Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

1. august 2025*

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 1 lõige 2, artikli 2 lõike 1 punkt c ja artikkel 78 – Ekspordi maksuvabastused – Artikli 146 lõike 1 punkt b – Maksust vabastatud kaubatarne – Euroopa Liidu mitteresidendist ostjatele käibemaksu tagastamise haldamise teenus – Üks teenus – Eraldiseisvad ja sõltumatud teenused – Põhi- või kõrvalteenus – Artikli 135 lõike 1 punkti d ja artikli 146 lõike 1 punkti e kohane maksuvabastus – Õiguspärase ootuse kaitse – Maksustatav väärtus

Kohtuasjas C-427/23,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Szegedi Törvényszéki (Szegedi kohus, Ungari) 3. juuli 2023. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 11. juulil 2023, menetluses

Határ Diszkont Kft.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president I. Jarukaitis, kohtunikud N. Jääskinen (ettekandja), A. Arabadjiev, M. Condinanzi ja R. Frendo,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik I. Illéssy,

arvestades kirjalikku menetlust ja 17. oktoobri 2024. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

– Ungari valitsus, esindajad: D. Csoknyai, Z. Fehér ja K. Szíjjártó,

– Euroopa Komisjon, esindajad: V. Bottka, J. Jokubauskaitė ja A. Sipos,

olles 19. detsembri 2024. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: ungari.

on teinud järgmise

kohtuotsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 1 lõiget 2, artikli 2 lõike 1 punkti c, artikleid 73 ja 78, artikli 135 lõike 1 punkti d ja artikli 146 lõike 1 punkti e ning õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet.

2 Taotlus on esitatud Határ Diszkont Kft. (edaspidi „Határ Diszkont“) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (riikliku maksu- ja tolliameti vaiete osakond, Ungari) (edaspidi „vaiete osakond“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab viimase otsust keelduda käibemaksuvabastuse andmisest kuludele, mis on seotud Euroopa Liidu mitteresidendist ostjatele tagastatava käibemaksu haldamisega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teine lõik sätestab:

„Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.“

4 Selle direktiivi artikli 2 lõikes 1 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

a) kaubatarned tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[…]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[…]“.

5 Direktiivi artiklis 73 on ette nähtud:

„Artiklites 74–77 nimetamata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.“

6 Direktiivi artiklis 78 on sätestatud:

„Maksustatava väärtuse hulka arvatakse:

a) maksud, tollimaksud, lõivud ja tasud, välja arvatud käibemaks;

b) kõrvalkulud, nagu vahendus-, pakkimis-, veo- ja kindlustuskulud, mida tarnija soetajalt või teenuse saajalt nõuab.

Esimese lõigu punkti b tähenduses võivad liikmesriigid kõrvalkuludena käsitada ka eraldi lepinguga hõlmatud kulusid.“

7 Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõige 1 sätestab:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

d) hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, võlanõuete, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega (välja arvatud võlgade sissenõudmisega) seotud tehingud, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine;

[…]“.

8 Selle direktiivi artikli 146 lõikes 1 on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[…]

b) selliste kaupade tarne, mille lähetab või veab väljaspool ühendust asuvasse sihtkohta väljaspool riigi territooriumi asuv soetaja või tema nimel tegutsev isik, välja arvatud kaupade puhul, mida soetaja veab ise lõbusõidulaevade ja eraisikutele kuuluvate õhusõidukite või muude erakasutuseks ettenähtud veovahendite seadmestamiseks, tankimiseks ja proviandiga varustamiseks;

[…]

e) teenuste osutamine, sealhulgas veoteenused ja abitoimingud, kuid mitte artiklite 132 ja 135 alusel maksust vabastatud teenuste osutamine, kui teenused on otseselt seotud kaupade ekspordiga või artikli 61 ja artikli 157 lõike 1 punkti a sätetega hõlmatud kaupade impordiga.“

9 Direktiivi artikkel 147 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Juhul, kui artikli 146 lõike 1 punktis b nimetatud tarne hõlmab reisijate isiklikus pagasis veetavaid kaupu, kehtib maksuvabastus vaid järgmistel tingimusel:

a) reisija elukoht ei ole ühenduses;

b) kaubad veetakse väljapoole ühendust tarne toimumise kuule järgneva kolme kuu jooksul;

c) tarne koguväärtus koos käibemaksuga on suurem kui 175 eurot või sellega võrdne summa riigi valuutas, mis määratakse kindlaks kord aastas oktoobrikuu esimese tööpäeva vahetuskursi alusel, kehtivusega järgmise aasta 1. jaanuarist.

Liikmesriigid võivad siiski vabastada tarne, mille koguväärtus on esimese lõigu punktis c nimetatud summast väiksem.

2. Lõike 1 tähenduses on „reisija, kelle elukoht ei ole ühenduses“ reisija, kelle alaline või peamine elukoht ei ole ühenduses. […]

Eksporditõendiks on arve või seda asendav dokument, mille on kinnitanud tollipunkt, mille kaudu kaubad ühendusest välja viidi.

Iga liikmesriik edastab komisjonile nende templitest näidisjäljendid, mida ta kasutab teises lõigus nimetatud kinnitamiseks. Komisjon edastab selle teabe teiste liikmesriikide maksuhalduritele.“

Ungari õigus

Käibemaksuseadus

10 2007. aasta CXXVII seaduse käibemaksu kohta (általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény) (*Magyar Közlöny* 2007/155) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „käibemaksuseadus“) on § 70 lõikes 1 ette nähtud:

„Kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul arvatakse maksustatava väärtuse hulka:

[…]

b) kõrvalkulud, mille kauba tarnija või teenuse osutaja on kandnud edasi kauba soetajale või teenuse saajale, eelkõige: komisjonitasud või muud liiki vahendus-, pakendamis-, transpordi- ja kindlustuskulud;

[…]“.

11 Selle seaduse § 86 lõike 1 kohaselt on maksust vabastatud:

„[…]

d) maksete, ülekannete, tšekkide ja muude rahaliste nõuete ning finantsinstrumentidega seotud teenuste osutamine, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine, välja arvatud võlgade sissenõudmine (tasumata võlg);

e) Ungari ja välisriikide seaduslike maksevahenditega seotud teenuste osutamine, sealhulgas nendega kaasnev läbirääkimine, välja arvatud kollektsiooniesemed, millena käsitatakse kuld-, hõbe- või muust metallist münte ning pangatähti, mida tavaliselt seadusliku maksevahendina ei kasutata või millel on numismaatiline väärtus;

[…]“.

12 Nimetatud seaduse § 98 lõikes 1 on ette nähtud:

„Käibemaksust on vabastatud kaubatarned, mis saadetakse postiga või veetakse riigi territooriumilt teise väljaspool ühendust asuvasse riiki, tingimusel et saatmist või vedu:

a) teostab kauba tarnija või tema nimel tegutsev kolmas isik;

b) teostab soetaja ise või kolmas isik tema nimel, kui käesoleva paragrahvi lõigetes 3 ja 4 või käesoleva seaduse §-des 99 ja 100 sätestatud tingimused on täidetud.“

13 Sama seaduse § 99 sätestab:

„1. Kui soetaja on välisreisija ja müüdud kaup või kaubad kuuluvad tema isikliku või reisipagasi hulka, tuleb selleks, et kohaldada § 98 lõikes 1 sätestatud maksuvabastust, tõendada, et:

a) tarne väärtus koos käibemaksuga ületab 175 eurole vastavat summat;

b) välisreisija tõendab oma staatust kehtiva reisidokumendi või muude isiku tuvastamiseks ette nähtud ja Ungaris tunnustatud kehtivate dokumentide abil (edaspidi koos „reisidokumendid“);

c) kauba liidu territooriumilt väljumise koha toll tõendab riigi maksuhalduri koostatud ja selleks ette nähtud maksutagastustaotluse vormil või muul maksuhalduri lubatud vormil, mis sisaldab lõikes 10 ette nähtud andmeid (edaspidi koos „maksutagastustaotluse vorm“), allkirja ja pitseriga kinnitamisega kauba väljumist sellelt territooriumilt, kui talle korraga esitatakse tarnitud kaup ja arve originaal, mis tõendab kaubatarne toimumist.

