwolnione na podstawie innych przepisów?

3. Niniejsza sprawa daje Trybunałowi sposobność uściślenia kryteriów traktowania takich transakcji w świetle VAT. Ubocznie w sprawie tej chodzi również o zagadnienia dotyczące ochrony uzasadnionych oczekiwań w sytuacji, gdy organy podatkowe przez kilka lat kontrolowały i akceptowały deklaracje VAT, w których transakcje te były uznawane za zwolnione, a także o zagadnienie dotyczące podstawy opodatkowania, jaką należy uwzględnić w takim przypadku, oraz sposobu obliczania VAT.

II. Ramy prawne

A. *Prawo Unii*

4. Unijne ramy prawne zostały określone w dyrektywie Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³. Artykuł 1 ust. 2 tej dyrektywy stanowi:

„Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

[...]”.

5. Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a) odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

³ Dz.U. 2006, L 347, s. 1, w wersji mającej zastosowanie w spornym okresie (zwana dalej „dyrektywą VAT”).

6. Zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

7. Artykuł 78 tej dyrektywy stanowi:

„Do podstawy opodatkowania wlicza się następujące elementy:

a) [...];

b) koszty dodatkowe, takie jak koszty prowizji, opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dostawcę lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

[...]”.

8. Artykuł 135 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

d) transakcje, łącznie z pośrednictwem, dotyczące rachunków depozytowych, rachunków bieżących, płatności, przelewów, długów, czeków i innych zbywalnych instrumentów finansowych, z wyłączeniem windykacji należności;

[...]”.

9. Zgodnie z art. 146 ust. 1 tej dyrektywy:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[...]

b) dostawy towarów wysyłanych lub transportowanych poza terytorium [Unii] przez nabywcę lub na rzecz nabywcy niemającego siedziby na terytorium danego państwa [...];

[...]

e) świadczenie usług, łącznie z usługami transportu i transakcjami pomocniczymi, ale z wyłączeniem świadczenia usług zwolnionych zgodnie z art. 132 i 135, w przypadku gdy są one bezpośrednio związane z eksportem lub importem towarów objętych przepisami art. 61 i art. 157 ust. 1 lit. a)”.

B. Prawo węgierskie

10. Istotne w niniejszej sprawie przepisy krajowe w dziedzinie VAT są zawarte w általános forgalmi adóról CXXVII. törvény (ustawie nr CXXVII o podatku od wartości dodanej) (*Magyar Közlöny* 2007/155) w obowiązującym brzmieniu (zwaną dalej „węgierską ustawą o VAT”).

11. Artykuł 98 ust. 1 węgierskiej ustawy o VAT stanowi:

„Zwolnieniu z podatku podlegają dostawy towarów wysyłanych drogą pocztową lub transportowanych z kraju do państwa poza [Unią], o ile wysyłki lub transportu:

- a) dokonuje sam dostawca lub osoba trzecia działająca na jego rachunek;
- b) dokonuje sam nabywca lub osoba trzecia działająca na jego rachunek, jeżeli zostaną spełnione dodatkowe warunki określone w ust. 3 i 4 niniejszego artykułu lub w art. 99 i 100 niniejszej ustawy”.

12. Artykuł 99 tej samej ustawy stanowi:

„1. Jeżeli nabywcą jest zagraniczny podróżny, a dostarczone towary [...] stanowią część jego bagażu osobistego lub bagażu podróznego, w celu zastosowania przewidzianego w art. 98 ust. 1 zwolnienia jest konieczne, aby:

- a) wartość dostawy towarów wraz z podatkiem przekraczała kwotę stanowiącą równowartość 175 EUR,
- b) zagraniczny podróżny udowodnił swój status przy pomocy dokumentów podróży lub innych wydanych przez władze dokumentów uznawanych przez Węgry, służących do identyfikacji osoby (zwanym dalej łącznie »dokumentami podróży«),
- c) w miejscu opuszczenia [Unii] przez towary właściwy organ poświadczył, że opuściły one jej terytorium, poprzez umieszczenie potwierdzenia i pieczęci na formularzu wydanym w tym celu przez organy podatkowe państwa lub jakimkolwiek innym formularzu dopuszczonym przez krajowe organy podatkowe, zawierającym dane określone w ust. 10 (zwanymi dalej łącznie »formularzem wniosku o zwrot podatku«), przy czym wymaga się w tym celu jednoczesnego przedstawienia dostarczonych towarów i oryginału faktury potwierdzającej ich dostawę.

2. Aby móc skorzystać ze zwolnienia, sprzedawca towarów, oprócz wystawienia faktury, musi wypełnić formularz wniosku o zwrot podatku na wniosek zagranicznego podróżnego. Dane identyfikacyjne zagranicznego podróżnego widniejące na fakturze i na formularzu wniosku o zwrot podatku nie mogą się różnić od danych widniejących w dokumencie podróży. Zagraniczny podróżny jest obowiązany przedstawić dokumenty podróży sprzedawcy towarów. Formularz wniosku o zwrot podatku może zawierać wyłącznie informacje dotyczące dostawy towarów objętych jedną fakturą, w związku z czym informacje te nie mogą się różnić od informacji zawartych na fakturze. Formularz wniosku o zwrot podatku jest sporządzany w trzech egzemplarzach przez sprzedawcę towarów, który przekazuje podróżnemu dwa pierwsze egzemplarze i zachowuje trzeci egzemplarz w swojej dokumentacji księgowej.

3. Potwierdzając wyprowadzenie towarów, o którym mowa w ust. 1 lit. c), organ celny odbiera od podróżnego drugi egzemplarz formularza wniosku o zwrot podatku opatrzony potwierdzeniem i pieczęcią.

4. Zwolnienie z podatku jest uzależnione od spełnienia wymogu,

- a) że sprzedawca towarów jest w posiadaniu pierwszego egzemplarza formularza wniosku o zwrot podatku opatrzonego potwierdzeniem i pieczęcią zgodnie z ust. 1 lit. c), oraz
- b) jeżeli podatek został pobrany w momencie dostawy towarów – że sprzedawca zwraca podatek zagranicznemu podróżnemu zgodnie z ust. 5–8.

5. Zagraniczny podróżny osobiście lub pełnomocnik działający w jego imieniu i na jego rachunek może złożyć sprzedawcy towarów wniosek o zwrot podatku. W przypadku, gdy zagraniczny podróżny:

- a) działa osobiście, jest obowiązany przedstawić swoje dokumenty podróży;
- b) nie działa osobiście, osoba działająca w jego imieniu i na jego rachunek obowiązana jest załączyć udzielone jej pisemne pełnomocnictwo.

6. W celu uzyskania zwrotu podatku zagraniczny podróżny lub jego pełnomocnik:

- a) przekazuje sprzedawcy towarów pierwszy egzemplarz formularza wniosku o zwrot podatku opatrzony potwierdzeniem i pieczęcią zgodnie z ust. 1 lit. c); oraz
- b) przedstawia sprzedawcy towarów oryginalny egzemplarz faktury poświadczającej dostawę towarów.

7. Zagraniczny podróżny otrzymuje zwrot podatku w forintach, płatny gotówką. Sprzedawca towarów i zagraniczny podróżny mogą jednakże uzgodnić inną walutę i inny sposób płatności.

