ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

1 augustus 2025 *

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 1, lid 2, artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 78 – Vrijstellingen bij uitvoer – Artikel 146, lid 1, onder b) – Vrijgestelde goederenlevering – Administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf aan niet in de Europese Unie ingezeten afnemers – Eén enkele prestatie – Onderscheiden en zelfstandige prestaties – Hoofdprestatie of bijkomende prestatie – Vrijstellingen krachtens artikel 135, lid 1, onder d), en artikel 146, lid 1, onder e) – Bescherming van het gewettigd vertrouwen – Maatstaf van heffing”

In zaak C-427/23,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Szegedi Törvényszék (rechter in eerste aanleg Szeged, Hongarije) bij beslissing van 3 juli 2023, ingekomen bij het Hof op 11 juli 2023, in de procedure

Határ Diszkont Kft.

tegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

wijst

HET HOF (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: I. Jarukaitis, kamerpresident, N. Jääskinen (rapporteur), A. Arabadjiev, M. Condinanzi en R. Frendo, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: I. Illéssy, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 17 oktober 2024,

gelet op de opmerkingen van:

– de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door D. Csoknyai, Z. Fehér en K. Szíjjártó als gemachtigden,

* Procestaal: Hongaars.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door V. Bottka, J. Jokubauskaitė en A. Sipos als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 19 december 2024,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 1, lid 2, artikel 2, lid 1, onder c), de artikelen 73 en 78, artikel 135, lid 1, onder d), en artikel 146, lid 1, onder e), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn"), alsmede van het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Határ Diszkont Kft. (hierna: „Határ") en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanedienst, Hongarije) (hierna: „afdeling bezwaren") over de weigering van deze laatste om vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) te verlenen voor de kosten van de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf aan niet in de Europese Unie ingezeten afnemers.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Bij elke handeling is de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmede de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast."

4 Artikel 2, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

a) de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]"

5 Artikel 73 van die richtlijn bepaalt:

„Voor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 omvat de maatstaf van heffing alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden."

6 Artikel 78 van die richtlijn luidt:

„In de maatstaf van heffing moeten de volgende elementen worden opgenomen:

a) belastingen, rechten en heffingen, met uitzondering van de btw zelf;

b) bijkomende kosten, zoals kosten van commissie, verpakking, vervoer en verzekering, die de leverancier de afnemer in rekening brengt.

Voor de toepassing van punt b) van de eerste alinea mogen de lidstaten uitgaven die bij afzonderlijke overeenkomst zijn geregeld, als bijkomende kosten beschouwen."

7 Artikel 135, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

d) handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deposito's, rekening-courantverkeer, betalingen, overmakingen, schuldvorderingen, cheques en andere handelspapieren met uitzondering van de inning van schuldvorderingen;

[...]"

8 Artikel 146, lid 1, van deze richtlijn luidt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

b) de levering van goederen die door of voor rekening van een niet op hun respectieve grondgebied gevestigde afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de [Europese] Gemeenschap, met uitzondering van door de afnemer zelf vervoerde goederen bestemd voor de uitrusting of de bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen of van andere vervoermiddelen voor privégebruik;

[...]

e) diensten, met inbegrip van vervoer en met die diensten samenhangende handelingen en met uitzondering van de overeenkomstig de artikelen 132 en 135 vrijgestelde diensten, wanneer die diensten rechtstreeks verband houden met de uitvoer of invoer van goederen die onder artikel 61 en artikel 157, lid 1, onder a), vallen."

9 Artikel 147 van die richtlijn is als volgt verwoord:

„1. Indien de in artikel 146, lid 1, punt b), bedoelde levering betrekking heeft op goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers, geldt de vrijstelling slechts wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

a) de reiziger is niet in de Gemeenschap gevestigd;

b) de goederen worden naar een plaats buiten de Gemeenschap vervoerd vóór het einde van de derde maand volgende op die waarin de levering geschiedde;

c) het totale bedrag van de levering, btw inbegrepen, is hoger dan [...] 175 [EUR] of de tegenwaarde daarvan in nationale munteenheid die eenmaal per jaar op basis van de op de eerste werkdag van de maand oktober geldende wisselkoers wordt vastgesteld en met ingang van 1 januari van het daaropvolgende jaar van toepassing is.

De lidstaten mogen evenwel een levering waarvan het totale bedrag lager is dan het in de eerste alinea, punt c), genoemde bedrag, van belasting vrijstellen.

2. Voor de toepassing van lid 1 wordt onder ‚reiziger die niet in de Gemeenschap is gevestigd' verstaan een reiziger wiens woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats niet in de Gemeenschap is gelegen. [...]

Het bewijs van de uitvoer wordt geleverd door middel van de factuur, of van een in de plaats daarvan komend bewijsstuk, voorzien van het visum van het douanekantoor van uitgang uit de Gemeenschap.

Elke lidstaat verstrekt aan de [Europese] Commissie een specimen van de stempels die hij voor het afgeven van het in de tweede alinea bedoelde visum gebruikt. De Commissie stelt de belastingautoriteiten van de andere lidstaten van deze informatie in kennis."

Hongaars recht

Btw-wet

10 § 70, lid 1, van de általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet nr. CXXVII van 2007 op de belasting over de toegevoegde waarde), (*Magyar Közlöny* 2007/155), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „btw-wet"), bepaalt:

„Voor goederenleveringen en diensten omvat de maatstaf van heffing:

[...]

b) bijkomende kosten die de leverancier of dienstverrichter aan de afnemer van het goed of van de dienst heeft doorberekend, in het bijzonder: kosten van commissie of andere bemiddelingsdiensten, verpakking, vervoer en verzekering;

[...]"

11 Op grond van § 86, lid 1, van deze wet zijn van belasting vrijgesteld:

„[…]

d) diensten, bemiddeling daaronder begrepen, met betrekking tot deposito's en rekeningen van klanten, betalingen, overmakingen, cheques, andere geldvorderingen en financiële instrumenten, met uitzondering van de invordering van de (onbetaalde) schuldvordering zelf;

e) diensten in verband met Hongaarse en buitenlandse wettige betaalmiddelen, bemiddeling daaronder begrepen, met uitzondering van munten en biljetten die verzamelobject zijn, namelijk gouden, zilveren of uit een ander metaal geslagen munten, alsmede biljetten, die normaal niet als wettig betaalmiddel worden gebruikt of die een numismatische waarde hebben;

[…]"

12 § 98, lid 1, van die wet bepaalt:

„Van belasting zijn vrijgesteld de leveringen van goederen die per post zijn verzonden of vanuit het land naar een land buiten de Gemeenschap zijn vervoerd, op voorwaarde dat de verzending of het vervoer:

a) door de leverancier zelf of een voor zijn rekening handelende derde is verricht;

b) door de afnemer zelf of door een derde die voor zijn rekening handelt is verricht, indien is voldaan aan de aanvullende voorwaarden van de leden 3 en 4 van dit § of van de §§ 99 en 100 van deze wet."

