Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 1 augusti 2025*

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 1.2, 2.1 c och 78 – Undantag för export – Artikel 146.1 b – Leverans av varor som är undantagna från mervärdesskatteplikt – Tjänsten avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt till förmån för köpare som saknar hemvist i Europeiska unionen – Ett enda tillhandahållande – Separata och fristående tillhandahållanden – Tillhandahållandets huvudsakliga eller underordnade karaktär – Undantag från skatteplikt enligt artiklarna 135.1 d och 146.1 e – Skydd för berättigade förväntningar – Beskattningsunderlag”

I mål C-427/23,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Szegedi Törvényszék (Domstolen i Szeged, Ungern) genom beslut av den 3 juli 2023, som inkom till domstolen den 11 juli 2023, i målet

Határ Diszkont Kft.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden I. Jarukaitis samt domarna N. Jääskinen (referent), A. Arabadjiev, M. Condinanzi och R. Frendo,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren I. Illéssy,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 17 oktober 2024,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Ungerns regering, genom D. Csoknyai, Z. Fehér och K. Szíjjártó, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: ungerska.

– Europeiska kommissionen, genom V. Bottka, J. Jokubauskaitė och A. Sipos, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 19 december 2024 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Denna begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 1.2, 2.1 c, 73, 78, 135.1 d och 146.1 e i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) samt av principen om skydd för berättigade förväntningar.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Határ Diszkont Kft (nedan kallat Határ Diszkont) och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (avdelningen för omprövningar och överklaganden vid den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) (nedan kallad avdelningen för överklaganden). Begäran rör nämnda avdelnings beslut att neka undantag från mervärdesskatteplikt för avgiften för administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt till förmån för köpare som saknar hemvist i Europeiska unionen.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.”

4 I artikel 2.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

…

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.

…”

5 I artikel 73 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren

har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

6 I artikel 78 i direktivet föreskrivs följande:

”Följande poster skall ingå i beskattningsunderlaget:

a) Skatter, tullar, avgifter och övriga pålagor, med undantag för själva mervärdesskatten.

b) Bikostnader såsom provisions-, emballage-, transport- och försäkringskostnader som leverantören debiterar förvärvaren.

För tillämpningen av första stycket b får medlemsstaterna anse kostnader som är föremål för ett separat avtal som bikostnader.”

7 I artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

d) Transaktioner, inbegripet förmedling, rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, med undantag av indrivning av fordringar.

…”

8 I artikel 146.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

b) Leverans av varor som av en förvärvare som inte är etablerad inom deras respektive territorium eller för hans räkning försänds eller transporteras ut ur gemenskapen, med undantag av varor som transporteras av förvärvaren själv för utrustning, bunkring eller proviantering av fritidsbåtar och privatflygplan eller andra transportmedel för privat bruk.

…

e) Tillhandahållande av tjänster, inbegripet transporter och transaktioner som har samband med dessa, med undantag av sådana tillhandahållanden av tjänster som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 132 och 135, om tillhandahållandet av tjänster är direkt förbundet med export eller import av varor för vilka bestämmelserna i artikel 61 eller artikel 157.1 a tillämpas.”

9 I artikel 147 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Om den leverans som avses i artikel 146.1 b gäller varor som medförs i resandes personliga bagage, skall undantaget endast gälla om följande villkor är uppfyllda:

a) Den resande är inte etablerad i gemenskapen.

b) Varorna transporteras ut ur gemenskapen före utgången av den tredje månaden efter den månad då leveransen äger rum.

c) Leveransens sammanlagda värde, inklusive mervärdesskatt, överstiger 175 [euro] eller motsvarande värde i nationell valuta, vilket skall fastställas en gång årligen på grundval av omräkningskursen den första arbetsdagen i oktober månad och gälla från och med den 1 januari påföljande år.

Medlemsstaterna får dock undanta en leverans vars sammanlagda värde är lägre än beloppet i första stycket c.

2. I punkt 1 avses med en ”resande som inte är etablerad i gemenskapen” en resande vars hemvist eller stadigvarande vistelseort inte är belägen i gemenskapen. …

Bevis om exporten skall finnas i form av fakturan, eller motsvarande handling, som skall vara påtecknad av det tullkontor där varorna lämnade gemenskapen.