8. Sprzedawca towarów jest również zobowiązany do zapewnienia, że faktura potwierdzająca dokonanie dostawy towarów nie będzie stanowiła podstawy do złożenia nowego wniosku o zwrot podatku. W tym celu musi on, przed zwróceniem [podróżnemu] oryginału faktury, zamieścić na niej adnotację »VAT rozliczony« i sporządzić kopię faktury zawierającej tę wzmiankę, którą to kopię jest on zobowiązany przechowywać w swojej dokumentacji.

[...]”.

13. Zgodnie z art. 98 ust. 3 CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról (ustawy nr CLI o postępowaniu administracyjnym w sprawach podatkowych) z 2017 r. (*Magyar Közlöny* 2017/192), jeżeli podatnikowi przysługuje zwolnienie z podatku, powinien to udowodnić przy pomocy dokumentu lub innego odpowiedniego środka dowodowego.

14. Az általános forgalmi adóról LXXIV. törvény (ustawa nr LXXIV o podatku od wartości dodanej) (*Magyar Közlöny* 1992/128) z 1992 r., obowiązująca do dnia 31 grudnia 2007 r., zawierała w wykazie towarów i usług zwolnionych na mocy art. 30 ust. 1 tej ustawy w związku z jej załącznikiem 2 „zwrot podatku na rzecz zagranicznych podróżnych dokonany przez przedsiębiorcę na podstawie przepisów szczególnych”.

III. Okoliczności powstania sporu

15. W 2020 r. węgierska spółka Határ Diszkont Kft. (zwana dalej „Határ Diszkont”) sprzedawała różne towary nabywcom niebędącym rezydentami Unii – dokładniej nabywcom będącym rezydentami Serbii – w swoim sklepie w Tompie, położonym na Węgrzech w pobliżu granicy serbsko-węgierskiej. Owi zagraniczni nabywcy w tym samym dniu wywozili zakupione na Węgrzech towary. Na fakturach dotyczących płatności gotówkowych za te zakupy widniała wzmianka „VAT rozliczony”.

16. W okresie następującym po dokonaniu wywozu Határ Diszkont zwracała nabywcom całość VAT wyliczonego na fakturze i wystawiała w związku z tym kasowy dowód wypłaty. Jest oczywiste, że aby móc otrzymać zwrot kwot zapłaconych z góry na poczet VAT, nabywca niebędący rezydentem musi fizycznie wrócić do sklepu Határ Diszkont⁴. Z tytułu zarządzania dokumentacją dotyczącą tych zwrotów Határ Diszkont fakturowała swoim zagranicznym klientom opłatę za zarządzanie stanowiącą równowartość 15 % zwracanego VAT.

17. Proces zarządzania dokumentacją składał się z następujących etapów: (a) dokonywana w trakcie sprzedaży weryfikacja ważnego dokumentu podróży nabywcy niebędącego rezydentem; (b) wystawienie formularza wniosku o zwrot podatku i faktury dla tego nabywcy; (c) weryfikacja ważnego dokumentu podróży nabywcy i formularza wniosku o zwrot podatku przedstawionego do celów zwrotu VAT; (d) zmiana, kopiowanie i przechowywanie faktury sprzedaży; (e) dokonywany w kasie zwrot nabywcy niebędącemu rezydentem kwoty zapłaconej z góry na poczet VAT; (f) wystawienie kasowego dowodu wypłaty i podpisanie go przez nabywcę; (g) wystawienie faktury obejmującej opłatę za zarządzanie dokumentacją; (h) wystawienie kasowego dowodu wpłaty i podpisanie go przez nabywcę niebędącego rezydentem; (i) zapłata w kasie opłaty za zarządzanie dokumentacją.

18. W dniu zwrotu kwot zapłaconych z góry na poczet VAT Határ Diszkont wystawiała faktury gotówkowe z tytułu wspomnianych opłat za zarządzanie dokumentacją, przy czym zapłata za te faktury była potwierdzana kasowymi dowodami wpłaty. W swoich deklaracjach VAT Határ Diszkont ujmowała dochody z tytułu tych opłat za zarządzanie jako wynagrodzenie za świadczenie usług zwolnionych.

19. Podczas prowadzonej przez organ podatkowy kontroli⁵ za rok 2020 obejmującej w szczególności VAT Határ Diszkont broniła stanowiska, zgodnie z którym czynności zarządzania dokumentacją, mające doprowadzić do zwrotu kwot zapłaconych z góry na poczet VAT, stanowią usługę zwolnioną z VAT.

20. W tym kontekście Határ Diszkont powołuje się na informację od samego organu podatkowego⁶, udzieloną w odpowiedzi na pytanie zadane w tym właśnie względzie. Z informacji tej wynika, że ponieważ opłata za zarządzanie dokumentacją jest korelatem zwolnienia, należy ją uznać za opłatę pomocniczą w stosunku do dostawy towarów, w związku z czym podlega ona przepisom dotyczącym zwolnienia z VAT mającym zastosowanie do transakcji głównej.

⁴ Rząd węgierski potwierdził tę okoliczność podczas rozprawy. Ponadto, zgodnie z art. 99 ust. 7 węgierskiej ustawy o VAT, zwrotu kwot zapłaconych z góry na poczet VAT co do zasady należy dokonywać w gotówce.

⁵ Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (dyrekcja ds. podatków i cel departamentu Bács-Kiskun, podlegająca krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry).

⁶ Informacja została sporządzona przez Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélszolgálati és Tájékoztatási Főosztálya (departament ds. stosunków z jednostkami i informacji centralnej dyrekcji krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry).

21. W trakcie postępowania kontrolnego Határ Diszkont podniosła również, że świadczenie usługi dotyczącej zwrotu kwot zapłaconego z góry VAT powinno być zwolnione z podatku na mocy przepisu krajowego transponującego zwolnienie transakcji finansowych przewidziane w art. 135 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT oraz przepisu transponującego zwolnienie transakcji związanych z eksportem towarów przewidziane w art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT⁷.

22. Organ podatkowy oddalił argumenty podniesione przez Határ Diszkont. Decyzją z dnia 22 lipca 2022 r. stwierdził on, że owa spółka ma zaległość w VAT. Decyzja ta została utrzymana w mocy decyzją odwoławczego organu podatkowego z dnia 27 października 2022 r.⁸.

23. Határ Diszkont wniosła skargę do sądu odsyłającego, Szegedi Törvényszék (sądu w Segedynie, Węgry), żądając uchylenia tej ostatniej decyzji.