13 § 99 van die wet luidt:

„(1) Wanneer de afnemer een buitenlandse reiziger is en het geleverde goed of de geleverde goederen […] deel uitmaakt of deel uitmaken van zijn persoonlijke bagage of reisbagage, moeten voor de toepassing van de in § 98, lid 1, bedoelde vrijstelling de volgende voorwaarden zijn vervuld:

a) de tegenprestatie voor de goederenlevering, belasting inbegrepen, bedraagt meer dan 175 EUR;

b) de buitenlandse reiziger toont zijn status aan met behulp van reisdocumenten of andere documenten die zijn afgegeven door in Hongarije als bevoegd erkende autoriteiten en die strekken tot identificatie van de persoon (hierna tezamen: ‚reisdocumenten');

c) de autoriteit die bevoegd is voor de plaats waar de goederen het grondgebied van de Gemeenschap verlaten, bevestigt dat zij dat grondgebied hebben verlaten door het formulier dat daartoe door de nationale belastingdienst is verstrekt of op enig ander door de nationale belastingdienst toegestaan formulier dat de in lid 10 bedoelde gegevens bevat (hierna tezamen: ‚formulier voor btw-teruggaaf'), te viseren en af te stempelen; de goederen moeten tegelijk met de originele factuur waaruit blijkt dat de goederen zijn geleverd, worden aangeboden.

(2) Om voor de vrijstelling in aanmerking te komen dient de verkoper van de goederen, naast het uitreiken van een factuur, op verzoek van de buitenlandse reiziger een formulier voor btw-teruggaaf in te vullen. De identiteitsgegevens van de buitenlandse reiziger die op de factuur en op het formulier voor btw-teruggaaf staan, mogen niet verschillen van die welke op de reisdocumenten staan. De buitenlandse reiziger moet de reisdocumenten overleggen aan de verkoper van de goederen. Het formulier voor btw-teruggaaf mag slechts gegevens bevatten die betrekking hebben op de levering van goederen van één enkele factuur, zodat deze gegevens niet kunnen verschillen van die op de factuur. Het formulier voor btw-teruggaaf wordt in drievoud opgesteld door de verkoper van de goederen, die de eerste twee exemplaren aan de reiziger overhandigt en het derde exemplaar in zijn eigen boekhouding bewaart.

(3) Wanneer de douaneautoriteit bevestigt dat de goederen het grondgebied van de Gemeenschap hebben verlaten als bedoeld in lid 1, onder c), neemt zij van de reiziger het tweede exemplaar van het geviseerde en afgestempelde formulier voor btw-teruggaaf in ontvangst.

(4) Voor de belastingvrijstelling gelden de volgende voorwaarden:

a) de verkoper van de goederen is in het bezit van het eerste exemplaar van het in lid 1, onder c), bedoelde geviseerde en afgestempelde formulier voor btw-teruggaaf, en

b) indien de belasting is geïnd op het tijdstip van de goederenlevering, betaalt de verkoper die belasting overeenkomstig de leden 5 tot en met 8 aan de buitenlandse reiziger terug.

(5) De btw-teruggaaf kan aan de leverancier worden gevraagd door de buitenlandse reiziger zelf of door een vertegenwoordiger die namens hem en voor zijn rekening handelt. Indien de buitenlandse reiziger:

a) persoonlijk handelt, moet hij zijn reisdocumenten voorleggen;

b) niet persoonlijk handelt, moet de persoon die namens hem en voor zijn rekening handelt, een op zijn naam opgestelde schriftelijke volmacht bijvoegen.

(6) Voor btw-teruggaaf moet de buitenlandse reiziger of zijn gemachtigde:

a) het overeenkomstig lid 1, onder c), geviseerde en afgestempelde eerste exemplaar van het formulier voor btw-teruggaaf aan de verkoper van de goederen overhandigen,

b) de originele factuur aan de verkoper van de goederen overleggen ter staving van de levering ervan.

(7) De aan de buitenlandse reiziger terug te betalen belasting is verschuldigd in [Hongaarse] forint en moet in contanten worden betaald. De leverancier van de goederen en de buitenlandse reiziger kunnen echter een andere valuta en een andere betalingsmethode overeenkomen.

(8) De verkoper van de goederen moet er ook voor zorgen dat de factuur waaruit de levering van de goederen blijkt, niet opnieuw recht op btw-teruggaaf geeft. Hiertoe moet hij vóór teruggaaf [aan de reiziger] op de originele factuur de vermelding ‚btw voldaan' aanbrengen en een kopie van de aldus gemarkeerde factuur in zijn administratie bewaren.

[...]"

14 Volgens § 102, lid 1, van de btw-wet zijn ook diensten die rechtstreeks verband houden met de volgende goederen van belasting vrijgesteld:

„[…]

b) onder de regeling uitvoer geplaatste goederen die het grondgebied van de Gemeenschap verlaten, en waarvoor de in § 98, lid 2, onder a), bedoelde autoriteit een bevestiging van uitgaan uit het grondgebied van de Gemeenschap heeft opgesteld;

[…]”

Wet nr. LXXIV van 1992 op de belasting over de toegevoegde waarde

15 Volgens de az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (wet nr. LXXIV van 1992 op de belasting over de toegevoegde waarde) (*Magyar Közlöny* 1992/128), die tot en met 31 december 2007 van kracht was, omvatte de lijst van goederenleveringen en diensten die krachtens § 30, lid 1, van deze wet, gelezen in samenhang met de bijbehorende bijlage 2, waren vrijgesteld, ook de „teruggaaf van belasting door een handelaar aan een buitenlandse reiziger op grond van een specifieke bepaling”.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

16 In 2020 verkocht Határ in haar winkel te Tompa, Hongarije, dichtbij de Servisch-Hongaarse grens, verschillende goederen aan niet in de Unie ingezeten afnemers.

17 Uit het dossier waarover het Hof beschikt, blijkt dat deze afnemers op dezelfde dag de in Hongarije gekochte goederen uitvoerden en dat de contant betaalde facturen met betrekking tot deze aankopen de vermelding ‚btw voldaan’ bevatten. Na de uitvoer betaalde Határ die afnemers het volledige op de factuur vermelde btw-bedrag terug en reikte zij de bijbehorende kwitantie uit, waarop de handtekeningen van de opsteller en de ontvanger stonden.

18 Voor de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf bracht Határ deze niet-ingezeten afnemers kosten in rekening ter hoogte van 15 % van de terugbetaalde btw. Op de dag van de btw-teruggaaf reikte Határ een factuur voor deze administratiekosten uit en na contante betaling ervan verstrekte zij daarvoor een kwitantie. In haar btw-aangiften nam Határ haar omzet uit deze administratiekosten op als vergoeding voor vrijgestelde diensten.

19 Uit het dossier waarover het Hof beschikt, blijkt ook dat de informatie over de kosten van de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf in de winkel van Határ werd getoond en dat de buitenlandse afnemers mondeling werden geïnformeerd over zowel het bestaan van deze kosten als de wijze waarop deze werden berekend.

20 Tijdens een belastingcontrole over het jaar 2020 door de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (belasting- en douanedienst van de provincie Bács-Kiskun, die ressorteert onder de nationale belasting- en douanedienst, Hongarije; hierna: „belastingdienst in eerste aanleg”), heeft Határ Diszkont betoogd dat de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf van belasting was vrijgesteld, en heeft zij haar standpunt over de grond voor deze vrijstelling herhaaldelijk gewijzigd.

21 In haar opmerkingen over het rapport inzake die controle heeft Határ Diszkont met name aangevoerd dat de kosten van de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf konden worden beschouwd als de tegenprestatie voor een krachtens § 86, lid 1, onder d) en e), van de btw-wet vrijgestelde financiële dienst. Ook kon volgens Határ Diszkont de vrijstelling van § 102, lid 1, onder b), van de btw-wet voor diensten die rechtstreeks verband houden met de uitvoer van een goed, in het onderhavige geval op haar worden toegepast. Határ Diszkont heeft voorts verklaard dat de kosten van de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf, overeenkomstig de inlichtingen die zij had ontvangen van de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (afdeling klantcontacten en informatie van de centrale directie van de nationale belasting- en douanedienst, Hongarije; hierna: „afdeling klantcontacten") in antwoord op een vraag die zij tijdens die controle aan deze afdeling had gesteld, niettemin moesten worden beschouwd als bijkomende kosten, in de zin van § 70, lid 1, onder b), van de btw-wet, van een krachtens § 99 van deze wet van btw vrijgestelde goederenlevering en voor de btw-heffing als bijkomende kosten het lot van de hoofdhandeling deelden.