Varje medlemsstat skall till kommissionen översända prov på de stämplar som den använder för det påtecknande som avses i andra stycket. Kommissionen skall vidarebefordra denna information till skattemyndigheterna i de andra medlemsstaterna.”

Ungersk rätt

Mervärdesskattelagen

10 I 70 § punkt 1 i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (2007 års lag nr CXXVII om mervärdesskatt) (*Magyar Közlöny* 2007/155), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”Vid leverans av varor och tillhandahållande av tjänster omfattar beskattningsunderlaget följande:

…

b) uppkomna bikostnader som leverantören av varan eller tillhandahållaren av tjänsten övervältrar på förvärvaren av varan eller mottagaren av tjänsten, särskilt provisionskostnader eller andra förmedlingsavgifter, såsom emballage-, transport- och försäkringskostnader.

…”

11 Enligt 86 § punkt 1 i denna lag är följande undantagna från skatteplikt:

”…

d) tillhandahållande av tjänster som avser betalningar, överföringar, checkar och andra penningfordringar och finansiella instrument, inbegripet förmedling av sådana, med undantag för indrivning av fordringar i sig (aktiv skuld),

e) tillhandahållande av tjänster som avser ungerska och utländska lagliga betalningsmedel, inbegripet förmedling, med undantag av samlarmynt, det vill säga guld-, silver- eller andra metallmynt samt sedlar som vanligtvis inte används som lagligt betalningsmedel eller som är av numismatiskt intresse.

…”

12 I 98 § punkt 1 i mervärdesskattelagen stadgas följande:

”Leverans av varor som skickas med post eller som transporteras ut ur landet till ett land utanför gemenskapen ska undantas från skatteplikt under förutsättning att försändelsen eller transporten

a) genomförs av leverantören själv eller av tredje man för hans räkning;

b) genomförs av förvärvaren själv eller av tredje man som handlar för förvärvarens räkning, om de ytterligare villkor som anges i punkterna 3 och 4 i förevarande paragraf eller i 99 och 100 §§ är uppfyllda.”

13 I 99 § i samma lag föreskrivs följande:

”1. Om förvärvaren är en utländsk resenär och den levererade varan eller de levererade varorna … ingår i dennes personliga bagage eller resebagage, är det för tillämpningen av undantaget i 98 § punkt 1 nödvändigt att

a) ersättningen, inklusive mervärdesskatt, för leveransen av varorna överstiger ett belopp motsvarande 175 euro,

b) den utländske resenären kan styrka sin ställning med hjälp av resehandlingar eller andra handlingar som utfärdats av myndigheter och som erkänns som giltiga i Ungern, och som kan användas för att identifiera personen (nedan gemensamt kallade resehandlingarna),

c) den omständigheten att varorna har lämnat gemenskapens territorium intygas av myndigheten på den plats där varorna har lämnat gemenskapens territorium, genom att denna påtecknar och stämplar den blankett som statens skattemyndighet tillhandahåller eller varje annan blankett som godkänts av den nationella skattemyndigheten och som innehåller de uppgifter som anges i punkt 10 (nedan gemensamt kallade ”blanketten för ansökan om återbetalning av skatten”). Varorna ska uppvisas samtidigt med den originalfaktura som bekräftar att leverans av varorna har skett.

2. För att omfattas av undantaget måste säljaren av varorna, förutom att utfärda en faktura, fylla i en blankett för ansökan om återbetalning av skatten på begäran av den utländska resenären. De uppgifter för identifiering av den utländska resenären som anges på fakturan och på blanketten för ansökan om återbetalning av skatten får inte skilja sig från de uppgifter som anges i resehandlingarna. Den utländska resenären är skyldig att visa upp resehandlingarna för säljaren av varorna. Blanketten för ansökan om återbetalning av skatten får endast innehålla uppgifter om leveransen av varor från en faktura, vilket gör att uppgifterna inte får skilja sig från de uppgifter

som anges i fakturan. Blanketten för ansökan om återbetalning av skatten ska upprättas i tre exemplar av säljaren av varorna, som ska överlämna de två första exemplaren till resenären och förvara det tredje exemplaret i sina egna räkenskaper.

3. När tullmyndigheten intygar att varorna har lämnat gemenskapens territorium enligt punkt 1 c, ska myndigheten från resenären motta det andra exemplaret av blanketten för ansökan om återbetalning av skatten försedd med en påskrift och en stämpel.