IV. Pytania prejudycjalne

24. Orzeczeniem z dnia 3 lipca 2023 r. Szegedi Törvényszék (sąd w Segedynie, Węgry) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z czterema następującymi pytaniami:

- „1) Czy praktyka państwa członkowskiego, które uznaje, że zarządzanie zwrotem VAT na rzecz zagranicznych podróżnych – obejmujące formalności administracyjne od wydania standardowych formularzy wniosku o zwrot VAT do zwrotu tego podatku – z tytułu którego VAT musi zostać naliczony i zapłacony na zasadach ogólnych, jest niezależnym świadczeniem usług odrębnym od zwolnionej z podatku dostawy towarów, w przypadku gdy pobranie opłaty za zarządzanie i wystawienie faktury z tytułu tej opłaty, stanowiącej określony procent VAT podlegającego zwrotowi, następują jednocześnie ze zwrotem VAT, w chwili innej niż chwila dostawy i wystawienia faktury za towary oraz po dokonaniu przez nabywcę zapłaty wynagrodzenia za towary i po wywiezieniu tych towarów do państwa niebędącego członkiem Unii, jest zgodna z art. 1 ust. 2, art. 2 ust. 1 lit. c), art. 78 i art. 146 ust. 1 lit. e) [dyrektywy VAT]?
- 2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy praktyka państwa członkowskiego polegająca na tym, że opłata pobierana z tytułu zarządzania zwrotem VAT w następstwie dostawy towarów dokonanej na rzecz zagranicznych podróżnych nie jest uznawana za zwolnioną z podatku jako »transakcja dotycząca płatności lub należności«, jest zgodna z art. 135 ust. 1 lit. d) [dyrektywy VAT]?
- 3) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytania pierwsze i drugie, czy praktyka państwa członkowskiego, zgodnie z którą wystawca faktur dotyczących opłaty za zarządzanie jest również zobowiązany do zapłaty VAT z mocą wsteczną, mimo iż organ podatkowy wielokrotnie kontrolował go już w latach poprzedzających kontrolę i w trakcie tych kontroli zbadał, nie zgłaszając jednak żadnych zastrzeżeń, stosowaną przez tego wystawcę faktur praktykę polegającą na uznawaniu opłaty za zarządzanie za zwolnioną z VAT i nie poinformował go o tym, że zmieniły się przepisy państwa członkowskiego obowiązujące do dnia 31 grudnia 2007 r., w których wśród usług zwolnionych z podatku wyraźnie wymieniono »zwrot podatku na rzecz zagranicznych podróżnych dokonany przez przedsiębiorcę na podstawie przepisów szczególnych«, jest zgodna z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań jako podstawową zasadą wspólnego systemu VAT?

⁷ Odpowiednio, art. 86 ust. 1 lit. d) i e) oraz art. 102 ust. 1 lit. b) węgierskiej ustawy o VAT.

⁸ Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (dyrekcja ds. odwołań krajowej administracji podatkowej i celnej, Węgry).

4) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytania 1–3, czy praktyka organu podatkowego państwa członkowskiego polegająca na przyjęciu za podstawę opodatkowania VAT wynagrodzenia, które ujęto w wystawionych fakturach dotyczących opłaty za zarządzanie jako zwolnione z podatku, od której to podstawy opodatkowania, zgodnie z decyzją organu podatkowego, wystawca faktur jest zobowiązany zapłacić VAT zgodnie z zasadami ogólnymi, mimo iż wynagrodzenie zapłacone przez zagranicznych podróżnych nie obejmuje tej kwoty, jest zgodna z przepisami art. 73 i 78 dyrektywy VAT?”.

25. W toku postępowania przed Trybunałem rząd węgierski i Komisja Europejska przedstawili uwagi na piśmie oraz wzięli udział w rozprawie, która odbyła się w dniu 17 października 2024 r.

V. Ocena

A. W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

1. Uwagi wstępne

26. Poprzez swoje pierwsze pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 1 ust. 2, art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 78 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że czynności zarządzania dokumentacją, dotyczące „zwrotu VAT”, takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, nabywcom będącym rezydentami poza terytorium Unii, odnoszące się do dostaw towarów zwolnionych z VAT, stanowią świadczenie usług niezależne i odrębne od wspomnianych dostaw towarów, a zatem jako takie są opodatkowane VAT. Gdyby tak było, sąd ten pyta, czy taką usługę należy uznać za zwolnioną na mocy art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT.

27. Na wstępie należy zauważyć, że w niniejszej sprawie nie chodzi z technicznego punktu widzenia o „zwrot” VAT. Jest bowiem bezsporne, że w tym przypadku sprzedaż dotycząca dokonywanych przez Határ Diszkont dostaw towarów na rzecz nabywców niebędących rezydentami Unii jest zwolniona z VAT na mocy art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT z uwagi na wywóz tych towarów. W przypadku transakcji zwolnionych nie jest wymagana zapłata VAT od tych transakcji. W konsekwencji nie może być także mowy o „zwrocie” VAT.

28. W niniejszym przypadku nabywcy niebędący rezydentami w chwili zakupu towarów płacą Határ Diszkont całą cenę brutto (zwaną dalej „ceną brutto”), która obejmuje kwotę odpowiadającą VAT, który byłby należny w sytuacji, gdyby rozpatrywane zwolnienie nie doszło do skutku, ponieważ towar ostatecznie nie został wywieziony lub nabywca nie dostarczył dokumentacji niezbędnej do wykazania, że spełnione są materialne przesłanki zwolnienia. W tych okolicznościach płatności dokonywane przez Határ Diszkont na rzecz nabywców niebędących rezydentami stanowią zwrot zapłaconych z góry kwot, równych kwotom, które byłyby ewentualnie należne z tytułu VAT (zwanym dalej „kwotami zapłaconymi z góry na poczet VAT”). Nie chodzi zatem o „zwrot” VAT.

29. Po tym wyjaśnieniu, skoro czynności zarządzania dokumentacją, mające doprowadzić do zwrotu kwot zapłaconych z góry na poczet VAT, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, stanowią jedynie wdrożenie omawianego zwolnienia, czynności te według mnie nie stanowią odrębnego świadczenia, które mogłoby być opodatkowane i podlegać VAT (zob. część 2); pośilkowo, gdyby uznano, że w niniejszym przypadku mamy jednak do czynienia ze świadczeniem podlegającym opodatkowaniu, w każdym razie byłoby to niesamodzielne

świadczenie pomocnicze względem świadczenia głównego – dostawy towarów – łącznie z nim objęte zwolnieniem (zob. część 3). Wreszcie, w każdym wypadku, zwolnienie przewidziane w art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT nie jest w niniejszej sprawie relewantne (zob. część 4).

2. W przedmiocie braku świadczenia podlegającego opodatkowaniu

30. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlega odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

31. Transakcje podlegające opodatkowaniu zakładają istnienie między stronami transakcji przewidujących zapłatę ceny lub spełnienie innego świadczenia wzajemnego. Świadczenie usług podlega zatem opodatkowaniu wyłącznie wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy⁹.

32. Czynności zarządzania dokumentacją w celu zwrotu kwot zapłaconych z góry na poczet VAT stanowiłyby zatem odrębne świadczenie podlegające opodatkowaniu wyłącznie, jeżeli można byłoby zidentyfikować taki stosunek prawny będący podstawą wymiany świadczeń wzajemnych.

33. W niniejszym przypadku nabywcy niebędący rezydentami Unii kupują od Határ Diszkont towary zwolnione z VAT na podstawie art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT. Jednakże, aby transakcje te mogły korzystać ze wspomnianego zwolnienia, Határ Diszkont, jako podatnik, powinna dostarczyć organom podatkowym dowód spełnienia materialnych przesłanek tego zwolnienia¹⁰. Naruszenie wymogu formalnego może bowiem prowadzić do odmowy zwolnienia z VAT, jeżeli naruszenie to skutkuje uniemożliwieniem przedstawienia przekonującego dowodu spełnienia wymogów materialnych¹¹.