22 De belastingdienst in eerste aanleg heeft alle door Határ Diszkont aangevoerde gronden voor vrijstelling afgewezen en bij besluit van 22 juli 2022 vastgesteld dat deze onderneming achterstallige btw verschuldigd was.

23 In dat besluit heeft deze belastingautoriteit om te beginnen onderzocht of de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf als een bijkomende dienst bij de goederenlevering kon worden beschouwd en is zij tot de slotsom gekomen dat deze een zelfstandige dienst vormde. Zij heeft met name onderstreept dat de goederenlevering en deze dienst niet op hetzelfde moment plaatsvonden, zodat die dienst niet kon worden geacht die goederenlevering te vergemakkelijken of aan te vullen. Zij heeft ook benadrukt dat de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf niet kon worden beschouwd als noodzakelijk voor de goederenlevering, die was voltooid zodra deze goederen het grondgebied van de Unie hadden verlaten. Volgens deze autoriteit vergemakkelijkte de door Határ Diszkont verrichte dienst evenmin het gebruik of het verbruik van die goederen, waardoor deze niet rechtstreeks verband hield met de levering ervan. Bovendien heeft zij erop gewezen dat Határ Diszkont zelf de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf als een zelfstandige dienst had behandeld, aangezien zij de kosten van deze dienst niet in de maatstaf van heffing voor de goederenlevering had opgenomen en zij op de facturen voor de verrichting een andere datum dan de leveringsdatum had vermeld.

24 Vervolgens is de belastingdienst in eerste aanleg ten aanzien van de vrijstelling van § 86, lid 1, onder d) en e), van de btw-wet, die overeenkomt met artikel 135, lid 1, onder d) en e), van de btw-richtlijn, tot de conclusie gekomen dat de door Határ Diszkont aan buitenlandse reizigers verleende dienst een administratieve taak was en niet kon worden beschouwd als een vrijgestelde financiële dienst in de zin van deze bepalingen. Voorts heeft de belastingdienst in eerste aanleg ten aanzien van de vrijstelling van diensten die verband houden met de uitvoer van goederen als bedoeld in § 102, lid 1, onder b), van de btw-wet, dat overeenkomt met artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn, in essentie herhaald dat de btw-teruggaaf aan buitenlandse reizigers een nieuwe handeling was die niet rechtstreeks verband hield met de goederenlevering. Ten slotte heeft deze belastingdienst bevestigd dat het btw-bedrag over de administratiekosten moest worden bepaald op basis van het gefactureerde bedrag voor die kosten, dat als een bedrag exclusief belasting moest worden beschouwd.

25 In haar bezwaar tegen het besluit van de belastingdienst in eerste aanleg heeft Határ Diszkont betoogd dat de conclusies van deze dienst in strijd waren met § 70, lid 1, onder b), § 86, lid 1, onder d) en e), en § 102, lid 1, onder b), van de btw-wet. Zij heeft ook aangevoerd dat het verschil in beoordeling van haar zaak tussen de belastingdienst in eerste aanleg en de afdeling klantcontacten in strijd was met het rechtszekerheidsbeginsel.

26 Bij besluit van 27 oktober 2022 heeft de afdeling bezwaren het besluit van de belastingdienst in eerste aanleg bevestigd en geoordeeld dat dit besluit naar behoren was gemotiveerd. In haar besluit heeft de afdeling bezwaren ook geoordeeld dat de door de afdeling klantcontacten aan Határ Diszkont verstrekte inlichtingen betrekking hadden op een vraag die in zeer algemene bewoordingen was gesteld, waarin niet werd verwezen naar de essentiële omstandigheid dat de goederenlevering en de dienst bestaande in de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf volledig van elkaar losstonden en niet gelijktijdig plaatsvonden, en dat de door Határ Diszkont verrichte dienst geen noodzakelijke voorwaarde voor teruggaaf van die belasting was.

27 Határ Diszkont heeft bij de verwijzende rechter, de Szegedi Törvényszék (rechter in eerste aanleg Szeged, Hongarije), beroep ingesteld tot nietigverklaring van het besluit van de afdeling bezwaren met werking voor het besluit van de belastingdienst in eerste aanleg.

28 In de eerste plaats meent de verwijzende rechter, anders dan de afdeling bezwaren, dat de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf moet worden beschouwd als een bijkomende dienst bij een vrijgestelde levering, in de zin van artikel 78, eerste alinea, onder b), van de btw-richtlijn, en dat zij daarnaast een dienst is die rechtstreeks verband houdt met de uitvoer van goederen, zodat zij ook van btw is vrijgesteld krachtens artikel 146, lid 1, onder e), van deze richtlijn.

29 Ter ondersteuning van zijn standpunt voert de verwijzende rechter om te beginnen aan dat de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf, aangezien deze administratieve dienst en de facturering van de bijbehorende kosten niet kunnen plaatsvinden zonder dat goederenleveringen aan niet in de Unie ingezeten afnemers hebben plaatsgevonden, een noodzakelijk uitvloeisel is van alle goederenleveringen die krachtens de relevante wettelijke bepalingen aan dit soort afnemers worden verricht. Mede op basis van de beginselen die het Hof heeft ontwikkeld in het arrest van 10 november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), is de verwijzende rechter derhalve van oordeel dat het gekunsteld zou zijn om de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf los te zien van de overeenkomstige goederenleveringen.

30 Wat voorts de omstandigheid betreft dat de kosten van de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf zich niet op het moment van de goederenlevering voordoen, herinnert de verwijzende rechter eraan dat artikel 78, eerste alinea, onder b), van de btw-richtlijn bijkomende kosten betreft die de maatstaf van heffing verhogen, ook al doen deze kosten zich niet noodzakelijkerwijs op hetzelfde tijdstip voor als de levering van de overeenkomstige goederen. Het Hof heeft in het arrest van 2 december 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), reeds bevestigd dat „heffingen voor afzonderlijke betalingsafwikkeling” die los van de diensten waarvoor die betaling wordt gedaan in rekening worden gebracht, bijkomende kosten kunnen vormen.

31 Wat ten slotte de in artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn bedoelde vrijstelling betreft voor diensten die rechtstreeks verband houden met de uitvoer van goederen, is de verwijzende rechter van oordeel dat het door deze bepaling vereiste rechtstreekse verband, zoals uitgelegd

door het Hof in het arrest van 8 november 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), aanwezig is wanneer bij uitvoer een dienst bijkomstig is in de zin van artikel 78, eerste alinea, onder b), van de btw-richtlijn.

32 In de tweede plaats betwijfelt de verwijzende rechter of de praktijk van de belastingdienst, die jarenlang heeft geoordeeld dat de door Határ Diszkont in rekening gebrachte administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf rechtsgeldig van btw was vrijgesteld, om vervolgens met terugwerkende kracht betaling van de btw over deze diensten te vorderen zonder Határ Diszkont vooraf van haar gewijzigde standpunt in kennis te stellen, verenigbaar is met het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen. Hij vraagt zich met name af of een dergelijke praktijk in overeenstemming is met de rechtspraak van het Hof die voortvloeit uit het arrest van 14 september 2006, Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563).