2. Müüja peab maksuvabastuse saamiseks lisaks arve väljastamisele täitma välisreisija maksutagastuse vormi. Välisreisija isikuandmed, mis on märgitud arvel ja maksutagastustaotluse vormil, ei tohi erineda reisidokumentide andmetest. Välisreisija on kohustatud esitama kauba müüjale reisidokumendid. Maksutagastustaotluse vorm võib kaubatarnet puudutavaid andmeid sisaldada ainult ühelt arvelt, mistõttu ei saa need erineda arve andmetest. Müüja koostab maksutagastuse vormi kolmes eksemplaris ning annab kaks eksemplari üle reisijale, jättes kolmanda eksemplari oma raamatupidamisdokumentide hulka kandmiseks endale.

3. Lõike 1 punktis c osutatud kaupade riigist väljumise tõendamisel võtab toll reisijalt allkirja ja pitseriga kinnitatud maksutagastuse taotluse vormi teise eksemplari endale.

4. Maksuvabastuse andmiseks peavad olema täidetud järgmised tingimused:

a) müüjal on lõike 1 punktis c osutatud allkirja ja pitseriga kinnitatud maksutagastustaotluse vormi esimene eksemplar ning

b) kui kaubatarne käigus on neilt kaupadelt tasutud maksu, siis tagastab müüja nimetatud maksu välisreisijale vastavalt lõigetele 5–8.

5. Välisreisija või tema nimel ja arvel tegutsev esindaja võib taotleda kauba müüjalt maksu tagastamist. Kui välisreisija

a) tegutseb isiklikult, on ta kohustatud esitama oma reisidokumendid;

b) ei tegutse isiklikult, peab tema nimel ja arvel tegutsev isik lisama tema nimele koostatud volikirja.

6. Maksutagastuse saamiseks esitab välisreisija või tema volitatud isik:

a) müüjale allkirja ja pitseriga kinnitatud maksutagastustaotluse vormi esimese eksemplari vastavalt lõike 1 punktile c ning

b) esitab müüjale arve originaali, mis kinnitab kaubatarne toimumist.

7. Tagastatav maks tuleb tasuda välisreisijale forintites ja see tuleb tasuda sularahas. Kauba tarnija ja välisreisija võivad siiski kokku leppida erinevas vääringus ja makseviisis.

8. Kauba müüja peab samuti veenduma, et kaubatarnet tõendav arve ei anna uuesti õigust maksu tagastamisele. Selleks tuleb arve originaalile enne selle [reisijale] tagastamist märkida „käibemaks tasutud“ ning kauba müüja peab tegema sellise märkega arvest koopia ja hoidma seda oma arhiivis.

[…]“.

14 Käibemaksuseaduse § 102 lõike 1 kohaselt on maksust vabastatud ka teenuste osutamine, kui see on otseselt seotud kaupadega:

„[…]

b) mis viiakse ekspordiprotseduuri alusel ühenduse territooriumilt välja ja mille väljaviimist kinnitab § 98 lõike 2 punktis a nimetatud asutus;

[…]“.

1992. aasta LXXIV seadus käibemaksu kohta

15 1992. aasta LXXIV seadusega käibemaksu kohta (az általános forgalmi adóról LXXIV. törvény) (*Magyar Közlöny* 1992/128), mis kehtis kuni 31. detsembrini 2007, oli maksust vabastatud kaubatarnete ja teenuste loetellu selle seaduse § 30 lõike 1 alusel koostoimes sama seaduse lisaga 2 lisatud „maksutagastused, mille on ettevõtja välisreisijale teinud erisätte alusel“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

16 Határ Diszkont müüs 2020. aastal Serbia-Ungari piiri lähedal Tompas (Ungari) asuvas kaupluses erinevat kaupa ostjatele, kes ei ole liidu residendid. Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust nähtub, et samal päeval eksportisid need ostjad Ungarist ostetud kauba, samuti oli nende ostudega seotud sularahamaksete arvetel märge „korrigeeritud käibemaks“. Pärast eksportimist tagastas Határ Diszkont ostjatele kogu käibemaksusumma, mis oli arvele märgitud, ja väljastas maksekviitungi, millele olid märgitud arve väljastaja ja saaja allkiri.

17 Határ Diszkont võttis käibemaksutagastuste haldamisel liidus asuvatelt mitteresidendist ostjatelt tasu, mis moodustas 15% tagastatud käibemaksust. Käibemaksu tagastamise päeval väljastas Határ Diszkont arve haldustasu kohta, mille maksmist sularahas tõendasid maksekviitungid. Határ Diszkont kajastas oma käibedeklaratsioonides haldustasudest saadud tulu kui tasu maksuvabade teenuste eest.

18 Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust nähtub lisaks, et teave käibemaksutagastuse haldustasude kohta oli kättesaadav Határ Diszkonti kaupluses ning et välismaiseid ostjaid teavitati suuliselt nii sellise tasu olemasolust kui ka selle arvutamise viisist.

19 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (riikliku maksu- ja tolliameti Bács-Kiskuni maakonna maksu- ja tollibüroo, Ungari) (edaspidi „esimese astme maksuhaldur“) viis 2020. aasta kohta läbi maksukontrolli, mille käigus väitis Határ Diszkont, et käibemaksutagastuse haldamine on maksust vabastatud, muutes samas korduvalt oma seisukohta selle maksuvabastuse aluse suhtes.

20 Határ Diszkont väitis kontrollakti kohta esitatud märkustes muu hulgas, et käibemaksutagastuse haldustasu võib pidada vastutasuks finantsteenuste osutamise eest, mis on käibemaksuseaduse § 86 lõike 1 punktide d ja e alusel maksust vabastatud. Határ Diszkonti sõnul võis käesolevas asjas tema puhul kohaldada ka käibemaksuseaduse § 102 lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastust, mis on ette nähtud kaupade ekspordiga otseselt seotud teenustele. Lisaks väitis Határ Diszkont, et vastavalt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztályalt (riikliku maksu- ja tolliameti kasutajatega suhtlemise ja teabe osakond, Ungari) (edaspidi „kasutajatega suhtlemise osakond“) saadud selgitustele, mille ta sai vastuseks kontrolli käigus sellele osakonnale esitatud küsimusele, tuleb käibemaksutagastuse haldustasu pidada käibemaksuseaduse § 70 lõike 1 punkti b tähenduses kaubatarne kõrvalkuludeks, mis on käibemaksuseaduse § 99 alusel käibemaksust vabastatud, ning et käibemaksuga maksustamisel käsitatakse neid kui kõrvalkulusid samamoodi nagu põhitehingut.

21 Esimese astme maksuhaldur jättis arvestamata kõik Határ Diszkonti esitatud maksuvabastuse alused ja leidis oma 22. juuli 2022. aasta otsuses, et viimasel on käibemaksuvõlg.