34. W celu dostarczenia organom podatkowym takiego dowodu Határ Diszkont powinna dysponować całą dokumentacją niezbędną do wykazania, że istotnie chodzi o transakcje zwolnione. Ta dokumentacja, którą musi dostarczyć przede wszystkim nabywca, powinna dowodzić między innymi, że zakupiony towar został rzeczywiście wywieziony. Nie można jej zatem dostarczyć w chwili zakupu towaru, lecz dopiero wtedy, gdy towar zostanie rzeczywiście wywieziony. Wynika to zresztą jasno z art. 99 węgierskiej ustawy o VAT.

35. Aby być w stanie udowodnić spełnienie materialnych przesłanek zwolnienia¹², Határ Diszkont powinna zatem uzyskać całą dokumentację istotną do zastosowania zwolnienia, zarządzać tą dokumentacją i kontrolować ją. Ponadto ponosi ona ryzyka związane z ewentualnymi błędami lub wszelkimi innymi problemami dotyczącymi tej dokumentacji.

⁹ Zobacz m.in. wyrok z dnia 26 października 2023 r., GIS (C-249/22, EU:C:2023:813, pkt 32, 33 i przytoczone tam orzecznictwo); zob. również wyrok z dnia 4 lipca 2024 r., Credisam (C-179/23, EU:C:2024:571, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

¹⁰ Zostało to zresztą przewidziane wprost w prawie węgierskim, w art. 98 ust. 3 ustawy nr CLI z 2017 r.

¹¹ Zobacz m.in. wyrok z dnia 29 lutego 2024 r., B2 Energy (C-676/22, EU:C:2024:186 pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

¹² Jeśli chodzi o materialne przesłanki, jakie muszą być spełnione, aby można było zastosować wspomniane zwolnienie, zob. wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, pkt 55 i nast.).

36. W tym kontekście, jak wynika z pkt 17 niniejszej opinii, Határ Diszkont powinna wykonać szereg obowiązków natury administracyjnej, począwszy od wystawienia formularza wniosku o zwrot kwot stanowiących równowartość VAT, a skończywszy na zwrocie tych kwot, gdy już zgromadzi wszystkie dokumenty na dowód spełnienia materialnych przesłanek zwolnienia.

37. Wszystkie te czynności, które niewątpliwie generują koszty, są dokonywane w celu zapewnienia realizacji zwolnienia odnoszącego się do dostaw wywożonych towarów, przy czym nie jawią się one jako przejaw świadczenia usługi odrębnej i niezależnej od wspomnianych dostaw.

38. Gospodarczym celem transakcji kupna dokonywanych przez nabywców niebędących rezydentami Unii jest nabycie towarów podlegających zwolnieniu z VAT w związku z wywozem. Otóż bez dopełnienia wspomnianych czynności zarządzania dokumentacją, transakcje te nie mogłyby korzystać ze zwolnienia z VAT, zaś bez zwolnienia nie doszłoby w istocie do nabycia, co zresztą wynika wprost z postanowienia odsyłającego¹³. Realizacja zwolnienia stanowi zatem istotny element dla osiągnięcia wskazanego wyżej gospodarczego celu transakcji nabycia.

39. Wynika z tego, że z punktu widzenia rzeczoności celu gospodarczego rozpatrywane czynności zarządzania dokumentacją jawią się jako nierozzerwalnie związane z tymi transakcjami i niezbędne do ich realizacji.

40. W tych okolicznościach rozdzielanie czynności zarządzania dokumentacją mających doprowadzić do zwrotu kwot zapłaconych z góry na poczet VAT w związku ze zwolnieniem dostaw miałyby moim zdaniem charakter sztuczny¹⁴. Biorąc pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich odbywają się te transakcje, chodzi bowiem o transakcję złożoną pod względem gospodarczym z jednego świadczenia, która to transakcja nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonowania systemu VAT¹⁵.

41. W tym kontekście, z zastrzeżeniem dokonania oceny stanu faktycznego przez sąd odsyłający, kwoty otrzymane tytułem opłaty za zarządzanie dokumentacją stanowią zatem po prostu zaakceptowaną przez nabywców niebędących rezydentami podwyższoną cenę sprzedaży towarów, która pokrywa powstałe później koszty wynikające z realizacji zwolnienia związanego z nabyciem towarów. I tak, tytułem przykładu, jeżeli zastosowanie ma stawka VAT 27 %, a cena sprzedaży brutto towaru przeznaczonego do wywozu wynosi 127 (100 stanowi cenę towaru, a 27 stanowi kwotę zapłaconą z góry na poczet VAT), to gdy zwolnienie dojdzie do skutku, cena (netto) nabycia towaru wyniesie ostatecznie 104,05¹⁶.

42. Poza tym, jak wskazuje sąd odsyłający, Határ Diszkont wywiesiła w swoim sklepie informację o opłacie za zarządzanie dokumentacją i informowała o niej nabywców niebędących rezydentami. Gdy kupowali oni towary do celów wywozu, mieli zatem pełną wiedzę o tych opłatach i niewątpliwie brali je pod uwagę podejmując decyzję o kupnie towarów przeznaczonych do wywozu. Wynika z tego, że nabywcy ci, zawierając umowę sprzedaży rozpatrywanych towarów,

¹³ Zobacz akapit drugi części zatytułowanej „Skarga w postępowaniu głównym” na stronach 8 i 9 francuskiego tłumaczenia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

¹⁴ Zobacz m.in. wyrok z dnia 18 kwietnia 2024 r., Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz również moja opinia w sprawie Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, pkt 16 i nast. wraz z innymi odniesieniami do orzecznictwa).

¹⁵ Zobacz m.in. wyrok z dnia 18 kwietnia 2024 r., Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, pkt 35).

¹⁶ 15 % z 27 wynosi 4,05.

siłą rzeczy musieli akceptować te warunki, przynajmniej w sposób dorozumiany. Zawarty we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym opis stosunków umownych między Határ Diszkont a nabywcami niebędącymi rezydentami Unii potwierdza te rozważania¹⁷.

43. Ponadto z postanowienia odsyłającego wynika, że Határ Diszkont twierdzi – przy czym twierdzenie to nie zostało zakwestionowane – iż kwota opłaty za zarządzanie dokumentacją, a mianowicie 15 % kwot zapłaconych z góry na poczet VAT, a następnie zwróconych, była obliczana na podstawie poniesionych kosztów. Zatem kwoty otrzymywane z tytułu opłaty za zarządzanie dokumentacją służą zasadniczo pokryciu poniesionych później przez Határ Diszkont kosztów wynikających z realizacji zwolnienia rozpatrywanych towarów, a nie stanowią zapłaty będącej rzeczywistym świadczeniem wzajemnym za wykonanie usługi na rzecz usługobiorcy, generującej przychody z działalności gospodarczej innej niż ta związana z dostawami zwolnionych z podatku towarów.