4. Undantaget från skatteplikt är avhängigt av följande villkor:

a) att säljaren av varorna innehar det första exemplaret av blanketten för ansökan om återbetalning av skatten med en sådan påskrift och en sådan stämpel som avses i punkt 1 c, och

b) om skatten har tagits ut vid tidpunkten för leveransen av varorna, att säljaren återbetalar skatten till den utländska resenären i enlighet med punkterna 5–8.

5. Den utländska resenären personligen eller ett ombud som agerar i den utländska resenärens namn och för dennes räkning kan begära återbetalning av skatten från säljaren av varan. Om den utländska resenären

a) agerar personligen, är vederbörande skyldig att visa upp sina resehandlingar,

b) inte agerar personligen, ska den person som agerar i den utländska resenärens namn och för dennes räkning bifoga en skriftlig fullmakt utställd på personen.

6. För att erhålla återbetalning av skatten ska den utländska resenären eller dennes ombud

a) överlämna det första exemplaret av blanketten för ansökan om återbetalning av skatten som är försedd med en påskrift och en stämpel i enlighet med punkt 1 c till säljaren av varorna, och

b) visa upp originalfakturan, som intygar leveransen av varorna, för säljaren av varorna.

7. Den skatt som återbetalas ska betalas ut kontant till den utländska resenären i [ungerska] forint. Leverantören av varorna och den utländska resenären kan dock komma överens om en annan valuta och en annan betalningsmetod.

8. Säljaren av varorna ska även försäkra sig om att den faktura som styrker att leveransen av varorna har ägt rum inte ger rätt till återbetalning av skatten på nytt. För det syftet ska uppgiften ’mervärdesskatt reglerad’ skrivas in i originalfakturan, innan den återlämnas [till resenären], och säljaren av varorna ska ta en kopia av fakturan försedd med denna kommentar och spara kopian i sina arkiv.

…”

14 Enligt 102 § punkt 1 i mervärdesskattelagen ska även tillhandahållande av tjänster undantas från skatteplikt om de är direkt kopplade till varor

”…

b) som, i enlighet med reglerna om export, lämnar gemenskapens territorium och denna utförsel har intygats av den myndighet som avses i 98 § punkt 2 led a.

…”

1992 års lag nr LXXIV om mervärdesskatt

15 Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (1992 års lag nr LXXIV om mervärdesskatt) (*Magyar Közlöny* 1992/128), vilken var i kraft till och med den 31 december 2007, omfattade förteckningen över de leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som var undantagna från skatteplikt enligt 30 § punkt 1 i nämnda lag, jämförd med bilaga 2 till lagen, ”återbetalning av skatt till utländska resenärer vilken utförs av näringsidkaren enligt särskilda bestämmelser”.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

16 År 2020 sålde Határ Diszkont olika varor till köpare som saknade hemvist i unionen i bolagets affärslokal i Tompa (Ungern), som ligger nära den serbisk-ungerska gränsen.

17 Det framgår av handlingarna i målet att dessa köpare samma dag exporterade de varor som köpts i Ungern och att kontantfakturorna avseende dessa inköp var försedda med uppgiften ’mervärdesskatt reglerad’. Under perioden efter exporten återbetalade Határ Diszkont hela den fakturerade mervärdesskatten till köparna och utfärdade ett kvitto på utbetalningen med fakturautställarens och mottagarens påskrift.

18 För administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt fakturerade Határ Diszkont dessa köpare utan hemvist i unionen en administrationsavgift på 15 procent av den återbetalade mervärdesskatten. På dagen för återbetalningen av mervärdesskatt utfärdade Határ Diszkont kontantfakturor för administrationsavgiften, och betalningen av denna avgift intygades genom kvitton på mottagandet av betalningen. I sina mervärdesskattedeklarationer inkluderade Határ Diszkont omsättningen från administrationsavgiften såsom ersättning för en tjänst som var undantagen från skatteplikt.

19 Det framgår även av handlingarna i målet att Határ Diszkont hade ett anslag i affärslokalen med information om administrationsavgiften för återbetalning av mervärdesskatt och att utländska köpare muntligen informerades såväl om förekomsten av denna avgift som om beräkningsmetoden.