22 Maksuhaldur analüüsis selles otsuses kõigepealt, kas käibemaksutagastuse haldamise teenust võib pidada kaubatarne kõrvalteenuseks, ning jõudis järeldusele, et tegemist on iseseisva teenusega. Ta rõhutas eelkõige asjaolu, et kaubatarne ja teenuse osutamine ei lange ajaliselt kokku, mistõttu ei saa asuda seisukohale, et see teenus lihtsustas või täiendas nende kaupade tarnimist. Maksuhaldur rõhutas lisaks, et käibemaksutagastuse haldamise teenust ei saa pidada vajalikuks, et teha kaubatarne, mis on lõpetatud niipea, kui need kaubad on liidu territooriumilt välja viidud. Samuti leidis nimetatud ametiasutus, et Határ Diszkonti osutatud teenus ei hõlbustanud nende kaupade kasutamist ega tarbimist, mistõttu ta ei olnud nendega seotud. Lisaks märkis maksuhaldur, et Határ Diszkont ise käsitas käibemaksutagastuse haldamise teenust iseseisva teenusena, kuna ta ei arvanud selle teenusega seotud tasu kaubatarne maksustatava väärtuse hulka ja oli arvetel märkinud tarnekuupäevast erineva tehingu tegemise kuupäeva.

23 Seejärel, mis puudutab esiteks käibemaksuseaduse § 86 lõike 1 punktides d ja e ette nähtud maksuvabastust, mis vastab käibemaksudirektiivi § 135 lõike 1 punktidele d ja e, siis jõudis esimese astme maksuhaldur järeldusele, et Határ Diszkonti poolt välisreisijale osutatud teenus oli haldustoiming ning seda ei saa pidada maksust vabastatud finantsteenuseks nende sätete tähenduses. Teiseks, mis puudutab käibemaksuseaduse § 102 lõike 1 punktis b, mis vastab käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktile e, sätestatud kaupade ekspordiga seotud teenuste

maksuvabastust, siis kordas esimese astme maksuhaldur peamiselt seda, et käibemaksu tagastamine välisreisijale on uus toiming, mis ei ole kaubatarnega otseselt seotud. Lõpuks kinnitas maksuhaldur, et haldustasult makstav käibemaksusumma tuleb kindlaks määrata selle tasu kohta esitatud arvetel märgitud summa alusel, mida käsitatakse maksu netosummana.

24 Határ Diszkont väitis esimese astme maksuhalduri otsuse peale esitatud vaides, et maksuhalduri järeldused on vastuolus käibemaksuseaduse § 70 lõike 1 punktiga b, § 86 lõike 1 punktidega d ja e ning § 102 lõike 1 punktiga b. Lisaks rikub tema väitel asjaolu, et esimese astme maksuhalduri ja kasutajatega suhtlemise osakonna hinnang tema juhtumile ei lange kokku, õiguskindluse põhimõtet.

25 Vaiete osakond jättis 27. oktoobri 2022. aasta otsusega esimese astme maksuhalduri otsuse muutmata, leides, et see on nõuetekohaselt põhjendatud. Lisaks leidis vaiete osakond oma otsuses, et teave, mille esitas Határi Diszkontile kasutajatega suhtlemise osakond, puudutas väga üldist küsimust, milles ei mainitud olulist asjaolu, et kaubatarned ja teenuste osutamine, mis seisnes käibemaksutagastuste haldamises, olid teineteisest täiesti eraldiseisvad ega toimunud samal ajal ning et Határ Diszkonti osutatud teenus ei ole selle maksu tagastamiseks vajalik tingimus.

26 Határ Diszkont esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Szegedi Törvényszékile (Szegedi kohus, Ungari), kaebuse, paludes tühistada vaiete direktoraadi otsuse, mis mõjutaks esimese astme maksuhalduri otsust.

27 Esiteks on eelotsusetaotluse esitanud kohus vastupidi kaebuste lahendamise direktoraadile seisukohal, et käibemaksutagastuste haldamist tuleb pidada käibemaksust vabastatud tarne kõrvalkuludeks käibemaksudirektiivi artikli 78 esimese lõigu punkti b tähenduses ning et see on ka kaupade ekspordiga otseselt seotud teenuste osutamine, mistõttu on see selle direktiivi artikli 146 lõike 1 punkti e alusel käibemaksust vabastatud.

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus põhjendab oma seisukohta kõigepealt sellega, et kuna käibemaksutagastuste haldamise teenus ja sellega seotud tasu kohta arvete esitamine ei saa toimuda ilma, et tehtaks kaubatarned liidu mitteresidentidest ostjatele, on see haldusteenus asjaomaste õigusnormide kohaselt kõigi sellistele ostjatele tehtud kaubatarnete vajalik täiendus. Tuginedes ka Euroopa Kohtu 10. novembri 2016. aasta kohtuotsuses Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855) välja töötatud põhimõtetele, leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et käibemaksutagastuste haldamise eraldamine vastavatest kaubatarnetest oleks kunstlik.

29 Asjaolu puhul, et käibemaksutagastuste haldamiselt tasu võtmine ja kauba tarnimine ei toimu samal ajal, tuletab eelotsusetaotluse esitanud kohus meelde, et käibemaksudirektiivi artikli 78 esimese lõigu punkt b käsitleb kõrvalkulusid, mis suurendavad maksustatavat väärtust, kuigi need kulud ei teki tingimata samal ajal kui vastavate kaupade tarne. Euroopa Kohus on 2. detsembri 2010. aasta kohtuotsuses Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730) juba kinnitanud, et kõrvalkulud võivad olla „eraldi maksetöötlustasu“, mida makstakse eraldi nendest teenustest, mille eest tasu makstakse.

30 Lõpuks, mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis e ette nähtud maksuvabastust, mis käsitleb kaupade ekspordiga otseselt seotud teenuste osutamist, siis leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et selles sättes nõutud otsene seos, nagu seda on tõlgendanud

Euroopa Kohus oma 8. novembri 2018. aasta kohtuotsuses Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), on olemas siis, kui teenus on ekspordi suhtes kõrvalteenus käibemaksudirektiivi artikli 78 esimese lõigu punkti b tähenduses.

31 Teiseks kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus selles, kas õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega on kooskõlas maksuhalduri praktika, kes leidis mitme aasta vältel, et käibemaksutagastuste haldamise teenused, mille Határ Diszkont arvele märkis, olid õiguspäraselt käibemaksust vabastatud enne nendelt teenustelt käibemaksu tagasiulatuvalt tasumist, ilma et ta oleks eelnevalt Határ Diszkonti oma seisukoha muutumisest teavitanud. Ta küsib eelkõige, kas selline praktika on kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga, mis tuleneb 14. septembri 2006. aasta kohtuotsusest Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563).

32 Lisaks on eelotsusetaotluse esitanud kohus seisukohal, et Határ Diszkont on esitanud kasutajatega suhtlemise osakonnale faktilise olukorra täpse kirjelduse, märkides sõnaselgelt, et käibemaksutagastuste haldustasu tuleb maksta samal ajal käibemaksu tagastamisega, mitte aga kaupade tarnimise hetkel, ning see osakond andis Határi Diszkontile mittesiduvat teavet, mis oli vastupidine järeldustele, mida andis esimese astme maksuhaldur. Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab, et kuigi kasutajatega suhtlemise osakonna teave, mis anti maksukontrolli käigus, ei saanud Határ Diszkonti käitumist mõjutada, näitab see, et maksuhaldur on vaidlusaluses küsimuses eriarvamusel.