44. Poza tym, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w dziedzinie VAT dostawcy działają jako poborcy podatków na rachunek państwa i w interesie skarbu państwa. Dostawcy ci są zobowiązani do zapłaty VAT, mimo że podatek ten, jako podatek od konsumpcji, ponoszony jest ostatecznie przez konsumenta końcowego¹⁸. Nałożenie VAT na wynagrodzenie Határ Diszkont wynikające z takiej działalności w zakresie poboru podatku na rachunek państwa – która to działalność gwarantuje realizację zwolnienia poprzez obniżenie ceny ze 127 do 104,05 – byłoby zatem co najmniej obce systemowi.

45. Jeśli chodzi o wskazaną w decyzji organu podatkowego okoliczność, zgodnie z którą sprzedaż wywożonych towarów i czynności zarządzania dokumentacją nie są zbieżne w czasie¹⁹, pragnę zauważyć, że zmiana ceny dostawy lub usługi w zasadzie nigdy nie jest jednoczesna ze sprzedażą lub dostawą, lecz zawsze jest od nich późniejsza. W niniejszym przypadku chodzi o kwestię zmiany ceny. Jeżeli nabywcy niebędący rezydentami chcą dokonać tej zwolnionej z podatku transakcji zakupu towarów w sklepie Határ Diszkont, muszą zaakceptować zmianę ceny a posteriori, w trakcie realizacji zwolnienia. Gdyby tego nie akceptowali, musieliby się udać do innego sklepu.

46. Podsumowując, z powyższych rozważań wynika, że w niniejszym przypadku czynności zarządzania dokumentacją dotyczącą zwrotu kwot zapłaconych z góry na poczet VAT do celów zwolnienia dostawy rozpatrywanych towarów moim zdaniem nie stanowią świadczenia usługi odrębnej i niezależnej od wspomnianych dostaw, która podlegałaby opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

3. Posiłkowo w przedmiocie charakteru niesamodzielnego świadczenia pomocniczego

47. W przypadku, gdyby Trybunał uznał, że czynności zarządzania dokumentacją, mające doprowadzić do zwrotu kwot zapłaconych z góry na poczet VAT, stanowią świadczenie niezależnej usługi, moim zdaniem w każdym razie byłoby to niesamodzielné świadczenie

¹⁷ Zobacz akapit trzeci części zatytułowanej „Skarga w postępowaniu głównym” na stronie 9 francuskiego tłumaczenia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

¹⁸ Wyroki: z dnia 20 października 1993 r., Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, pkt 25); z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 21).

¹⁹ Zobacz akapit czwarty części zatytułowanej „Decyzja organu podatkowego pierwszej instancji”, na stronie 6 francuskiej wersji wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

pomocnicze względem świadczenia głównego, a mianowicie zwolnionej z podatku dostawy towarów, w konsekwencji traktowane z punktu widzenia podatkowego tak jak ona, a zatem podlegające zwolnieniu.

48. W swoim utrwalonym orzecznictwie Trybunał wychodzi z założenia, że do celów VAT każde świadczenie należy uznawać co do zasady za świadczenie odrębne i niezależne. Jednakże zasada niezależności każdego świadczenia nie jest bezwzględna. W myśl orzecznictwa od tej zasady można odejść, gdy dane świadczenie jest jedynie niesamodzielnym świadczeniem pomocniczym względem świadczenia głównego²⁰.

49. I tak, w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie podlegać opodatkowaniu lub zwolnieniu, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. Jest tak w szczególności w sytuacji, gdy należy uznać, że co najmniej jeden element stanowi świadczenie główne, natomiast inne elementy stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych traktowanych z punktu widzenia podatkowego tak jak świadczenie główne²¹.

50. Trybunał wypracował w swoim orzecznictwie pewne wskazówki służące do ustalenia, czy chodzi o niesamodzielną świadczenie pomocnicze.

51. W pierwszej kolejności, niesamodzielną świadczenia pomocnicze zazwyczaj nie mają samodzielnego znaczenia gospodarczego dla odbiorcy świadczenia głównego. Pod względem gospodarczym pełnią one funkcję czysto pomocniczą, ponieważ służą wyłącznie dopełnieniu i uzupełnieniu świadczenia głównego, w związku z czym mają wobec niego zwykle charakter towarzyszący²². Z punktu widzenia przeciętnego konsumenta ich cel gospodarczy może być zrealizowany wyłącznie w połączeniu ze świadczeniem głównym. Zatem świadczenie należy uznać za pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi ono dla klienta celu samo w sobie, lecz służy skorzystaniu w jak najlepszy sposób ze świadczenia głównego²³.

52. W niniejszej sprawie kryterium to jest spełnione. Jak bowiem wynika z pkt 38 i 39 niniejszej opinii, czynności zarządzania dokumentacją, mające doprowadzić do zwrotu kwot zapłaconych z góry na poczet VAT, które to czynności nie są autonomiczne względem świadczenia głównego polegającego na dostawie towarów przeznaczonych do zwolnionego z VAT wywozu, leżą w interesie gospodarczym nabywców niebędących rezydentami Unii. Zwolnienie, a w konsekwencji dopełnienie czynności mających na celu dojście do skutku tego zwolnienia, zależą bezpośrednio od tych dostaw. Bez dostawy, a zatem bez zwolnienia, nie byłoby zarządzania wspomnianą dokumentacją i vice versa. Interesy gospodarcze związane z dostawami i z czynnościami zarządzania dokumentacją są zatem współzależne.

²⁰ Zobacz w szczególności wyrok z dnia 18 kwietnia 2024 r., *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz również moja opinia w sprawie *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, pkt 16 i nast. wraz z innymi odniesieniami do orzecznictwa).

²¹ Zobacz m.in. wyrok z dnia 18 kwietnia 2024 r., *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, pkt 36, 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

²² Zobacz w tym względzie moja opinia w sprawie *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

²³ Zobacz m.in. wyroki: z dnia 18 kwietnia 2024 r., *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 4 maja 2023 r., *Finanzamt X (Trwale zainstalowane wyposażenie i urządzenia)* (C-516/21, EU:C:2023:372, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

53. W drugiej kolejności, Trybunał bierze pod uwagę wartość zarówno świadczenia głównego, jak i świadczenia pomocniczego, przy czym wartość tego ostatniego świadczenia jest zazwyczaj marginalna w stosunku do wartości pierwszego z nich²⁴.

54. W niniejszym przypadku kwota naliczana przez Határ Diszkont tytułem opłaty za zarządzanie dokumentacją stanowi równowartość 15 % kwot zapłaconych z góry na poczet VAT, którego stawka, jak wynika z postanowienia odsyłającego, wynosi 27 %. Wartość świadczenia (przyjmując, że ma miejsce świadczenie usługi) polegającego na zarządzaniu dokumentacją mającą doprowadzić do zwrotu wspomnianych kwot jest więc równa 4,05 % ceny dostawy, a zatem można ją uznać za marginalną w stosunku do wartości świadczenia głównego.