33 Voorts is de verwijzende rechter van oordeel dat Határ Diszkont de afdeling klantcontacten een nauwkeurige beschrijving van de feitelijke situatie heeft gegeven door uitdrukkelijk aan te geven dat de kosten van de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf op het tijdstip van de btw-teruggaaf verschuldigd waren en niet op het tijdstip van de goederenlevering, en dat deze autoriteit Határ Diszkont niet-bindende inlichtingen heeft verstrekt die in strijd waren met de conclusies van de belastingdienst in eerste aanleg. De verwijzende rechter benadrukt dat de tijdens de belastingcontrole verstrekte inlichtingen van de afdeling klantcontacten weliswaar het gedrag van Határ Diszkont niet hebben kunnen beïnvloeden, maar dat daaruit blijkt dat de belastingdienst verdeeld is over dit geschilpunt.

34 In de derde plaats heeft de verwijzende rechter, gelet op het feit dat Határ Diszkont kennelijk niet de mogelijkheid heeft om de aan de belastingdienst verschuldigde btw over de kosten van de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf achteraf door te berekenen aan de niet in de Unie ingezeten afnemers, ook twijfels over het besluit van de belastingdienst in eerste aanleg om deze kosten te beschouwen als een bedrag exclusief belasting en niet als een brutobedrag inclusief btw. De verwijzende rechter verwijst naar de rechtspraak van het Hof (arresten van 6 oktober 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, en 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328), volgens welke de maatstaf van heffing van de btw de daadwerkelijk ontvangen tegenprestatie is en waaruit voortvloeit dat de belastingdienst uit hoofde van de btw niet meer kan ontvangen dan de belastingplichtige heeft geïnd.

35 Gelet daarop heeft de Szegedi Törvényszék de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Verzetten artikel 1, lid 2, artikel 2, lid 1, onder c), artikel 78 en artikel 146, lid 1, onder e), van [de btw-richtlijn] zich tegen de praktijk van een lidstaat die de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf aan buitenlandse reizigers – bestaande uit een reeks van administratieve stappen, van het opstellen van het formulier voor btw-teruggaaf tot en met de teruggaaf zelf – beschouwt als een zelfstandige, van de vrijgestelde goederenlevering losstaande dienst waarover overeenkomstig de algemene regels btw in rekening moet worden gebracht en betaald, terwijl het in rekening brengen en factureren van de administratiekosten, uitgedrukt in een percentage van de terug te geven btw, niet tegelijk met de goederenlevering en het opstellen van de factuur plaatsvindt, maar tegelijk met de btw-teruggaaf, nadat de klant de goederen heeft betaald en heeft uitgevoerd naar een derde land?

2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, verzet artikel 135, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn zich tegen de praktijk van een lidstaat volgens welke de vergoeding die wordt betaald voor de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf na een goederenlevering aan een buitenlandse reiziger niet voor vrijstelling in aanmerking komt als een ‚handeling betreffende betalingen en schuldvorderingen'?

3) Indien de eerste en de tweede vraag ontkennend worden beantwoord, verzet het beginsel van bescherming van gewettigd vertrouwen, als een van de grondbeginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel, zich tegen de praktijk van een lidstaat volgens welke de opsteller van de factuur met terugwerkende kracht btw moet betalen over de administratiekosten, ondanks het feit dat hij in de jaren voorafgaand aan de litigieuze controle herhaaldelijk door de belastingdienst is gecontroleerd en de belastingdienst tijdens die controles zijn praktijk om de kosten van de administratieve afhandeling als vrijgesteld van de btw te beschouwen heeft onderzocht, maar niet bezwaarlijk heeft gevonden, en de opsteller van de factuur niet heeft geïnformeerd dat de tot en met 31 december 2007 geldende nationale wetgeving waarin ‚teruggaaf van belasting door een handelaar aan een buitenlandse reiziger op grond van een specifieke bepaling' uitdrukkelijk als een vrijgestelde dienst was vermeld, gewijzigd is?

4) Indien de eerste tot en met de derde vraag ontkennend worden beantwoord, verzetten de artikelen 73 en 78 van de btw-richtlijn zich tegen de praktijk van de belastingdienst van een lidstaat volgens welke de maatstaf van heffing van de btw gevormd wordt door het op de facturen ter inning van de administratiekosten vermelde bedrag exclusief btw, waarover de opsteller van de factuur volgens het besluit van de belastingdienst overeenkomstig de algemene regels btw moet betalen, ondanks het feit dat dit bedrag niet in de door de buitenlandse reiziger betaalde tegenwaarde was opgenomen?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

36 Met zijn eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 1, lid 2, artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 78 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf waarvoor niet in de Unie ingezeten afnemers hebben betaald bij de verwerving van goederen die zij vervolgens naar een plaats buiten de Unie hebben vervoerd, een dienst vormt die onderscheiden en onafhankelijk is van de overeenkomstige vrijgestelde goederenlevering, en als zodanig aan de btw moet worden onderworpen. Indien dit het geval is, vraagt deze rechter zich af of een dergelijke dienst moet worden geacht te zijn vrijgesteld krachtens artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn.

37 In dat verband moet eraan worden herinnerd dat elke handeling voor de toepassing van de btw normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd, zoals blijkt uit artikel 1, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn (arresten van 25 februari 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punt 29; 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punt 20, en 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punt 35).

38 Niettemin moeten, volgens vaste rechtspraak, in bepaalde omstandigheden verschillende formeel onderscheiden prestaties die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende elk als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, worden beschouwd als één enkele handeling wanneer zij niet zelfstandig zijn (arresten van 10 november 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punt 69; 9 maart 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, punt 40, en 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

39 Er is sprake van één enkele prestatie wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert aan of verricht voor de klant, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één, niet te splitsen economische prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen (arresten van 10 november 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punt 70; 9 maart 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, punt 40, en 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Dat is ook het geval wanneer een of meer elementen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl een of meer elementen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Een prestatie wordt met name als bijkomend ten opzichte van een hoofdprestatie beschouwd wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om optimaal gebruik te kunnen maken van de hoofdprestatie van de dienstverrichter (arresten van 10 november 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punt 71, en 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 Het Hof heeft aldus geoordeeld dat een handeling die economisch gezien uit één enkele prestatie bestaat, niet kunstmatig uit elkaar mag worden gehaald omdat anders de functionaliteit van het btw-stelsel zou worden aangetast [arresten van 17 januari 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 31, en 4 mei 2023, Finanzamt X (Blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines), C-516/21, EU:C:2023:372, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

42 In het onderhavige geval heeft het hoofdgeding betrekking op een dienst die bestaat in de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf, verricht door Határ Diszkont ten behoeve van afnemers van buiten de Unie, die goederen hebben verworven waarvan de levering voldoet aan de voorwaarden voor belastingvrijstelling bij uitvoer.

43 Volgens de informatie waarover het Hof beschikt, bestaat deze administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf in het controleren van de geldigheid van het reisdocument van de niet-ingezeten afnemer op het moment van de verkoop, het uitreiken van een formulier voor btw-teruggaaf en een verkoopfactuur, het controleren van het door deze afnemer ingeleverde formulier voor btw-teruggaaf, het nagaan of de door de douane vereiste grensformaliteiten zijn vervuld, en vervolgens het wijzigen, kopiëren en archiveren van de verkoopfactuur. Voorts omvat deze dienst de contante terugbetaling van de door de niet-ingezeten afnemer vooraf betaalde btw, de uitreiking van een door deze afnemer ondertekende kwitantie, een factuur voor de kosten van de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf en een door dezelfde afnemer ondertekende kwitantie, en ten slotte de inning van de contante betaling van deze kosten.