33 Kolmandaks, võttes arvesse asjaolu, et Határ Diszkontil ei ole ilmselgelt võimalik käibemaksutagastuste haldustasu puhul maksuhaldurile tagantjärele edasi kanda liidus asuvatele mitteresidentidest ostjatele tasumisele kuuluvat käibemaksu, on eelotsusetaotluse esitanud kohtul kahtlusi ka seoses esimese astme maksuhalduri otsusega käsitada neid kulusid maksu netosummana, mitte brutosummana, mis sisaldab käibemaksu. Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab Euroopa Kohtu praktikale (6. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, ja 15. mai 2014. aasta kohtuotsus Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328), mille kohaselt koosneb käibemaksuga maksustatav väärtus tegelikult saadud tasust, mille tulemusena ei saa maksuhaldur käibemaksuna koguda suuremat summat, kui sai maksukohustuslane.

34 Neil asjaoludel otsustas Szegedi Törvényszék (Szegedi kohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 1 lõikega 2, artikli 2 lõike 1 punktiga c, artikliga 78 ja artikli 146 lõike 1 punktiga e on kooskõlas liikmesriigi praktika, mille kohaselt välisriigi reisijatele käibemaksutagastuste haldamist, mis hõlmab haldustoiminguid alates käibemaksu tagastustaotluse standardvormide väljastamisest kuni käibemaksu tagastamiseni, käsitatakse erinevalt maksuvabast kaubatarnest iseseisva teenuste osutamisena, mille eest tuleb käibemaksu arvestada ja tasuda vastavalt üldeeskirjadele, olukorras, kus tagastatava käibemaksu suurusele protsentuaalselt vastava haldustasu kogumine ja haldustasuga seotud arvete esitamine toimub käibemaksu tagastamisega samal ajal, mis erineb kauba tarnimise ja selle eest arvete esitamise ajast, ning pärast seda, kui ostja on maksnud kauba eest tasu ja kui kaup on eksporditud kolmandasse riiki?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktiga d on kooskõlas liikmesriigi praktika, mille kohaselt välisreisijatele tehtud kaubatarnetelt käibemaksu tagastamise haldamise eest saadud haldustasu ei saa pidada „maksete või võlanõuetega seotud tehinguks“, mis on käibemaksust vabastatud?

3. Kui vastus esimesele ja teisele küsimusele on jaatav, siis kas õiguspärase ootuse kaitse kui ühise käibemaksusüsteemi ühe aluspõhimõttega on kooskõlas liikmesriigi praktika, mille kohaselt peab haldustasuga seotud arvete väljastaja maksma käibemaksu ka tagantjärele, hoolimata sellest, et maksuhaldur oli teda vaidlusalusele kontrollile eelnevatel aastatel juba korduvalt kontrollinud ja nende kontrollide käigus vastuväiteid esitamata uurinud tema tegevust, mille kohaselt käsitleti haldustasu käibemaksuvabana, ega teavitanud teda sellest, et oli muudetud kuni 31. detsembrini 2007 kehtinud liikmesriigi õigusnorme, milles maksuvabade teenuste hulgas oli sõnaselgelt nimetatud „maksutagastused, mille ettevõtja on välisreisijale teinud erisätte alusel“?

4. Kui vastus esimesele kolmele küsimusele on jaatav, siis kas käibemaksudirektiivi artiklitega 73 ja 78 on kooskõlas liikmesriigi maksuhalduri praktika, mille kohaselt käibemaksuga maksustatava väärtusena võetakse arvesse haldustasuga seotud arvetel märgitud maksuvaba tasu, millelt arve väljastajal tuleb maksuhalduri otsuse kohaselt tasuda käibemaksu üldeeskirjade alusel, kuigi välisreisijate makstav tasu seda summat ei sisalda?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

35 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 1 lõiget 2, artikli 2 lõike 1 punkti c ja artiklit 78 tuleb tõlgendada nii, et kui liidu mitteresidendist ostjad on tasunud käibemaksu niisuguste kaupade omandamisel, mille nad on seejärel liidust välja vedanud, kujutab käibemaksutagastuste haldamine endast sellele vastavast maksuvabast kaubatarnest eraldiseisvat ja sõltumatut teenuste osutamist ning peab sellisena olema käibemaksuga maksustatav. Kui see on nii, siis soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas sellist teenuse osutamist tuleb pidada maksust vabastatuks käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti e alusel.

36 Sellega seoses tuleb meenutada, et käibemaksuga maksustamisel tuleb iga tehingut üldjuhul pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks, nagu tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 teisest lõigust (25. veebruari 1999. aasta kohtuotsus CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 29; 27. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 20, ning 18. aprilli 2024. aasta kohtuotsus Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 35).

37 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb siiski teatud asjaoludel mitut vormiliselt eraldiseisvat teenust, mida võib osutada eraldi ja mis selliselt kuuluksid eraldi maksustamisele või maksust vabastamisele, käsitada üheainsa tehinguna, kui need ei ole sõltumatud (10. novembri 2016. aasta kohtuotsus Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 69; 9. märtsi 2023. aasta kohtuotsus Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, punkt 40, ning 18. aprilli 2024. aasta kohtuotsus Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Ühe teenusega on tegemist siis, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt kliendile osutatud teenuse osa või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik (10. novembri 2016. aasta kohtuotsus

Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 70; 9. märtsi 2023. aasta kohtuotsus Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, punkt 40, ning 18. aprilli 2024. aasta kohtuotsus Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

39 Samuti on ühe teenusega tegemist siis, kui selle ühte või mitut osa tuleb käsitada põhiteenusena, samas kui teenuse ülejäänud osi tuleb vastupidi vaadelda ühe või mitme kõrvalteenusena, mida maksustatakse samamoodi nagu põhiteenust. Teenust käsitatakse põhiteenuse kõrvalteenusena eelkõige siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse paremate tingimustel kasutamise vahend (10. novembri 2016. aasta kohtuotsus Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 71, ning 18. aprilli 2024. aasta kohtuotsus Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Nii on Euroopa Kohus otsustanud, et selleks, et mitte kahjustada käibemaksusüsteemi toimimist, ei tohi majanduslikus mõttes ühest sooritusest koosnevat tehingut kunstlikult osadeks lahutada (17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 31, ning 4. mai 2023. aasta kohtuotsus Finanzamt X (alaliselt paigaldatud seadmed ja masinad), C-516/21, EU:C:2023:372, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

41 Käesoleval juhul puudutab põhikohtuasi käibemaksutagastuste haldamise teenust, mida Határ Diszkont osutas liidus asuvatele mitteresidendist ostjatele, kes on soetanud kaubad, mille tarne vastab ekspordile ette nähtud maksuvabastuse saamise tingimustele.

42 Euroopa Kohtu käsutuses oleva teabe kohaselt seisneb käibemaksutagastuste haldamise teenus esiteks selles, et tuleb kontrollida mitteresidendist ostja reisidokumendi kehtivust müügi ajal, väljastada maksutagastustaotluse vorm ja müügiarve, kontrollida selle ostja poolt käibemaksu tagastamiseks esitatud maksutagastustaotluse vormi ning veenduda, et toll on täitnud nõutavad formaalsused piiril, ning seejärel muuta, kopeerida ja arhiveerida müügiarvet. Teiseks seisneb see teenus selles, et kassas tuleb tagastada summa, mille mitteresidendist ostja oli tasunud käibemaksu ettemaksuna, väljastada ostja allkirjastatud maksekviitung, arve käibemaksutagastuse haldustasu kohta ja mitteresidendist ostja allkirjastatud maksekviitung ning lõpuks koguda see tasu kassas.