20 I samband med en skattekontroll av Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (skatte- och tullkontoret i provinsen Bács-Kiskun, som lyder under den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) (nedan kallad skattemyndigheten i första instans) avseende år 2020, försvarade Határ Diszkont ståndpunkten att verksamheten avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt var undantagen från mervärdesskatteplikt. Határ Diszkont ändrade dock vid flera tillfällen sin ståndpunkt beträffande grunden för undantaget.

21 I sitt yttrande över kontrollprotokollet har Határ Diszkont bland annat gjort gällande att administrationsavgiften för återbetalningar av mervärdesskatt kunde anses utgöra vederlag för ett tillhandahållande av finansiella tjänster som är undantagna från skatteplikt enligt 86 § punkt 1

leden d och e i mervärdesskattelagen. Vidare anser Határ Diszkont att det undantag från skatteplikt som föreskrivs för tillhandahållande av tjänster som är direkt förbundna med export av vara, vilket anges i 102 § punkt 1 led b i mervärdesskattelagen, även kunde tillämpas på bolaget i förevarande fall. Határ Diszkont har dessutom förklarat att administrationsavgiften för återbetalningar av mervärdesskatt, i enlighet med de upplysningar som det hade erhållit från Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (avdelningen för relationer med användare och information vid den nationella skatte- och tullmyndighetens huvudkontor, Ungern) (nedan kallad avdelningen för användarrelationer) som svar på en fråga som det hade ställt under kontrollen, ansågs utgöra bikostnader, i den mening som avses i 70 § punkt 1 led b i mervärdesskattelagen, till en leverans av varor som är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt 99 § i denna lag och att de, i egenskap av bikostnader, skulle behandlas på samma sätt som den huvudsakliga transaktionen vad gäller mervärdesskattereglerna.

22 Skattemyndigheten i första instans underkände samtliga de grunder för undantag från skatteplikt som Határ Diszkont hade åberopat och konstaterade i sitt beslut av den 22 juli 2022 att Határ Diszkont hade en mervärdesskatteskuld.

23 I beslutet har myndigheten först prövat huruvida administrationstjänsten avseende återbetalningar av mervärdesskatt kunde betraktas som en tjänst som var underordnad leveransen av varorna och dragit slutsatsen att den utgjorde en fristående tjänst. Skattemyndigheten har bland annat betonat att leveransen av varorna och tillhandahållandet av denna tjänst inte gjordes samtidigt, varför tjänsten inte kunde anses underlätta eller komplettera leveransen av dessa varor. Myndigheten har även understrukit att administrationstjänsten för återbetalningar av mervärdesskatt inte kunde anses utgöra något villkor för leveransen av varorna, vilken genomfördes så snart dessa varor lämnade unionens territorium. Enligt myndigheten underlättade den tjänst som Határ Diszkont tillhandahöll inte heller användningen eller konsumtionen av dessa varor. Tjänsten hade därför inget samband med leveransen av varorna. Myndigheten har dessutom påpekat att Határ Diszkont själv hade behandlat administrationstjänsten för återbetalningar av mervärdesskatt som ett fristående tillhandahållande, eftersom Határ Diszkont inte hade inkluderat avgiften för denna tjänst i beskattningsunderlaget för leveransen av varorna och hade angett på fakturorna ett annat datum för utförandet än leveransdatumet.

24 Vad därefter gäller det undantag från skatteplikt i 86 § punkt 1 leden d och e i mervärdesskattelagen, som motsvarar artikel 135.1 d och e i mervärdesskattedirektivet, har skattemyndigheten i första instans dragit slutsatsen att den tjänst som Határ Diszkont tillhandahöll den utländska resenären var av administrativ art och att den inte kunde betraktas som en redovisningstjänst som var undantagen från skatteplikt i den mening som avses i dessa bestämmelser. Vad för det andra gäller det undantag från skatteplikt för tillhandahållande av tjänster i samband med export av varor som avses i 102 § punkt 1 led b i mervärdesskattelagen, som motsvarar artikel 146.1 led e i mervärdesskattedirektivet, har skattemyndigheten i första instans i huvudsak upprepat att återbetalningen av mervärdesskatt till en utländsk resenär utgjorde en ny transaktion som inte hade direkt samband med leveransen av varor. Skattemyndigheten har slutligen bekräftat att mervärdesskattebeloppet avseende administrationsavgiften skulle fastställas på grundval av det fakturerade beloppet för denna avgift, vilket ansågs utgöra ett nettoskattebelopp.