44 De verwijzende rechter is van oordeel dat deze dienst in beginsel een bijkomende dienst is bij de goederenlevering. Niettemin lijkt hij te twijfelen aan de juistheid van deze beoordeling op grond dat de kosten van de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf niet gelijktijdig met de

levering en facturering van de goederen worden geboekt en gefactureerd maar op het moment van btw-teruggaaf, nadat de afnemer de prijs van de goederen heeft betaald en deze naar een derde land heeft uitgevoerd.

45 In het kader van de krachtens artikel 267 VWEU ingevoerde samenwerking is het aan de nationale rechterlijke instanties om te bepalen of de belastingplichtige in een concreet geval één enkele prestatie verricht en om alle definitieve feitelijke vaststellingen dienaangaande te doen. Het is echter de taak van het Hof om die rechterlijke instanties alle uitleggingsgegevens betreffende het Unierecht te verschaffen die nuttig kunnen zijn voor de beslechting van de bij hen aanhangige zaak (arresten van 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punt 23; 17 januari 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punt 33, en 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 In dit verband moet ten eerste worden opgemerkt dat er weliswaar een zekere onderlinge samenhang bestaat tussen de dienst van de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf en de overeenkomstige vrijgestelde goederenlevering, aangezien deze dienst alleen kan worden verricht indien die levering plaatsvindt, maar dat het Hof reeds heeft vastgesteld dat een dergelijk verband op zich niet volstaat om te bepalen of er voor de toepassing van de btw kan worden gesproken van één enkele samengestelde prestatie (zie in die zin arrest van 9 maart 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47 Om meerdere door de belastingplichtige geleverde elementen of handelingen als één enkele prestatie te kunnen beschouwen in de zin van de in punt 39 hierboven aangehaalde rechtspraak van het Hof, moet het onlosmakelijke verband tussen deze elementen of handelingen namelijk noodzakelijkerwijs wederkerig zijn, zodat het ene element of de ene handeling afhangt van het andere element of de andere handeling, en omgekeerd. In het onderhavige geval hangt de goederenlevering, die plaatsvindt voordat de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf is voltooid, echter geenszins af van deze dienst.

48 Bovendien kunnen de dienst van de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf en de overeenkomstige goederenlevering ook worden gescheiden.

49 Uit de gegevens van het dossier waarover het Hof beschikt blijkt dat de dienst van de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf niet de noodzakelijke afronding van de goederenlevering vormt. Indien de afnemer van buiten de Unie de verworven goederen uiteindelijk niet naar een derde land vervoert, is de vrijstelling van artikel 146, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn immers niet op hem van toepassing en kan hij geen aanspraak maken op btw-teruggaaf, maar zal de levering toch geacht worden te hebben plaatsgevonden aangezien de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken aan die afnemer is overgedragen. Hetzelfde geldt wanneer de afnemer van buiten de Unie de goederen naar een plaats buiten de Unie uitvoert, maar hij deze niet aan de grens bij het douanekantoor aanbrengt om aan te tonen dat zij dat grondgebied hebben verlaten. Zelfs indien de btw niet wordt terugbetaald omdat niet is voldaan aan de formele voorwaarden voor de btw-teruggaaf, in voorkomend geval wanneer er geen overtuigend bewijs is dat de goederen het grondgebied van de Unie hebben verlaten, of wanneer de afnemer geen teruggaafverzoek heeft ingediend, zal de levering dus nog steeds hebben plaatsgevonden en zullen de verworven goederen vrij ter beschikking van de afnemer worden gesteld.

50 Uit de voorgaande overwegingen volgt dat niet kan worden aangenomen dat de dienst van de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf en de goederenlevering in het hoofdgeding zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één, niet te splitsen economische prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen, zoals bedoeld in de in punt 39 hierboven aangehaalde rechtspraak.

51 Ten tweede, ervan uitgaande dat de btw-vrijstelling waarop de afnemers van goederen aanspraak kunnen maken wanneer zij gebruikmaken van de dienst van de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf – mits voldaan is aan de wettelijke voorwaarden voor die vrijstelling – door hen wordt gezien als een korting op de aankoopprijs van die goederen, kan deze omstandigheid er echter niet toe leiden dat die dienst als bijkomstig bij de levering van die goederen wordt beschouwd.

52 De activiteit in verband met administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf heeft namelijk een zelfstandig doel ten opzichte van de goederenlevering.

53 Uit het dossier waarover het Hof beschikt, blijkt dat de levering van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde goederen is voltooid en dat de afnemers van buiten de Unie, zonder dat daarvoor enige bijkomende dienst nodig is, het recht hebben verworven om volledig over de van Határ Diszkont gekochte goederen te beschikken en deze, zodra ervoor is betaald, naar een plaats buiten de Unie te vervoeren. Voorts dient de afnemer, die reeds over zijn goed beschikt, een extra stap te ondernemen om na de levering gebruik te kunnen maken van de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf, namelijk door opnieuw naar de winkel van Határ Diszkont te gaan en daar de wettelijk vereiste documenten over te leggen om aanspraak te maken op de vrijstelling bij uitvoer. Derhalve kan niet worden uitgesloten dat een afnemer, nadat hij een goed heeft gekocht, besluit deze dienst niet te gebruiken en dus afziet van teruggaaf van de btw die hij bij de aankoop van dat goed heeft betaald.

54 Overeenkomstig de in punt 40 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak kan de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf dus niet worden beschouwd als een bijkomende dienst bij de goederenlevering, omdat deze dienst niet slechts een middel is om optimaal gebruik te kunnen maken van die levering, maar een doel op zich vormt.

55 Om de verwijzende rechter een volledig antwoord te geven moet, voor de uitlegging van artikel 78 van de btw-richtlijn en overeenkomstig de rechtspraak van het Hof, worden opgemerkt dat niet dezelfde maatstaf van heffing geldt voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf en goederenlevering, aangezien dit zelfstandige handelingen zijn. De kosten in verband met een dergelijke dienst, die voor de afnemer een zelfstandige dienst en een doel op zich vormt, kunnen in de zin van dat artikel 78 dus geen bijkomende kosten van een goederenlevering opleveren (zie in dat verband arrest van 17 januari 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, point 49).

56 Onder voorbehoud van de definitieve beoordelingen die de verwijzende rechter overeenkomstig de in punt 45 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak dient te verrichten, vormt de door Határ Diszkont geleverde administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf derhalve een dienst die onderscheiden en onafhankelijk is van de overeenkomstige goederenlevering, zodat deze op het gebied van de btw het fiscale lot van de goederenlevering niet deelt.

57 Wat de vrijstelling van artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn betreft, moet er meteen aan worden herinnerd dat zij de vrijstelling van artikel 146, lid 1, onder a), van deze richtlijn aanvult en net als deze laatste vrijstelling ertoe strekt te waarborgen dat de betrokken diensten op de plaats van hun bestemming worden belast, namelijk de plaats waar de uitgevoerde producten zullen worden verbruikt (arrest van 29 juni 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punt 19).