43 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et üldjuhul kujutab see teenus endast kaubatarne kõrvalteenust. Eelotsusetaotluse esitanud kohus näib siiski kahtlevat, kas see hinnang on põhjendatud, kuna käibemaksutagastuste haldamisega seotud tasu kirjendamine ja arvete esitamine ei toimu mitte samal ajal kauba tarnimise ja arve esitamisega, vaid käibemaksu tagastamise hetkel pärast seda, kui ostja on tasunud nende kaupade hinna ja eksportinud need kolmandasse riiki.

44 ELTL artikliga 267 kehtestatud koostöö raames on liikmesriikide kohtute ülesanne teha kindlaks, kas maksukohustuslane osutas konkreetsel juhul ühte teenust, ning hinnata selles osas lõplikult fakte. Euroopa Kohtu ülesanne on siiski anda nendele kohtutele kõik liidu õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mida saab kasutada liikmesriigi kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel (27. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 23; 17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 33, ning 18. aprilli 2024. aasta kohtuotsus Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Sellega seoses tuleb esimesena märkida, et kuigi on tõsi, et käibemaksutagastuste haldamise teenuse osutamise ja vastava maksuvaba kaubatarne vahel on teatav seos, on Euroopa Kohus juba tuvastanud, et selline seos ei ole iseenesest piisav, et teha kindlaks, kas käibemaksuga

maksustamise mõttes on tegemist ühe mitmest osast koosneva teenusega (vt selle kohta 9. märtsi 2023. aasta kohtuotsus Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 Nimelt peab selleks, et mitut maksukohustuslase poolt pakutud elementi või toimingut saaks pidada üheks sooritusekskäesoleva kohtuotsuse punktis 39 viidatud Euroopa Kohtu praktika tähenduses, olema lahutamatu seos nende osade või toimingute vahel tingimata vastastikune, nii et üks element või toiming sõltub teisest ja vastupidi. Käesoleval juhul ei sõltu kaubatarne, mis toimub enne käibemaksutagastuse haldamise teenuse lõpuleviimist, kuidagi sellest teenusest.

47 Lisaks võib ka käibemaksutagastuse haldamise teenuse osutamise ja sellega seotud kaubatarne üksteisest eraldada.

48 Esiteks nähtub Euroopa Kohtu käsutuses oleva toimiku materjalidest, et käibemaksutagastuse haldamise teenuse osutamine ei ole kaubatarne vajalik tulemus. Nimelt, kui liidu mitteresidendist ostja ei vea soetatud kaupu lõpuks kolmandasse riiki, ei ole käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastus tema suhtes kohaldatav ja ta ei saa nõuda käibemaksu tagastamist, kuid tarne loetakse siiski toimunuks, kuna kauba omanikuna käsutamise õigus on ostjale üle läinud. Sama kehtib ka juhul, kui liidu mitteresidendist ostja ekspordib kauba liidu territooriumilt välja, kuid ei esita seda piiripunktis tollile, et põhjendada kauba väljaviimist liidu territooriumilt. Seega, isegi kui käibemaksu ei tagastata põhjusel, et maksutagastuse vorminõuded ei ole täidetud, või kui ei ole esitatud veenvaid tõendeid selle kohta, et kaup on liidu territooriumilt välja viidud, või kui ostja ei ole esitanud tagastustaotlust, on tarne ikkagi toimunud ja soetatud kaubad on vabalt ostja käsutuses.

49 Eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et käibemaksutagastuste haldamise teenust ja põhikohtuasjas arutusel olevat kaubatarnet ei saa pidada nii tihedalt seotuks, et need moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik käesoleva kohtuotsuse punktis 39 viidatud kohtupraktika tähenduses.

50 Teiseks, isegi kui eeldada, et käibemaksuvabastust – mida võib saada kauba ostja, kes kasutab käibemaksutagastuste haldamise teenust, tingimusel, et täidetud on seaduses ette nähtud maksuvabastuse saamise tingimused – käsitab ostja sellise kauba ostuhinnast tehtava allahindlusena, ei võimalda see asjaolu asuda seisukohale, et selline teenus on nende kaupade tarnimise suhtes kõrvalteenus.

51 Nimelt näib, et käibemaksutagastuste haldamisel on kaubatarnest eraldiseisev eesmärk.

52 Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust nähtub ühelt poolt, et põhikohtuasjas kõne all oleva kauba tarne on lõpule viidud ning et liidu mitteresidendist ostjad omandasid õiguse Határ Diszkontilt ostetud kaupu täies ulatuses käsutada ja vedada need liidust välja niipea, kui nende eest on makstud, ilma et selleks oleks vaja olnud mingit kõrvalteenust. Teiselt poolt nähtub, et ostja, kelle käsutuses juba on tema kaup, peab selleks, et ta saaks kasutada käibemaksutagastuse haldamise teenust pärast tarnet, tegema täiendava toimingu, minnes uuesti Határ Diszkonti kauplusse ja esitades viimasele seaduses nõutud dokumendid, et saada ekspordile ette nähtud maksuvabastust. Seega ei saa välistada, et ostja otsustab pärast kauba omandamist seda teenust mitte kasutada ja loobub seega selle kauba ostmisel tasutud käibemaksu tagastamisest.

53 Järelikult, vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktis 40 viidatud kohtupraktikale ei saa käibemaksutagastuste haldamise teenust pidada kaubatarne kõrvalteenuseks, kuna see ei ole lihtsalt võimalus seda tarnet parematel tingimustel kasutada, vaid eesmärk omaette.

54 Lõpuks tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtule täieliku vastuse andmiseks märkida, et käibemaksudirektiivi artikli 78 tõlgendamisel ja vastavalt Euroopa Kohtu praktikale ei kuulu käibemaksutagastuste haldamise teenus ja põhikohtuasjas kõne all olev kaubatarne, kuna need on iseseisvad tehingud, sama maksustatava väärtuse hulka. Seega ei saa tasu, mis on seotud sellise teenusega, mis on sõltumatu teenus ja teenuse saaja jaoks omaette eesmärk, kujutada endast kaubatarnega kaasnevaid kõrvalkulusid artikli 78 tähenduses (vt selle kohta 17. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 49).

55 Seega, kui lõplikust hinnangust, mille peab käesoleva kohtuotsuse punktis 45 viidatud kohtupraktika kohaselt andma eelotsusetaotluse esitanud kohus, ei nähtu teisiti, on Határ Diszkonti osutatav käibemaksutagastuste haldamise teenus vastavast kaubatarnest eraldiseisev ja sõltumatu teenus, mistõttu ei käsitata seda käibemaksuga maksustamisel viimasega ühtemoodi.

56 Mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis e sätestatud maksuvabastust, siis tuleb kõigepealt meenutada, et kõnealune säte täiendab selle direktiivi artikli 146 lõike 1 punktis a sätestatud maksuvabastust ja seab nagu ka viimane eesmärgiks tagada asjaomaste teenuste osutamise maksustamine nende sihtkohas ehk seal, kus eksporditud tooteid tarbitakse (29. juuni 2017. aasta kohtuotsus L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punkt 19).

57 Selles osas tuleneb käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti e sõnastusest, et käibemaksust on vabastatud teenuste osutamine, sealhulgas veoteenused ja abitoimingud, kuid mitte artiklite 132 ja 135 alusel maksust vabastatud teenuste osutamine, kui teenused on otseselt seotud artikli 61 ja artikli 157 lõike 1 punkti a sätetega hõlmatud kaupade ekspordi või impordiga.