55. Co się tyczy wskazanej przez Komisję w jej uwagach okoliczności, że wniosek o zwrot kwot zapłaconych z góry na poczet VAT można byłoby ewentualnie złożyć agentowi, któremu powierzono zarządzania dokumentacją, oraz że w związku z tym usługą może być wykonana również przez osobę trzecią niezależną od podmiotu gospodarczego, który dostarczył towary, okoliczność ta nie jest istotna. Z orzecznictwa wynika bowiem, że okoliczność, iż niesamodzielne świadczenie pomocnicze mogłaby teoretycznie wykonać również osoba trzecia, nie sprzeciwia się istnieniu niesamodzielnego świadczenia pomocniczego²⁵. Ponadto, niesamodzielne świadczenie pomocnicze spełnia zawsze ten sam podmiot gospodarczy, który spełnia świadczenie główne. Jest to nierozzerwalnie związane z pomocniczym charakterem rozpatrywanego świadczenia. Gdyby to samo świadczenie spełniała osoba trzecia jako świadczenie niezależne, a zatem niebędące pomocniczym, wówczas podlegałoby ono opodatkowaniu. Jako przykład można wskazać koszty przewozu: jeżeli sprzedawca sam dokonuje przewozu towaru (przykładowo książki), jest to świadczenie pomocnicze (opodatkowane obniżoną stawką); jeżeli natomiast nabywca zwraca się do osoby trzeciej o dokonanie przewozu towaru (książki), będzie to niezależna usługa (opodatkowana stawką podstawową).

56. Wreszcie, zwolnienie mające zastosowanie do dostawy towarów, a mianowicie zwolnienie przewidziane w art. 146 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT, ma na celu poszanowanie w ramach handlu międzynarodowego zasady opodatkowania danych towarów w miejscu ich przeznaczenia, a tym samym zagwarantowanie, że dana transakcja będzie opodatkowana wyłącznie w miejscu konsumpcji danych towarów²⁶. Ponieważ VAT jest podatkiem od konsumpcji, nakładanym na węgierskim terytorium podatkowym, lecz towary wywożone są konsumowane poza nim, nie powinien on mieć zastosowania do dostaw tych towarów. Unika się w ten sposób podwójnego opodatkowania (zwykle drugie państwo opodatkowuje przywóz towarów)²⁷, a towary wyprodukowane w Unii i wywożone z niej nie są narażone na niekorzystną sytuację konkurencyjną z powodu tego podwójnego opodatkowania.

57. Wykładnia dyrektywy VAT, która umożliwiałaby uznanie za opodatkowane świadczeń mających na celu doprowadzenie do zwrotu kwot zapłaconych z góry na poczet VAT w związku z zastosowaniem wspomnianego zwolnienia, byłaby sprzeczna z tymi celami. Nakładając VAT na świadczenie pomocnicze, niezbędne do uzyskania zwrotu wspomnianych kwot w związku z rzeczonym zwolnieniem, narażałaby ona bowiem na szwank neutralność podatkową wywozu.

²⁴ Zobacz moja opinia w sprawie Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

²⁵ Zobacz moja opinia w sprawie Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

²⁶ Wyroki: z dnia 17 października 2019 r., Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, pkt 20); z dnia 17 grudnia 2020 r., BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, pkt 50).

²⁷ Opinia rzecznika generalnego M. Camposa Sáncheza-Bordony w sprawie BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:599, pkt 66 i przytoczone tam orzecznictwo).

4. *W przedmiocie zwolnienia na podstawie art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT*

58. W dalszej kolejności, posiłkowo przeanalizuję kwestię stosowania zwolnienia przewidzianego w art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT, do którego odnosi się sąd odsyłający.

59. Artykuł 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT, który to przepis znajduje się w rozdziale 6 tytułu IX tej dyrektywy, nakazuje państwom członkowskim zwolnić z VAT „świadczenie usług, łącznie z usługami transportu i transakcjami pomocniczymi, ale z wyłączeniem świadczenia usług zwolnionych zgodnie z art. 132 i 135, w przypadku gdy są one bezpośrednio związane z eksportem lub importem towarów objętych przepisami art. 61 i art. 157 ust. 1 lit. a)” dyrektywy VAT.

60. Z brzmienia tego przepisu wynika, że z wyłączeniem wskazanych w art. 132 dyrektywy VAT zwolnień odnoszących się do czynności wykonywanych w interesie publicznym, a także zwolnień szeregu czynności objętych art. 135 tej dyrektywy, rozpatrywany przepis zwalnia świadczenie usług, w tym transport i transakcje pomocnicze, które są bezpośrednio związane z eksportem lub importem towarów *objętych przepisami art. 61 i art. 157 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT*.

61. Towarami, o których mowa w art. 61 dyrektywy VAT, są towary, które nie znajdują się w swobodnym obrocie, lecz zostały umieszczone w składzie celnym lub podobnym²⁸, lub które znajdują się w swobodnym obrocie, lecz zostały objęte unijną procedurą tranzytu wewnętrznego lub procedurą odprawy czasowej z całkowitym zwolnieniem z należności celnych przywozowych lub procedurą tranzytu zewnętrznego. Z kolei art. 157 ust. 1 lit. a) tej samej dyrektywy dotyczy towarów, które mają zostać objęte procedurą składu innego niż celny lub podobny.

62. Należy stwierdzić, że żaden element w aktach sprawy nie wskazuje, iż towary, które były przedmiotem wywozu w niniejszym przypadku, znajdowały się w jednej z sytuacji wskazanych w art. 146 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT. Wynika z tego, że przepis ten nie ma w niniejszej sprawie zastosowania²⁹.

5. *Wniosek częściowy*

63. Podsumowując, proponuję udzielić następującej odpowiedzi na pierwsze pytanie prejudycjalne. Artykuł 1 ust. 2 i art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że wykonywane przez sprzedawcę czynności zarządzania dokumentacją, mające doprowadzić do zwrotu kwot zapłaconych z góry na poczet VAT przez nabywców niebędących rezydentami Unii w ramach zwolnionych z VAT transakcji obejmujących dostawy towarów wywożonych następnie przez tych nabywców, nie stanowią świadczenia usługi odrębnej i niezależnej od wspomnianych dostaw. W konsekwencji czynności te nie podlegają opodatkowaniu na podstawie tej dyrektywy, ponieważ stanowią jedynie wdrożenie zwolnienia i nie są przejawem prowadzenia odrębnej działalności gospodarczej innej niż działalność odnosząca się do dostaw towarów.

²⁸ Artykuł 61 dyrektywy VAT odsyła wprost do jej art. 156.

²⁹ Pragnę w tym względzie zauważyć, że wyrok z dnia 8 listopada 2018 r., Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), na który powołuje się sąd odsyłający w postanowieniu odsyłającym, dotyczył towarów objętych procedurą tranzytu zewnętrznego (zob. pkt 8, 24, 51, 61 tego wyroku).

B. W przedmiocie pytań prejudycjalnych drugiego, trzeciego i czwartego

64. Biorąc pod uwagę odpowiedź, jakiej proponuję udzielić na pierwsze pytanie prejudycjalne, nie ma potrzeby odpowiadania na pytania prejudycjalne drugie, trzecie i czwarte. Niemniej tytułem uzupełnienia przedstawię poniżej skrótowo moje rozważania dotyczące tych pytań.