58 In dit verband blijkt uit de bewoordingen van artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn dat diensten, met inbegrip van vervoer en met die diensten samenhangende handelingen en met uitzondering van de overeenkomstig de artikelen 132 en 135 vrijgestelde diensten, wanneer die diensten rechtstreeks verband houden met de uitvoer of invoer van goederen die onder artikel 61 en artikel 157, lid 1, onder a), van deze richtlijn vallen, van btw zijn vrijgesteld.

59 Zoals de advocaat-generaal in de punten 61 en 62 van haar conclusie heeft opgemerkt, wijst evenwel niets uit het dossier waarover het Hof beschikt erop dat de in het hoofdgeding uitgevoerde goederen onder een van de in artikel 146, lid 1, onder e), van die richtlijn bedoelde situaties vallen.

60 Ten eerste blijkt uit dit dossier namelijk niet dat de betrokken uitgevoerde goederen overeenkomstig artikel 61 van de btw-richtlijn ofwel zich niet in het vrije verkeer van de Unie bevinden maar bestemd zijn om in een vrije zone of onder de regeling douane-entrepot te worden geplaatst, of zich onder de regeling tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten of onder de regeling extern douanevervoer bevinden, ofwel zich in het vrije verkeer bevinden maar onder de regeling intern douanevervoer zijn geplaatst. Ten tweede blijkt uit dit dossier niet dat artikel 157, lid 1, onder a), van deze richtlijn, dat betrekking heeft op de mogelijkheid voor de lidstaten om vrijstelling te verlenen voor de invoer van goederen die bestemd zijn om onder een ander stelsel van entrepots dan de regeling douane-entrepot te worden geplaatst, relevant is voor de beslechting van het hoofdgeding.

61 Hoe dan ook, zelfs indien de verwijzende rechter zou vaststellen dat op zijn minst sommige van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelingen binnen de werkingssfeer van de in artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn bedoelde situaties vallen, moet eraan worden herinnerd dat het in deze bepaling gestelde vereiste van een rechtstreeks verband tussen de betrokken diensten en de uitvoer van de betrokken goederen met name impliceert dat deze diensten door hun voorwerp tot de daadwerkelijke realisatie van een uitvoerhandeling bijdragen (zie in die zin arrest van 8 november 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

62 Gelet op de kenmerken van de door Határ Diszkont uitgeoefende activiteit in verband met de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf, kan in het onderhavige geval echter niet worden geoordeeld dat deze activiteit bijdraagt tot de daadwerkelijke realisatie van een uitvoerhandeling. De uitvoerhandeling wordt immers volledig door de buitenlandse afnemer gerealiseerd en onafhankelijk van de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf, die geen enkele invloed op het verloop van de uitvoerhandeling heeft en overigens later plaatsvindt, wanneer die uitvoerhandeling reeds is voltooid.

63 Om deze redenen valt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf niet onder de vrijstelling van artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn.

64 Deze conclusie strookt met het vereiste om de bewoordingen waarin de vrijstellingen zijn omschreven, strikt uit te leggen, aangezien deze vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht [zie naar analogie arresten van 7 april 2022, I (Btw-vrijstelling voor ziekenhuisdiensten), C-228/20, EU:C:2022:275, punt 34, en 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

65 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 1, lid 2, artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 78 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf waarvoor niet in de Unie ingezeten afnemers hebben betaald bij de verwerving van goederen die zij vervolgens naar een plaats buiten de Unie hebben vervoerd, een dienst vormt die onderscheiden en onafhankelijk is van de overeenkomstige vrijgestelde goederenlevering, en als zodanig aan de btw moet worden onderworpen. Een dergelijke dienst valt niet onder de vrijstelling van artikel 146, lid 1, onder e), van deze richtlijn.

Tweede vraag

66 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 135, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf waarvoor niet in de Unie ingezeten afnemers hebben betaald bij de verwerving van goederen die zij vervolgens naar een plaats buiten de Unie hebben vervoerd, onder de vrijgestelde handelingen van deze bepaling valt.

67 Wat artikel 135, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn betreft, moet eraan worden herinnerd dat de lidstaten volgens deze bepaling vrijstelling verlenen voor handelingen betreffende „deposito's, rekening-courantverkeer, betalingen, overmakingen, schuldvorderingen, cheques en andere handelspapieren".

68 Zoals het Hof heeft geoordeeld, zijn deze handelingen – waaronder handelingen betreffende „betalingen" of „overmakingen" – financiële handelingen en hebben zij met name betrekking op betalingsinstrumenten die een geldoverdracht impliceren (zie in die zin arrest van 17 december 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

69 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dus dat een dienst slechts als een „handeling betreffende overmakingen" of een „handeling betreffende betalingen" in de zin van artikel 135, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn kan worden aangemerkt, indien hij de juridische en financiële wijzigingen meebrengt die kenmerkend zijn voor de overdracht van een geldsom.

70 Het verrichten van eenvoudige materiële, technische of administratieve handelingen die geen dergelijke wijzigingen meebrengen, valt daarentegen niet onder deze bepaling (arrest van 25 juli 2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

71 Volgens vaste rechtspraak is de feitelijke of potentiële eigendomsoverdracht van de betrokken middelen als gevolg van de handeling in kwestie of het feit dat die handeling de kenmerkende en essentiële functies van een dergelijke overdracht vervult, dus het criterium aan de hand waarvan een handeling die leidt tot een overmaking van geld en juridische en financiële wijzigingen

meebrengt en die onder de vrijstelling van die bepaling valt, kan worden onderscheiden van een handeling zonder deze gevolgen, die derhalve niet onder die vrijstelling valt (arrest van 3 oktober 2019, Cardpoint, C-42/18, EU:C:2019:822, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

72 In het onderhavige geval moet worden vastgesteld dat Határ Diszkont de eigendom van geldmiddelen niet feitelijk of potentieel aan de niet in de Unie ingezeten afnemers heeft overgedragen. Zij heeft zich ertoe beperkt de btw-bedragen over de aankoop van de betrokken goederen in te houden, in afwachting van de documenten die deze afnemers dienden te verstrekken als bewijs dat daadwerkelijk aan de voorwaarden voor de vrijstelling bij uitvoer was voldaan. Nadat haar de relevante documenten waren verstrekt waarmee kon worden vastgesteld dat over deze aankopen geen btw verschuldigd was, heeft zij de overeenkomstige bedragen terugbetaald.

73 Hoewel de door Határ Diszkont verrichte administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf in beginsel gepaard ging met een contante terugbetaling van de btw, moet deze dienst dus niet worden beschouwd als een financiële dienst in de zin van de rechtspraak van het Hof, maar als een administratieve dienst.

74 Op de tweede vraag moet dus worden geantwoord dat artikel 135, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf waarvoor niet in de Unie ingezeten afnemers hebben betaald bij de verwerving van goederen die zij vervolgens naar een plaats buiten de Unie hebben vervoerd, niet onder de vrijgestelde handelingen van deze bepaling valt.

Derde vraag

75 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de belastingdienst achteraf btw heft over bepaalde diensten ingeval deze autoriteit gedurende meerdere jaren de btw-aangiften van de belastingplichtige heeft gecontroleerd en aanvaard zonder te betwisten dat deze diensten als vrijgesteld van btw waren aangemerkt, en hij deze belastingplichtige niet heeft geïnformeerd over de wijziging van de geldende nationale wetgeving waarin deze diensten – in de eerdere versie ervan – uitdrukkelijk als van btw vrijgestelde activiteiten waren vermeld, terwijl die belastingplichtige, na een verzoek om advies op grond van de geldende nationale wetgeving, een antwoord van de belastingdienst heeft ontvangen dat die diensten moesten worden beschouwd als bijkomende kosten van een vrijgestelde goederenlevering die voor de btw-vrijstelling het lot van de hoofdhandeling delen.