58 Ent nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 61 ja 62 märkis, ei võimalda ükski Euroopa Kohtu käsutuses oleva toimiku dokument asuda seisukohale, et põhikohtuasjas kõne all oleva ekspordi esemeks olevad kaubad oleksid seotud mõnega selle direktiivi artikli 146 lõike 1 punktis e nimetatud olukordadest.

59 Esiteks ei nähtu toimikust, et kõnealune eksport hõlmab kaupu, mis ei ole käibemaksudirektiivi artikli 61 kohaselt liidus vabas ringluses, kuid mis on mõeldud suunamiseks vabapiirkonda või tolliladustamisprotseduurile või millele kohaldatakse ajutise impordi protseduuri täieliku vabastusega imporditollimaksust või välistransiidi protseduuri või mis on vabas ringluses, kuid mille suhtes kohaldatakse ühendusesisest transiidiprotseduuri. Teiseks ei nähtu toimikust, et selle direktiivi artikli 157 lõike 1 punkt a, mis käsitleb liikmesriikide võimalust vabastada maksust muule ladustamisprotseduurile kui tolliladustamisprotseduurile suunatav kaup, oleks põhikohtuasja lahendamisel asjakohane.

60 Igal juhul, isegi kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks tuvastama, et vähemalt osa põhikohtuasjas kõne all olevatest tehingutest kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis e nimetatud olukordade kohaldamisalasse, tuleb meenutada, et selles sättes kehtestatud nõue, et teenuste osutamise ja asjaomaste kaupade ekspordi vahel peab olema otsene seos, tähendab eelkõige seda, et need teenused aitavad eesmärgi kohaselt eksporditehingu tegemisele tõhusalt kaasa (vt selle kohta 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

61 Võttes arvesse Határ Diszkonti käibemaksu tagastustaotluste haldamisele omaseid tunnuseid, ei saa käesoleval juhul järeldada, et see tegevus aitab kaasa ekspordi tegelikule teostamisele. Eksporditehingu teeb nimelt täielikult välismaine ostja, sõltumata käibemaksutagastuste haldamise teenusest, mis ei mõjuta kuidagi selle tehingu käiku ja mis pealegi toimub hiljem, kui nimetatud tehing on juba lõpule viidud.

62 Neil põhjustel ei kuulu põhikohtuasjas kõne all olev käibemaksutagastuste haldamise teenus käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis e ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

63 See järeldus on kooskõlas nõudega tõlgendada maksuvabastuste määratlemiseks kasutatud mõisteid kitsalt, kuna need maksuvabastused on erandid üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud (vt analoogia alusel 7. aprilli 2022. aasta kohtuotsus I (haiglateenuste käibemaksuvabastus), C-228/20, EU:C:2022:275, punkt 34, ning 18. aprilli 2024. aasta kohtuotsus Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

64 Eelnevat arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 1 lõiget 2, artikli 2 lõike 1 punkti c ja artiklit 78 tuleb tõlgendada nii, et kui liidu mitteresidendist ostjad on tasunud käibemaksu niisuguste kaupade omandamisel, mille nad on seejärel liidust välja vedanud, kujutab käibemaksutagastuste haldamine endast sellele vastavast maksuvabast kaubatarnest eraldiseisvat ja sõltumatut teenuste osutamist ning peab sellisena olema käibemaksuga maksustatav. Niisugune teenuste osutamine ei kuulu selle direktiivi artikli 146 lõike 1 punktis e ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

Teine küsimus

65 Teise küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et kui liidu mitteresidendist ostjad on tasunud käibemaksu niisuguste kaupade omandamisel, mille nad on seejärel liidust välja vedanud, kuulub käibemaksutagastuste haldamine selles sättes ette nähtud maksust vabastatud tehingute hulka.

66 Mis puudutab käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d, siis tuleb märkida, et antud sätte kohaselt vabastavad liikmesriigid eelkõige „hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, võlanõuete, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega“ seotud tehingud.

67 Nagu Euroopa Kohus on otsustanud, kuuluvad need tehingud, sealhulgas „maksed“ või „ülekanded“, finantstehingute valdkonda ja puudutavad eelkõige maksevahendeid, mille toimimisviis hõlmab rahaülekannet (vt selle kohta 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

68 Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et teenuste osutamise saab kvalifitseerida „ülekannetega seotud tehinguks“ või „maksetega seotud tehinguks“ käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tähenduses üksnes siis, kui selle tulemusel tehakse õiguslikke ja finantsilisi muudatusi, mis iseloomustavad rahasumma ülekandmist.

69 Seevastu lihtsalt materiaalsed, tehnilised või haldusteenused, mis sedalaadi muudatusi kaasa ei too, ei kuulu nimetatud mõiste alla (25. juuli 2018. aasta kohtuotsus DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

70 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb selleks, et eristada tehingut, mille tulemusel toimub raha üleandmine ning õiguslikud ja rahalised muudatused ning millele laieneb selles sättes ette nähtud maksuvabastus, tehingust, millel sellised tagajärjed puuduvad ja mistõttu sellele maksuvabastus ei laiene, lähtuda kriteeriumist, kas asjasse puutuva tehinguga antakse tegelikult või potentsiaalselt kõnealuste rahaliste vahendite omand üle või kas see tehing täidab niisuguse üleandmise eriomaseid ja põhilisi funktsioone (3. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Cardpoint, C-42/18, EU:C:2019:822, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika).

71 Käesoleval juhul tuleb tõdeda, et Határ Diszkont ei andnud rahaliste vahendite omandit tegelikult või potentsiaalselt üle liidu mitteresidendist ostjatele. Ta piirdus sellega, et jättis käibemaksusummad kõnealuste kaupade ostmisel endale seniks, kuni ostjad esitavad dokumendid, millega tõendada, et ekspordile ette nähtud maksuvabastuse tingimused on tõepoolest täidetud. Pärast seda, kui talle esitati asjakohased dokumendid, mis võimaldasid tuvastada, et nendelt ostudelt ei tule käibemaksu tasuda, tagastas ta vastavad summad.

72 Seega, kuigi Határ Diszkonti osutatud käibemaksutagastuste haldamise teenusega kaasnes üldjuhul rahasummade vähendamine, ei või seda teenust pidada Euroopa Kohtu praktika tähenduses rahaliseks teenuseks, vaid haldusteenuseks.

73 Seetõttu tuleb teisele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d tuleb tõlgendada nii, et kui liidu mitteresidendist ostjad on tasunud käibemaksu niisuguste kaupade omandamisel, mille nad on seejärel liidust välja vedanud, ei kuulu käibemaksutagastuste haldamine selles sättes ette nähtud maksust vabastatud tehingute hulka.

Kolmas küsimus

74 Kolmanda küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas õiguspärase ootuse kaitse põhimõtet tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui maksuhaldur maksustab teatavate teenuste osutamise hiljem käibemaksuga juhul, kui see asutus on mitme aasta vältel kontrollinud ja aktsepteerinud maksukohustuslase käibedeklaratsioone, ilma et ta oleks vaidlustanud nende teenuste kvalifitseerimise käibemaksust vabastatud teenustena, ega ole teatanud maksukohustuslasele muudatusest kehtivates riigisisestes õigusnormides, mille varasemas redaktsioonis on neid teenuseid sõnaselgelt loetletud käibemaksust vabastatud tegevuste hulgas, ning samas sai see maksukohustuslane – olles riigisiseste kehtivate õigusnormide alusel küsinud maksuhalduri arvamust – vastuse, mille kohaselt tuleb samu teenuseid pidada maksust vabastatud kaubatarne kõrvalkuludeks, millele kohaldatakse samasugust käibemaksust vabastamise korda nagu põhitehingule.