1. W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

65. Poprzez swoje drugie pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży do ustalenia, w przypadku gdyby rozpatrywane czynności zarządzania dokumentacją miały stanowić opodatkowane świadczenie usługi, czy takie świadczenie należy uznać za zwolnione na podstawie art. 135 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT.

66. Zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie zwalniają transakcje dotyczące między innymi „rachunków depozytowych, rachunków bieżących, płatności, przelewów, długów, czeków i innych zbywalnych instrumentów finansowych”.

67. Sąd odsyłający ma wątpliwości co do stosowania tego przepisu, ponieważ nabywcom niebędącym rezydentami Unii – odbiorcom dostawy towarów – w świetle prawa przysługuje wobec Határ Diszkont wierzytelność pieniężna z tytułu zwrotu kwot zapłaconych z góry na poczet VAT, a opłata za zarządzanie jest związana z tą wierzytelnością.

68. W niniejszym przypadku nie dochodzi do jakiegokolwiek transakcji finansowej, która uzasadniałaby zastosowanie rozpatrywanego przepisu³⁰. W szczególności Határ Diszkont nie udzieliła nabywcom niebędącym rezydentami żadnego kredytu. Ograniczyła się ona do zatrzymania kwot stanowiących równowartość VAT z tytułu rozpatrywanych zakupów, który to podatek musiałaby przekazać skarbowi państwa, gdyby zwolnienie nie doszło do skutku. Wszystko to w oczekiwaniu na dostarczenie przez nabywców niebędących rezydentami dokumentacji na dowód, że materialne przesłanki zwolnienia istotnie zostały spełnione. Po dostarczeniu odpowiedniej dokumentacji i wyjaśnieniu, że VAT od tych transakcji nie jest należny z powodu zastosowania zwolnienia, spółka ta zwraca nabywcy niebędącemu rezydentem odpowiednią kwotę.

69. Wynika z tego, że w każdym razie zwolnienie przewidziane w art. 135 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT nie ma w niniejszym przypadku zastosowania.

2. W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego

70. Poprzez swoje trzecie pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zastanawia się w istocie – na wypadek odpowiedzi twierdzącej na jego pytania pierwsze i drugie – czy zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań stoi na przeszkodzie temu, aby organ podatkowy uznał za opodatkowane VAT pewne czynności odnoszące się do minionego okresu w trzech sytuacjach: po pierwsze, gdy organ podatkowy kontrolował i akceptował przez szereg lat deklaracje VAT podatnika, nie kwestionując podczas wielu kontroli podatkowych kwalifikacji tych czynności jako „transakcji zwolnionych z VAT”; po drugie, gdy organ ten nie poinformował podatnika o zmianie obowiązujących przepisów krajowych, które w wersji sprzed zmiany ustawy wymieniały wprost wspomniane transakcje wśród usług zwolnionych z podatku; po trzecie, postanowienie

³⁰ Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

odsyłające wskazuje na okoliczność, że w toku kontroli podatkowej dotyczącej spornego roku 2020, Határ Diszkont zwróciła się do organu podatkowego o opinię³¹. Határ Diszkont otrzymała odpowiedź, zgodnie z którą rozpatrywaną opłatę za zarządzanie dokumentacją należy uznać za opłatę pomocniczą w stosunku do zwolnionej z VAT dostawy towarów, w związku z czym podlega ona tym samym przepisom dotyczącym zwolnienia z VAT co transakcja główna.

71. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań zalicza się do podstawowych zasad Unii³². Trybunał wyjaśnił, że prawo do powoływania się na tę zasadę przysługuje każdemu podmiotowi prawa, w którym organ administracyjny wzbudził nadzieje opierające się na udzielonych mu przez ten organ precyzyjnych zapewnieniach³³. Zasada ta zakłada, że działania organów administracji wywołały w świadomości ostrożnego i rozważnego podmiotu gospodarczego racjonalne i uzasadnione oczekiwania³⁴.

72. Po pierwsze, powstaje pytanie dotyczące zgodności z zasadą ochrony uzasadnionych oczekiwań niekwestionowania, w toku kilku kontroli podatkowych, kwalifikacji jako „transakcji zwolnionych z VAT” czynności zarządzania dokumentacją, mających doprowadzić do zwrotu kwot zapłaconych z góry na poczet VAT.

73. Z orzecznictwa wynika, że samo akceptowanie przez krajowe organy podatkowe, nawet przez wiele lat, deklaracji VAT, które nie włączały kwot dotyczących pewnych transakcji, nie oznacza, że organ ten udzielił precyzyjnych zapewnień w przedmiocie niestosowania VAT do tych transakcji, a zatem okoliczność ta nie mogła prowadzić do powstania po stronie tego podatnika uzasadnionych oczekiwań w tym względzie³⁵. Podobnie samo akceptowanie przez kilka lat składanych przez podatnika deklaracji VAT oraz niekwestionowanie podczas kontroli podatkowych kwalifikowania tych transakcji jako zwolnionych z VAT według mnie nie jest równoznaczne z precyzyjnym zapewnieniem. Samo takie akceptowanie nie może zatem wywołać w świadomości ostrożnego i należycie poinformowanego podmiotu gospodarczego racjonalnego oczekiwania co do zwolnienia tych transakcji z VAT³⁶.

74. Niemniej w niniejszym przypadku z postanowienia odsyłającego wynika, że protokoły kontroli podatkowych „świadczą wyraźnie” o tym, iż „organy podatkowe przez lata uznawały, że [Határ Diszkont] zgodnie z prawem wystawia faktury zwolnione z VAT za usługi zarządzania dokumentacją”. Jednakże sąd odsyłający nie przedstawia innych szczegółów w tym względzie. Do sądu tego należy zatem zweryfikowanie, czy we wspomnianych protokołach znajdują się „precyzyjne zapewnienia” w rozumieniu powołanego wyżej orzecznictwa Trybunału co do traktowania podatkowego rozpatrywanej usługi zarządzania dokumentacją, gdyby uznać, że z taką usługą – quod non – mamy do czynienia w niniejszym przypadku³⁷.

³¹ Zobacz pkt 20 niniejszej opinii.

³² Zobacz wyroki: z dnia 7 czerwca 2005 r., VEMW i in. (C-17/03, EU:C:2005:362, pkt 73 i przytoczone tam orzecznictwo); a także z dnia 14 marca 2013 r., Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

³³ Zobacz w szczególności wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 90 i przytoczone tam orzecznictwo).

³⁴ Zobacz w tym względzie moja opinia w sprawie BALTIC CONTAINER TERMINAL (C-376/23, EU:C:2024:616, pkt 68 i przytoczone tam orzecznictwo).

³⁵ Wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 92).

³⁶ Zobacz podobnie wyroki: z dnia 9 lipca 2015 r., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, pkt 46); z dnia 9 lipca 2015 r., Salomie i Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, pkt 47, 48).

³⁷ Pragnę w tym względzie zauważyć, że nie jest wykluczone, iż w pewnych szczególnych sytuacjach praktyka organów podatkowych dotycząca traktowania podatkowego niektórych transakcji może wywołać uzasadnione oczekiwania podmiotu gospodarczego co do tego traktowania, tak że inne potraktowanie ze skutkiem wstecznym, oparte na zmianie zdania przez ten organ, mogłoby okazać się problematyczne. Jednakże biorąc pod uwagę proponowaną przeze mnie odpowiedź na pierwsze pytanie prejudycjalne nie uważam, aby w tym przypadku konieczne było podejmowanie skomplikowanej kwestii ustalenia, czym jest „precyzyjne zapewnienie” organu podatkowego w toku kontroli podatkowych dotyczących poprzednich okresów podatkowych.