25 I sitt överklagande av beslutet från skattemyndigheten i första instans har Határ Diszkont gjort gällande att myndighetens slutsatser stred mot 70 § punkt 1 led b, 86 § punkt 1 leden d och e samt 102 § punkt 1 led b i mervärdesskattelagen. Határ Diszkont har även anfört att den omständigheten att skattemyndigheten i första instans och avdelningen för användarrelationer hade gjort olika bedömningar i bolagets fall innebar ett åsidosättande av rättssäkerhetsprincipen.

26 Genom beslut av den 27 oktober 2022 fastställde avdelningen för överklaganden beslutet från skattemyndigheten i första instans och fann att motiveringen var korrekt. I sitt beslut har avdelningen för överklaganden även ansett att de upplysningar som avdelningen för användarrelationer hade lämnat till Határ Diszkont avsåg en fråga som var formulerad i mycket allmänna ordalag och som inte nämnde den väsentliga omständigheten att leveransen av varor och tillhandahållandet av tjänster avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt var helt skilda från varandra och inte gjordes samtidigt, samt att den tjänst som Határ Diszkont tillhandahöll inte krävdes för att återbetala denna skatt.

27 Határ Diszkont överklagade till den hänskjutande domstolen, Szegedi Törvényszék (Domstolen i Szeged, Ungern), och yrkade att beslutet från avdelningen för överklaganden skulle upphävas, med verkan på beslutet från skattemyndigheten i första instans.

28 För det första anser den hänskjutande domstolen, i motsats till avdelningen för överklaganden, att administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt ska betraktas som en underordnad tjänst i förhållande till en leverans som är undantagen från skatteplikt, i den mening som avses i artikel 78 första stycket b i mervärdesskattedirektivet, och att den även utgör ett tillhandahållande av tjänster som är direkt förbundet med export av varor, varför det även är undantaget från mervärdesskatteplikt enligt artikel 146.1 e i detta direktiv.

29 Till stöd för sin ståndpunkt har den hänskjutande domstolen för det första angett att eftersom tjänsten avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt och faktureringen av tillhörande avgift inte kan göras utan leveranser av varor till köpare som saknar hemvist i unionen, är denna administrationstjänst en nödvändig följd av alla leveranser av varor till denna typ av köpare i enlighet med relevanta lagbestämmelser. Den hänskjutande domstolen anser således, även med stöd av de principer som domstolen slog fast i domen av den 10 november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), att det vore konstlat att skilja administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt från motsvarande leveranser av varor.

30 Vad därefter gäller den omständigheten att administrationsavgiften för återbetalningar av mervärdesskatt och leveransen av varor inte görs samtidigt, har den hänskjutande domstolen erinrat om att artikel 78 första stycket b i mervärdesskattedirektivet avser bikostnader som ingår i beskattningsunderlaget, även om denna avgift inte nödvändigtvis uppkommer vid samma tidpunkt som leveransen av de aktuella varorna. Domstolen har redan i domen av den 2 december 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), bekräftat att ”särskild avgift för betalningshantering”, som faktureras separat från de tjänster som denna betalning utgör ersättning för, kan utgöra bikostnader.

31 Vad slutligen gäller det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet avseende tillhandahållande av tjänster som är direkt förbundna med export av varor, anser den hänskjutande domstolen att det direkta samband som krävs enligt denna bestämmelse, såsom det tolkats av domstolen i domen av den 8 november 2018, Cartrans

Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), föreligger när ett tillhandahållande av tjänster har samband med export, i den mening som avses i artikel 78 första stycket b i mervärdesskattedirektivet.

32 För det andra hyser den hänskjutande domstolen tvivel om huruvida den praxis från skattemyndigheten, som under flera år har ansett att de tjänster avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt som Határ Diszkont fakturerat med giltig verkan var undantagna från mervärdesskatteplikt, innan skattemyndigheten begärde retroaktiv betalning av mervärdesskatt för dessa tjänster, utan att först underrätta Határ Diszkont om sin ändrade ståndpunkt, är förenlig med principen om skydd för berättigade förväntningar. Den hänskjutande domstolen vill bland annat få klarhet i huruvida en sådan praxis är förenlig med den praxis från domstolen som följer av domen av den 14 september 2006, Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563).