76 In dit verband moet eraan worden herinnerd dat het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen volgens vaste rechtspraak een van de grondbeginselen van de Unie is en geldt voor elke nationale autoriteit die met de toepassing van de Unieregels is belast (zie in die zin arresten van 11 juli 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, punt 44, en 16 januari 2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, punt 64 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

77 Hieruit volgt dat de nationale autoriteiten ertoe gehouden zijn om bij de tenuitvoerlegging van de bepalingen van de btw-richtlijn dit beginsel na te leven.

78 Iedere justitiabele bij wie een administratieve autoriteit met door haar gedane precieze toezeggingen gegronde verwachtingen heeft gewekt, kan zich op dat beginsel beroepen (arresten van 9 juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punt 43; 9 juli 2015, Salomie en Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punt 44, en 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punt 90 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

79 In dat verband moet worden nagegaan of de handelingen van de administratieve instantie bij de voorzichtige en bedachtzame marktdeelnemer een redelijk vertrouwen hebben gewekt en, zo ja, of dit vertrouwen gewettigd is (arresten van 9 juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punt 44, en 9 juli 2015, Salomie en Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

80 De administratieve praktijk van de nationale belastingautoriteiten zoals beschreven in de verwijzingsbeslissing, lijkt er niet op te wijzen dat in het hoofdgeding aan die voorwaarden is voldaan.

81 Wat ten eerste het feit betreft dat bij meerdere belastingcontroles niet werd betwist dat de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf als van btw vrijgestelde handeling was aangemerkt, blijkt uit de rechtspraak dat de enkele aanvaarding – zelfs gedurende meerdere jaren – door de nationale belastingdienst van ingediende btw-aangiften die niet de bedragen van bepaalde door de belastingplichtige uitgevoerde handelingen omvatten, niet als een precieze toezegging van deze dienst geldt dat de btw niet op deze handelingen hoefde te worden toegepast, en bij deze belastingplichtige daaromtrent dus geen gewettigd vertrouwen kan doen ontstaan (zie in die zin arrest van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punt 92).

82 Zoals de advocaat-generaal in punt 73 van haar conclusie in essentie heeft opgemerkt, kan het feit dat de nationale belastingautoriteiten gedurende meerdere jaren de btw-aangiften van Határ Diszkont hebben aanvaard zonder bij de belastingcontroles te betwisten dat de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf als van btw vrijgestelde handeling was aangemerkt, a priori – behoudens zeer bijzondere omstandigheden – niet volstaan om bij een normaal voorzichtige en bedachtzame marktdeelnemer een redelijk vertrouwen te wekken dat deze belasting niet van toepassing was op dergelijke handelingen (zie naar analogie arresten van 9 juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punt 46, en 9 juli 2015, Salomie en Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punten 47 en 48).

83 In dat verband komt uit de verwijzingsbeslissing naar voren dat uit de rapporten inzake die controles „duidelijk blijkt" dat de belastingdienst jarenlang heeft geoordeeld dat Határ Diszkont op rechtmatige wijze facturen opstelde waarin de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf als vrijgesteld van btw stond vermeld. De verwijzende rechter verstrekt echter geen nadere gegevens aan de hand waarvan kan worden beoordeeld of deze rapporten een redelijk vertrouwen konden wekken dat deze belasting niet van toepassing was op die dienst.

84 Derhalve moet eraan worden herinnerd dat nauwkeurige, onvoorwaardelijke en onderling overeenstemmende inlichtingen die afkomstig zijn van bevoegde en betrouwbare bronnen, ongeacht de vorm waarin zij worden meegedeeld, nauwkeurige toezeggingen vormen in de zin van de in punt 78 hierboven aangehaalde rechtspraak, die bij een justitiabele gegronde verwachtingen kunnen wekken. Daarentegen kan geen schending van het vertrouwensbeginsel worden aangevoerd wanneer de overheidsinstantie geen specifieke toezeggingen heeft gedaan

(zie in die zin arresten van 14 maart 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, punt 25, en 16 januari 2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, punt 65 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

85 Het is in dat verband aan de verwijzende rechter om na te gaan of de controlerapporten „precieze toezeggingen" in de zin van de in punt 84 hierboven aangehaalde rechtspraak van het Hof bevatten met betrekking tot de fiscale behandeling van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf.

86 Wat ten tweede het feit betreft dat de belastingdienst de belastingplichtige niet heeft geïnformeerd over de wijziging van de geldende nationale wetgeving, volstaat de vaststelling dat een dergelijk verzuim in geen geval een „precieze toezegging" kan vormen in de zin van de in punt 81 hierboven aangehaalde rechtspraak. Voorts is de belastingdienst op grond van bet beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen niet verplicht om belastingplichtigen in kennis te stellen van wijzigingen in de belastingwetgeving die in werking treden, waarvan normaal voorzichtige en bedachtzame marktdeelnemers op de hoogte zouden moeten zijn.

87 Wat ten derde de in het hoofdgeding aan de orde zijnde inlichtingen betreft die de belastingdienst naar aanleiding van het verzoek om advies van Határ Diszkont had verstrekt terwijl de belastingcontrole reeds gestart was, kan worden volstaan met de vaststelling dat dergelijke niet-bindende ex-postinlichtingen, zoals de advocaat-generaal in punt 76 van haar conclusie heeft opgemerkt en ook de verwijzende rechter opmerkt, geen gevolgen konden hebben gehad voor de handelingen die werden gecontroleerd en die Határ Diszkont had uitgevoerd voordat deze inlichtingen aan haar waren verstrekt.

88 Dergelijke van de belastingdienst afkomstige inlichtingen zijn in deze context derhalve irrelevant.

89 Gelet op deze overwegingen moet op de derde vraag worden geantwoord dat het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen aldus moet worden uitgelegd dat het zich er niet tegen verzet dat de belastingdienst achteraf btw heft over bepaalde diensten ingeval deze autoriteit gedurende meerdere jaren de btw-aangiften van de belastingplichtige heeft gecontroleerd en aanvaard zonder te betwisten dat deze diensten als vrijgesteld van btw waren aangemerkt, en hij deze belastingplichtige niet heeft geïnformeerd over de wijziging van de geldende nationale wetgeving waarin deze diensten – in de eerdere versie ervan – uitdrukkelijk als van btw vrijgestelde activiteiten waren vermeld. In deze context is het irrelevant dat de belastingplichtige, na een verzoek om advies op grond van de geldende nationale wetgeving, een niet-bindend ex-postantwoord van de belastingdienst heeft ontvangen dat die diensten moesten worden beschouwd als bijkomende kosten van een vrijgestelde goederenlevering die voor de btw-vrijstelling het lot van de hoofdhandeling delen.

Vierde vraag

90 Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of de artikelen 73 en 78 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de praktijk van de belastingdienst van een lidstaat om de bedragen die worden gefactureerd als tegenprestatie voor de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf, dat wil zeggen de administratiekosten, aan te merken als nettobedragen exclusief btw op basis waarvan de door de opsteller van deze facturen te betalen belasting moet worden berekend.

91 In dit verband moet eraan worden herinnerd dat uit artikel 1, lid 2, en artikel 73 van de btw-richtlijn voortvloeit dat het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs daarvan en dat de maatstaf van heffing alles omvat wat de goederenleverancier of dienstverrichter voor de betrokken handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde. In artikel 78 van deze richtlijn worden de elementen opgesomd die in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen. Volgens artikel 78, eerste alinea, onder a), van die richtlijn moet de btw daarin niet worden opgenomen (arrest van 7 november 2013, Tulică en Plavoșin, C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 32).