75 Sellega seoses tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on õiguspärase ootuse kaitse põhimõte osa liidu õiguskorrast ja see on siduv kõigile liikmesriigi ametiasutustele, kelle ülesanne on kohaldada liidu õigust (vt selle kohta 11. juuli 2002. aasta kohtuotsus Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, punkt 44, ning 16. jaanuari 2025. aasta kohtuotsus BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, punkt 64 ja seal viidatud kohtupraktika).

76 Järelikult peavad liikmesriigi ametiasutused järgima käibemaksudirektiivi sätete rakendamisel seda põhimõtet.

77 Õigus tugineda sellele põhimõttele laieneb kõikidele isikutele, kelles liidu institutsioon on konkreetseid kinnitusi andes tekitanud põhjendatud ootusi (9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punkt 43; 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 44, ning 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 90 ja seal viidatud kohtupraktika).

78 Sellega seoses tuleb kindlaks määrata, kas haldusasutuse tegevus tekitas ettenägelikus ja mõistlikus ettevõtjas põhjendatud ootuse, ja kui see oli nii, siis tuleb seejärel tuvastada sellise ootuse õiguspärane olemus (9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punkt 44, ning 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 45 ja seal viidatud kohtupraktika).

79 Siiski ei paista, et liikmesriigi maksuhalduri halduspraktika, nagu seda on kirjeldatud eelotsusetaotluses, vastaks põhikohtuasjas kõigile neile tingimustele.

80 Esiteks, mis puudutab asjaolu, et mitme maksukontrolli käigus ei ole käibemaksutagastuste haldamise kvalifitseerimist käibemaksust vabastatud tehinguteks vaidlustatud, siis tuleneb kohtupraktikast, et pelk asjaolu, et liikmesriigi maksuhaldur aktsepteeris isegi mitme aasta jooksul käibedeklaratsioone, mis ei sisalda maksukohustuslase tehtud teatud tehingutega seotud summasid, ei tähenda aga maksuhalduri antud konkreetset kinnitust sellele, et neile tehingutele käibemaksu ei kohaldata, ning seega ei saa see tekitada maksukohustuslases selles osas õiguspärast ootust (vt selle kohta 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 92).

81 Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 73 sisuliselt märkis, siis asjaolu, et riigi maksuhaldur aktsepteeris – isegi mitme aasta vältel – Határ Diszkonti käibedeklaratsioone, ilma et ta oleks maksukontrolli käigus vaidlustanud käibemaksutagastuste haldamise kvalifitseerimist käibemaksust vabastatud tehinguteks, ei ole samuti *a priori* piisav, välja arvatud erandjuhtudel, et tekitada hoolikas ja teavitatud ettevõtjas põhjendatud ootuse selle kohta, et niisuguseid teenuseid selle maksuga ei maksustata (vt analoogia alusel 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punkt 46, ning 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punktid 47 ja 48).

82 Sellega seoses nähtub eelotsusetaotlusest, et maksuhalduri kontrolliaktid „annavad selget tunnistust" maksuhalduri mitme aasta vältel püsinud seisukohast, et Határ Diszkont väljastas käibemaksutagastuste haldamise teenuse eest arveid ilma käibemaksuta õiguspäraselt. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei esita siiski ka täpsustusi, mis võimaldaksid hinnata, kas need kontrolliaktid võisid tekitada põhjendatud ootuse, et seda teenust käibemaksuga ei maksustata.

83 Seega tasub meenutada, et täpne, tingimusteta ja ühtelangev teave, mis pärineb volitatud ja usaldusväärsetest allikatest – olenemata selle edastamise vormist –, on käesoleva kohtuotsuse punktis 78 viidatud kohtupraktika tähenduses täpne kinnitus, mis võib õigussubjektis tekitada põhjendatud ootusi. Seevastu ei saa keegi viidata õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte rikkumisele, kui haldusasutus ei ole talle seda täpselt kinnitanud (vt selle kohta 14. märtsi 2013. aasta kohtuotsus Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, punkt 25, ning 16. jaanuari 2025. aasta kohtuotsus BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, punkt 65 ja seal viidatud kohtupraktika).

84 Sellega seoses on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas kontrolliaktid sisaldasid „täpseid kinnitusi“ käesoleva kohtuotsuse punktis 84 viidatud Euroopa Kohtu praktika tähenduses, kui kõne all on küsimus, millist maksustamiskorda kohaldada põhikohtuasjas kõne all oleva käibemaksutagastuste haldamise teenusele.

85 Teiseks, mis puudutab kehtivasse riigisisesesse õigusesse tehtud muudatusest teatamata jätmist, siis piisab järeldusest, et ühelt poolt ei saa selline teatamata jätmine mingil juhul kujutada endast „täpset kinnitust“ käesoleva kohtuotsuse punktis 81 viidatud kohtupraktika tähenduses. Teiselt poolt ei pane õiguspärase ootuse kaitse põhimõte maksuhaldurile kohustust teavitada maksukohustuslasi kehtima hakkavatest maksuseaduste muudatustest, millest tavaliselt ettevaatlikud ja mõistlikud ettevõtjad juba peaksid olema teadlikud.

86 Kolmandaks, mis puudutab teavet, mille esitas põhikohtuasjas kõne all olev maksuhaldur pärast seda, kui Határ Diszkont oli küsinud temalt arvamust ajal, mil maksukontrolli oli juba alustatud, siis piisab, kui tõdeda – nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 76 ja nagu märgib ka eelotsusetaotluse esitanud kohus –, et selline *ex post*-teave, mis ei ole siduv, ei saanud mõjutada selle kontrolli esemeks olevaid tehinguid, mille Határ Diszkont oli teinud enne selle teabe esitamist.

87 Selline maksuhaldurilt saadud teave ei ole seega antud kontekstis asjakohane.

88 Neid kaalutlusi arvesse võttes tuleb kolmandale küsimusele vastata, et õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega ei ole vastuolus see, kui maksuhaldur maksustab teatavad teenused hiljem käibemaksuga juhul, kui ta on mitme aasta vältel kontrollinud ja aktsepteerinud maksukohustuslase käibedeklaratsioone, vaidlustamata nende teenuste kvalifitseerimist käibemaksust vabastatud teenusteks, ega ole teatanud maksukohustuslasele kehtivas riigisiseses õiguses tehtud muudatusest, mille varasemas redaktsioonis olid need teenused käibemaksust vabastatud tegevuste hulgas sõnaselgelt nimetatud. Siinkohal ei ole tähtis asjaolu, et pärast arvamuse taotlemist, mis esitati kehtivate riigisiseste õigusnormide alusel, sai maksukohustuslane maksuhaldurilt *ex post*-vastuse, mis ei ole siduv ja mille kohaselt tuleb samu teenuseid pidada maksust vabastatud kaubatarne kõrvalkuludeks, millele kohaldatakse samasugust käibemaksust vabastamise korda nagu põhitehingule.

Neljas küsimus

89 Neljanda küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artikleid 73 ja 78 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi maksuhalduri praktika, mille kohaselt käibemaksutagastuste haldamise teenuse eest arvele märgitud summad, st haldustasud, on netosummad, mis ei sisalda käibemaksu ja mille alusel tuleb arvutada nende arvete väljastaja poolt tasumisele kuuluv käibemaks.

90 Siinkohal tasub meenutada, et tulenevalt käibemaksudirektiivi artikli 1 lõikest 2 ja artiklist 73 on ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline nende hinnaga, ning et maksustatavaks väärtuseks on kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab. Käibemaksudirektiivi artiklis 78 on loetletud teatud kulud, mis arvatakse maksustatava väärtuse hulka. Direktiivi artikli 78 esimese lõigu punkti a kohaselt ei arvata selle väärtuse hulka käibemaksu (7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 32).