33 Den hänskjutande domstolen anser dessutom att Határ Diszkont gav en exakt beskrivning av de faktiska omständigheterna till avdelningen för användarrelationer, genom att uttryckligen ange att administrationsavgiften för återbetalningar av mervärdesskatt skulle betalas samtidigt som återbetalningen av mervärdesskatt, och inte vid den tidpunkt då varorna levererades, och att denna myndighet lämnade icke bindande upplysningar till Határ Diszkont som gick stick i stäv mot skattemyndighetens slutsatser i första instans. Den hänskjutande domstolen har understrukit att även om de uppgifter som avdelningen för användarrelationer lämnade under skattekontrollen inte har kunnat påverka Határ Diszkonts beteende, visar de att skattemyndigheten har olika uppfattningar i den omtvistade frågan.

34 För det tredje, med hänsyn till att Határ Diszkont uppenbarligen inte har möjlighet att i efterhand övervältra på köpare utan hemvist i unionen den mervärdesskatt som ska betalas till skattemyndigheten för administrationen för återbetalningar av mervärdesskatt, hyser den hänskjutande domstolen även tvivel vad gäller beslutet från skattemyndigheten i första instans att betrakta dessa kostnader som ett nettoskattebelopp och inte som ett bruttobelopp som inkluderar mervärdesskatt. Den hänskjutande domstolen har hänvisat till domstolens praxis (dom av den 6 oktober 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, och dom av den 15 maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328), enligt vilken beskattningsunderlaget för mervärdesskatt utgörs av det vederlag som faktiskt har erhållits och vars konsekvens är att skattemyndigheten inte kan uppbära ett högre mervärdesskattebelopp än det som den beskattningsbara personen har erhållit.

35 Mot denna bakgrund beslutade Szegedi Törvényszék (Domstolen i Szeged) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Utgör artiklarna 1.2, 2.1 c, 78 och 146.1 e i [mervärdesskattedirektivet] hinder för att en medlemsstat har en praxis som innebär att tjänsten avseende administrationen av återbetalningen av mervärdesskatt till utländska resenärer – vilken omfattar en rad administrativa formaliteter från utfärdande av standardiserade formulär för att ansöka om återbetalning av mervärdesskatt till återbetalningen av denna skatt – för vilken mervärdesskatt ska tas ut och betalas enligt allmänna regler, ska anses utgöra ett fristående tillhandahållande av tjänster som är separat i förhållande till en leverans av varor som är undantagen från mervärdesskatteplikt, i ett fall där uttaget och faktureringen av administrationsavgiften, som motsvarar en procentsats av den mervärdesskatt som ska betalas tillbaka, görs samtidigt som återbetalningen av mervärdesskatten, vid ett annat tillfälle än i samband med leveransen och faktureringen av varorna och efter förvärvarens betalning av vederlaget för varorna och utförsel av dessa varor till ett tredjeland?

2) Om den första frågan ska besvaras nekande, utgör då artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet hinder för att en medlemsstat har en praxis enligt vilken den avgift som tas ut för administrationen av återbetalning av mervärdesskatt till följd av leverans av varor till förmån för utländska resenärer inte ska anses vara undantagen från skatteplikt, på grund av att det är en ’transaktion rörande betalningar eller fordringar’?

3) För det fall den första och den andra frågan ska besvaras nekande, utgör principen om skydd för berättigade förväntningar, som är en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, hinder för att en medlemsstat tillämpar praxis som innebär att den som utfärdar fakturor avseende administrationsavgiften även ska betala mervärdesskatt retroaktivt, trots att skattemyndigheten redan har kontrollerat personen flera gånger under de år som föregick kontrollen och under dessa kontroller har prövat, och inte invänt mot, dennes praxis att anse att administrationsavgiften är undantagen från mervärdesskatt och skattemyndigheten inte har underrättat personen om att medlemsstatens lagstiftning som var i kraft till den 31 december 2007, i vilken ’återbetalning av skatt till utländska resenärer vilken utförs av näringsidkaren enligt särskilda bestämmelser’ uttryckligen nämndes bland de tjänster som är undantagna från skatten, har ändrats?