75. Po drugie, jeśli chodzi o niepoinformowanie o zmianie obowiązujących przepisów krajowych, nie rozumiem, w jaki sposób takie ewentualne zaniechanie mogłoby być „precyzyjnym zapewnieniem”, uzasadniającym powstanie uzasadnionych oczekiwań w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 71 niniejszej opinii. Ponadto, nie wydaje mi się, aby na organach podatkowych spoczywał obowiązek informowania podatników o zmianach przepisów podatkowych, o których to zmianach przeciętnie ostrożny i rozważny przedsiębiorca powinien mieć wiedzę.

76. Po trzecie, informacji udzielonej przez organ podatkowy w odpowiedzi na pytanie Határ Diszkont według mnie także nie można zakwalifikować jako rodzaju „precyzyjnego zapewnienia” powodującego powstanie uzasadnionych oczekiwań. Jak bowiem wskazuje sam sąd odsyłający, ta – niewiążąca zresztą – opinia została przesłana w trakcie kontroli podatkowej (i z powodu tej kontroli). Taka udzielona „ex post” informacja o niewiążącym charakterze nie mogła zatem wywrzeć wpływu na już dokonane transakcje, które były przedmiotem kontroli podatkowej.

3. W przedmiocie czwartego pytania prejudycjalnego

77. Poprzez swoje czwarte pytanie prejudycjalne sąd odsyłający wyraża wątpliwości co do wykładni art. 73 i 78 dyrektywy VAT, jeśli chodzi o podstawę opodatkowania, jaką należy uwzględnić w niniejszym przypadku, a także o sposób obliczania VAT. W szczególności, uwzględniając orzecznictwo Trybunału, sąd odsyłający ma wątpliwości co do przyjętego przez organ podatkowy podejścia, zgodnie z którym w niniejszym przypadku należy uznać, iż opłata za zarządzanie dokumentacją jest kwotą netto, nie kwotą brutto zawierającą VAT. Odpowiedzi na to pytanie należałoby udzielić wyłącznie w przypadku gdyby, zakładając twierdzącą odpowiedź na jego trzy pierwsze pytania, wspomniane czynności zarządzania dokumentacją miały zostać uznane za opodatkowane, a nie zwolnione świadczenie usług.

78. Pragnę w tym względzie przypomnieć, że zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT podstawa opodatkowania obejmuje „wszystko, co stanowi zapłatę [...] w zamian za [...] świadczenie usług”, którą to zapłatę usługodawca otrzymał lub ma otrzymać. Zapłata w zamian za świadczenie usług odpowiada ustalonej cenie zapłaconej za nie przez usługobiorcę. W art. 78 lit. a) tej dyrektywy wyjaśniono następnie, że do podstawy opodatkowania wlicza się również wszystkie podatki z wyjątkiem samego VAT. Następnie do tej podstawy opodatkowania należy zastosować odpowiednią stawkę VAT (art. 93 wspomnianej dyrektywy). Artykuł 1 ust. 2 tej dyrektywy mówi jeszcze wyraźniej o tym, że od wszystkich transakcji należny jest VAT, który oblicza się zgodnie ze stawką podatku mającą zastosowanie do towarów lub usług od ceny pomniejszonej o kwotę VAT³⁸.

79. W rezultacie w celu ustalenia podstawy opodatkowania zgodnie z art. 78 lit. a) dyrektywy VAT należny na mocy ustawy podatek VAT musi zostać obliczony od każdego świadczenia wzajemnego w rozumieniu art. 73 tej dyrektywy³⁹.

³⁸ Zobacz moja opinia w sprawie Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Możliwość korekty w przypadku błędnie zastosowanej stawki) (C-606/22, EU:C:2023:893, pkt 29).

³⁹ Zobacz moja opinia w sprawie Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Możliwość korekty w przypadku błędnie zastosowanej stawki) (C-606/22, EU:C:2023:893, pkt 30).

80. Z rozważań tych wynika, że każda ustalona cena (brutto) zawsze zawiera VAT w ustawowo przewidzianej (prawidłowej) wysokości, zaś to, czy strony umowy o tym wiedziały, czy nie, nie ma znaczenia dla podatku należnego wierzycielowi podatkowemu⁴⁰.

81. Dlatego Trybunał orzekł jednoznacznie, że korelatem art. 78 lit. a) dyrektywy VAT jest to, iż VAT jest zawsze ipso iure uwzględniony w uzgodnionej cenie, nawet w razie błędu podatnika przy ustalaniu mającej zastosowanie stawki⁴¹.

82. W przypadku gdyby w niniejszej sprawie rozpatrywane czynności zarządzania dokumentacją miały być uznane – quod non – za opodatkowane i nieobjęte zwolnieniem świadczenie usługi, uzgodnioną cenę, a mianowicie 15 % kwot zapłaconych z góry na poczet VAT, a następnie zwróconych, należałoby uznać za cenę brutto zawierającą już VAT. Adekwatnie do tego musiałaby zostać obliczona podstawa opodatkowania, do której należałoby następnie zastosować stawkę VAT. Okoliczność, że podatnik mógłby ewentualnie błędnie uznać rozpatrywane transakcje za zwolnione oraz że w związku z tym jego zdaniem stawka podatku mająca zastosowanie do tych czynności powinna wynosić zero, nie jest w tym względzie istotna.

VI. Wnioski

83. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne zadane przez Szegedi Törvényszék (sąd w Segedynie, Węgry) w następujący sposób:

Artykuł 1 ust. 2 oraz art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

należy interpretować w ten sposób, że

wykonywane przez sprzedawcę czynności zarządzania dokumentacją, mające doprowadzić do zwrotu kwot zapłaconych z góry na poczet podatku od wartości dodanej (VAT) przez nabywców niebędących rezydentami Unii Europejskiej w ramach zwolnionych z VAT transakcji obejmujących dostawy towarów wywożonych następnie przez tych nabywców, nie stanowią świadczenia usługi odrębnej i niezależnej od wspomnianych dostaw. W konsekwencji czynności te nie podlegają opodatkowaniu na podstawie tej dyrektywy, ponieważ stanowią jedynie wdrożenie zwolnienia i nie są przejawem prowadzenia odrębnej działalności gospodarczej innej niż działalność odnosząca się do dostaw towarów.

⁴⁰ Zobacz moja opinia w sprawie Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Możliwość korekty w przypadku błędnie zastosowanej stawki) (C-606/22, EU:C:2023:893, pkt 32). Zobacz również wyrok z dnia 21 marca 2024 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Możliwość korekty w przypadku błędnie zastosowanej stawki) (C-606/22, EU:C:2024:255, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

⁴¹ Wyrok z dnia 21 marca 2024 r., Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Możliwość korekty w przypadku błędnie zastosowanej stawki) (C-606/22, EU:C:2024:255, pkt 27).