92 Overeenkomstig de algemene regel van artikel 73 van de btw-richtlijn is de maatstaf van heffing voor een goederenlevering of een dienstverrichting onder bezwarende titel de daartoe door de belastingplichtige werkelijk ontvangen tegenprestatie. Deze tegenprestatie is dus de subjectieve waarde, dat wil zeggen de werkelijk ontvangen waarde, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde (arrest van 7 november 2013, Tulică en Plavoșin, C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 33).

93 Deze regel moet worden toegepast in overeenstemming met het basisbeginsel van deze richtlijn, namelijk dat het btw-stelsel beoogt enkel de eindverbruiker te belasten (arrest van 7 november 2013, Tulică en Plavoșin, C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34).

94 Zoals de advocaat-generaal in punt 81 van haar conclusie in herinnering heeft gebracht, heeft het Hof bovendien uitdrukkelijk geoordeeld dat uit artikel 78, eerste alinea, onder a), van de btw-richtlijn voortvloeit dat de btw van rechtswege altijd in de overeengekomen prijs begrepen is, zelfs wanneer de belastingplichtige het toepasselijke tarief onjuist heeft bepaald [zie in die zin arrest van 21 maart 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mogelijke correctie in geval van een onjuist tarief), C-606/22, EU:C:2024:255, punt 27].

95 Aangezien het btw-stelsel overeenkomstig het in punt 93 hierboven aangehaalde neutraliteitsbeginsel enkel de eindverbruiker beoogt te belasten, moet de prijs die is overeengekomen tussen deze laatste en de goederenleverancier of de dienstverrichter worden geacht de btw over deze handelingen te omvatten, ongeacht of daarvoor een factuur is opgemaakt [arrest van 21 maart 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mogelijke correctie in geval van een onjuist tarief), C-606/22, EU:C:2024:255, punt 26].

96 Bijgevolg moet de prijs die in het hoofdgeding is overeengekomen voor de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf, te weten 15 % van de terugbetaalde btw, worden beschouwd als een brutoprijs waarin de belasting reeds is begrepen. De maatstaf van heffing waarop vervolgens het btw-tarief zou moeten worden toegepast, zou dienovereenkomstig moeten worden berekend.

97 Zoals de advocaat-generaal in punt 82 van haar conclusie heeft opgemerkt, en in overeenstemming met de in de punten 94 en 95 hierboven aangehaalde rechtspraak van het Hof, doet in dit verband niet ter zake dat de belastingplichtige de betrokken handelingen mogelijk ten onrechte als vrijgesteld heeft beschouwd en daarom meende dat het nultarief op die handelingen van toepassing had moeten zijn.

98 Volgens vaste rechtspraak heeft de inaanmerkingneming van de totaalprijs zonder aftrek van de btw als maatstaf van heffing waarop de btw wordt toegepast, wanneer een verkoopovereenkomst is gesloten zonder dat de btw ter sprake is gekomen en de leverancier de door de belastingdienst

nageheven btw niet op de afnemer kan verhalen, tot gevolg dat de btw op die leverancier drukt, hetgeen niet strookt met het beginsel dat de btw een verbruiksbelasting is die door de eindverbruiker moet worden gedragen (zie in die zin arrest van 7 november 2013, Tulică en Plavoşin, C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 35).

99 De praktijk waarbij dat bedrag in aanmerking wordt genomen als maatstaf van heffing, zou bovendien in strijd zijn met de regel dat de belastingdienst geen hoger bedrag aan btw mag innen dan de belastingplichtige heeft ontvangen (arrest van 7 november 2013, Tulică en Plavoşin, C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

100 Dat zou anders zijn indien de leverancier naar nationaal recht de mogelijkheid zou hebben om de door de belastingdienst nageheven btw op de afnemers te verhalen.

101 In het onderhavige geval blijk echter uit het dossier waarover het Hof beschikt dat Határ Diszkont kennelijk niet de mogelijkheid heeft om de btw over de kosten van de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf die zij van de belastingdienst moet betalen, achteraf door te berekenen aan haar klanten, die bestaan uit niet in de Unie ingezeten particulieren.

102 Gelet op een en ander moet op de vierde vraag worden geantwoord dat de artikelen 73 en 78 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de praktijk van de belastingdienst van een lidstaat om de bedragen die worden gefactureerd als tegenprestatie voor de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf, dat wil zeggen de administratiekosten, aan te merken als nettobedragen exclusief btw ingeval de leverancier zijn dienst als vrijgesteld heeft beschouwd en hij de door de belastingdienst nageheven btw kennelijk niet achteraf kan verhalen op de afnemers van goederen die van btw zijn vrijgesteld.

Kosten

103 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vierde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 1, lid 2, artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 78 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde**

moeten aldus worden uitgelegd dat

de administratieve afhandeling van de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) waarvoor niet in de Europese Unie ingezeten afnemers hebben betaald bij de verwerving van goederen die zij vervolgens naar een plaats buiten de Unie hebben vervoerd, een dienst vormt die onderscheiden en onafhankelijk is van de overeenkomstige vrijgestelde goederenlevering, en als zodanig aan de btw moet worden onderworpen. Een dergelijke dienst valt niet onder de vrijstelling van artikel 146, lid 1, onder e), van deze richtlijn.

2) Artikel 135, lid 1, onder d), van richtlijn 2006/112

moet aldus worden uitgelegd dat

de administratieve afhandeling van de teruggaaf van de btw waarvoor niet in de Europese Unie ingezeten afnemers hebben betaald bij de verwerving van goederen die zij vervolgens naar een plaats buiten de Unie hebben vervoerd, niet onder de vrijgestelde handelingen van deze bepaling valt.

3) Het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen

moet aldus worden uitgelegd dat

het zich er niet tegen verzet dat de belastingdienst achteraf btw heft over bepaalde diensten ingeval deze autoriteit gedurende meerdere jaren de btw-aangiften van de belastingplichtige heeft gecontroleerd en aanvaard zonder te betwisten dat deze diensten als vrijgesteld van btw waren aangemerkt, en hij deze belastingplichtige niet heeft geïnformeerd over de wijziging van de geldende nationale wetgeving waarin deze diensten – in de eerdere versie ervan – uitdrukkelijk als van btw vrijgestelde activiteiten waren vermeld. In deze context is het irrelevant dat de belastingplichtige, na een verzoek om advies op grond van de geldende nationale wetgeving, een niet-bindend ex-postantwoord van de belastingdienst heeft ontvangen dat die diensten moesten worden beschouwd als bijkomende kosten van een vrijgestelde goederenlevering die voor de btw-vrijstelling het lot van de hoofdhandeling delen.

4) De artikelen 73 en 78 van richtlijn 2006/112

moeten aldus worden uitgelegd dat

zij zich verzetten tegen de praktijk van de belastingdienst van een lidstaat om de bedragen die worden gefactureerd als tegenprestatie voor de administratieve afhandeling van de teruggaaf van de btw, dat wil zeggen de administratiekosten, aan te merken als nettobedragen exclusief btw ingeval de leverancier zijn dienst als vrijgesteld heeft beschouwd en hij de door de belastingdienst nageheven btw kennelijk niet achteraf kan verhalen op de afnemers van goederen die van btw zijn vrijgesteld.

ondertekeningen