91 Käibemaksudirektiivi artiklis 73 kehtestatud üldeeskirja kohaselt on tasu eest kauba tarnimise või teenuste osutamise puhul maksustatavaks väärtuseks tasu, mille maksukohustuslane selle eest tegelikult saab. See tasu on subjektiivne väärtus, st tegelikult saadud summa, mitte objektiivsete kriteeriumide alusel kindlaks määratud väärtus (7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 33).

92 Seda eeskirja tuleb kohaldada kooskõlas käibemaksudirektiivi aluspõhimõttega, mis seisneb selles, et käibemaksusüsteemi eesmärk on maksustada üksnes lõpptarbijat (7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34).

93 Lisaks, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 81 märkis, on Euroopa Kohus sõnaselgelt otsustanud, et käibemaksudirektiivi artikli 78 esimese lõigu punktist a tuleneb, et käibemaks sisaldub kokkulepitud hinnas alati automaatselt, isegi kui maksukohustuslane on kohaldatava maksumäära kindlaksmääramisel eksinud (21. märtsi 2024. aasta kohtuotsus Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (vale maksumäära korrigeerimise võimalus), C-606/22, EU:C:2024:255, punkt 27).

94 Nimelt, kuna käesoleva kohtuotsuse punktis 93 meenutatud käibemaksu neutraalsuse põhimõtte kohaselt on käibemaksusüsteemi eesmärk maksustada üksnes lõpptarbijat, tuleb viimase ja kauba tarnija või teenuse osutaja vahel kokku lepitud hinna puhul eeldada, et see sisaldab nendele tehingutele kohaldatavat käibemaksu, olenemata sellest, kas nende kohta on esitatud arve või mitte (21. märtsi 2024. aasta kohtuotsus Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (vale maksumäära korrigeerimise võimalus), C-606/22, EU:C:2024:255, punkt 26).

95 Järelikult tuleb põhikohtuasjas käibemaksutagastuste haldamise teenuse kokku lepitud hinda, mis on 15% tagastatud käibemaksust, pidada brutohinnaks, mis juba sisaldab käibemaksu. Maksustatav väärtus, mille suhtes tuleks seejärel kohaldada käibemaksumäära, tuleks arvutada vastavalt.

96 Nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktis 82 ja vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktides 94 ja 95 meenutatud Euroopa Kohtu praktikale, ei ole selle puhul oluline asjaolu, et maksukohustuslane pidas kõnealuseid tehinguid ekslikult maksuvabadeks ja et tema arvates oleks nendele tehingutele kohaldatav maksumäär pidanud võrduma nulliga.

97 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt – olukorras, kus müügileping on sõlmitud käibemaksu mainimata ja kui tarnija ei saa riigisisese õiguse kohaselt ostjalt tagasi käibemaksu, mida maksuhaldur hiljem nõuab – kaasneks sellega, kui koguhind, millest ei ole käibemaksu maha arvatud, võetakse arvesse väärtusena, mille suhtes käibemaksu kohaldatakse, tagajärg, kus käibemaks koormaks tarnijat ning rikuks seega põhimõtet, mille kohaselt käibemaks on tarbimismaks, mida peab tasuma lõpptarbija (vt selle kohta 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 35).

98 Kui seda nii arvesse võtta, rikutaks ühtlasi nõuet, et maksuhaldur ei saa käibemaksuna koguda suuremat summat, kui on saanud maksukohustuslane (7. novembri 2013. aasta kohtuotsus Tulică ja Plavoșin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 36 ning seal viidatud kohtupraktika).

99 See oleks aga teisiti juhul, kui tarnijal oleks riigisisese õiguse kohaselt võimalik saada ostjatelt tagasi käibemaks, mida maksuhaldur nõuab hiljem.

100 Käesoleval juhul nähtub Euroopa Kohtu käsutuses olevast toimikust, et Határ Diszkontil ei ole ilmselgelt võimalik kanda oma klientidele, kes on liidu territooriumil mitteresideeruvad eraõiguslikud isikud, käibemaksutagastuste haldamise tasult tagantjärele üle käibemaksu, mille tasumist maksuhaldur temalt nõudis.

101 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb neljandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 73 ja 78 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi maksuhalduri praktika, mille kohaselt käibemaksutagastuste haldamise teenuse eest arvele märgitud summad, st haldustasud, on netosummad, mis ei sisalda käibemaksu juhul, kui tarnija leiab, et tema teenus on maksust vabastatud ja tal on ilmselgelt võimatu käibemaksust vabastatud kauba ostjatelt maksuhalduri nõutud käibemaksusummat tagantjärele tagasi saada.

Kohtukulud

102 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse sama kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 1 lõiget 2 ja artikli 2 lõike 1 punkti c ning artiklit 78**

   tuleb tõlgendada nii, et

   kui Euroopa Liidu mitteresidendist ostjad on tasunud käibemaksu niisuguste kaupade omandamisel, mille nad on seejärel liidust välja vedanud, kujutab käibemaksutagastuste haldamine endast sellele vastavast maksuvabast kaubatarnest eraldiseisvat ja sõltumatut teenuste osutamist ning peab sellisena olema käibemaksuga maksustatav. Niisugune teenuste osutamine ei kuulu selle direktiivi artikli 146 lõike 1 punktis e ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalasse.

2. **Direktiivi 2006/112 artikli 135 lõike 1 punkti d**

   tuleb tõlgendada nii, et

   kui liidu mitteresidendist ostjad on tasunud käibemaksu niisuguste kaupade omandamisel, mille nad on seejärel liidust välja vedanud, ei kuulu käibemaksutagastuste haldamine selles sättes ette nähtud maksust vabastatud tehingute hulka.

3. **Õiguspärase ootuse põhimõtet**

   tuleb tõlgendada nii, et

   sellega ei ole vastuolus, kui maksuhaldur maksustab teatavad teenused hiljem käibemaksuga juhul, kui ta on mitme aasta vältel kontrollinud ja aktsepteerinud maksukohustuslase käibedeklaratsioone, vaidlustamata nende teenuste kvalifitseerimist käibemaksust vabastatud teenusteks, ega ole teatanud

maksukohustuslasele kehtivas riigisiseses õiguses tehtud muudatusest, mille varasemas redaktsioonis olid need teenused käibemaksust vabastatud tegevuste hulgas sõnaselgelt nimetatud. Siinkohal ei ole tähtis asjaolu, et pärast arvamuse taotlemist, mis esitati kehtivate riigisiseste õigusnormide alusel, sai maksukohustuslane maksuhaldurilt *ex post*-vastuse, mis ei ole siduv ja mille kohaselt tuleb samu teenuseid pidada maksust vabastatud kaubatarne kõrvalkuludeks, millele kohaldatakse samasugust käibemaksust vabastamise korda nagu põhitehingule.

4. Direktiivi 2006/112 artikleid 73 ja 78

tuleb tõlgendada nii, et

nendega on vastuolus liikmesriigi maksuhalduri praktika, mille kohaselt käibemaksutagastuste haldamise teenuse eest arvele märgitud summad, st haldustasud, on netosummad, mis ei sisalda käibemaksu juhul, kui tarnija leiab, et tema teenus on maksust vabastatud ja tal on ilmselgelt võimatu käibemaksust vabastatud kauba ostjatelt maksuhalduri nõutud käibemaksusummat tagantjärele tagasi saada.

Allkirjad