4) För det fall att den första, den andra och den tredje frågan ska besvaras nekande, utgör då artiklarna 73 och 78 i mervärdesskattedirektivet hinder för att skattemyndigheten i en medlemsstat tillämpar praxis enligt vilken beskattningsunderlaget för mervärdesskatt utgörs av det vederlag som är undantaget från skatteplikt på de fakturor som har utfärdats avseende administrationsavgiften, vilket är ett beskattningsunderlag på vilket den som utfärdar fakturan, enligt beslut från skattemyndigheten, ska betala mervärdesskatt enligt allmänna bestämmelser, trots att det vederlag som de utländska resenärerna har betalat inte omfattar detta belopp?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

36 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 1.2, 2.1 c och 78 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en verksamhet som avser administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt som köpare utan hemvist i unionen har betalat för i samband med förvärv av varor som de därefter har transporterat ut ur unionen utgör ett separat tillhandahållande av tjänster som är fristående i förhållande till leverans av varor som är undantagen från skatteplikt och som sådant måste vara föremål för mervärdesskatt. Om så är fallet vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida ett sådant tillhandahållande av tjänster ska anses vara undantaget från skatteplikt med stöd av artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet.

37 Domstolen erinrar om att varje transaktion i mervärdesskattehänseende i regel ska anses vara separat och fristående såsom framgår av artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet (dom av den 25 februari 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, punkt 29, dom av den 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen och OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 20, och dom av den 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 35).

38 Enligt fast rättspraxis ska flera formellt sett fristående tillhandahållanden, som skulle kunna utföras separat och som därmed var för sig skulle vara skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt, emellertid under vissa omständigheter anses utgöra en enda transaktion när de inte är fristående (dom av den 10 november 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 69, dom av den 9 mars 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, punkt 40, och dom av den 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

39 Det är fråga om ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller handlingar som en beskattningsbar person utför för kunden har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda oskiljaktigt ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att skilja dem åt (dom av den 10 november 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 70, dom av den 9 mars 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, punkt 40, och dom av den 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

40 Så är också fallet när en eller flera delar ska anses utgöra den huvudsakliga tjänsten, medan en eller flera andra delar i stället ska anses som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. En tjänst ska betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst bland annat när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta tillhandahållarens huvudsakliga tjänst (dom av den 10 november 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 71, och dom av den 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

41 Domstolen har slagit fast att en transaktion som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande inte får delas upp på ett konstlat sätt, så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs (dom av den 17 januari 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 31, och dom av den 4 maj 2023, Finanzamt X (Varaktigt installerad utrustning och varaktigt installerade maskiner), C-516/21, EU:C:2023:372, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

42 I förevarande fall rör det nationella målet en tjänst avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt som Határ Diszkont tillhandahåller köpare utan hemvist i unionen, vilka har förvärvat varor vars leverans uppfyller villkoren för att omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs för utförsel.

43 Enligt de uppgifter som domstolen har tillgång till består denna tjänst avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt i att kontrollera giltigheten av den resehandling som en köpare utan hemvist i unionen uppvisar, utfärda en blankett för ansökan om återbetalning av skatten och en faktura avseende försäljningen, kontrollera blanketten för ansökan om återbetalning av skatten som köparen lagt fram för att få mervärdesskatten återbetald och försäkra sig om att tullmyndigheterna har fullgjort de formaliteter som krävs vid gränsen, samt att ändra, kopiera och arkivera fakturan avseende försäljningen. För det andra består tjänsten i att återbetala det kontantbelopp som köpare utan hemvist i unionen har betalat som förskottsbetalning av mervärdesskatt, utfärda ett betalningskvitto som undertecknats av köparen, utfärda en faktura för administrationsavgiften för återbetalningar av mervärdesskatt och ett kvitto på utbetalningen och köparens undertecknande av detta, samt slutligen ta ut betalning kontant av denna avgift.

44 Den hänskjutande domstolen anser att tjänsten i princip utgör en underordnad tjänst i förhållande till leveransen av varor. Den hänskjutande domstolen förefaller emellertid vara osäker på om denna bedömning är välgrundad, eftersom uttaget och faktureringen av administrationsavgiften för återbetalningar av mervärdesskatt inte görs samtidigt som varorna levereras och faktureras, utan vid tidpunkten för återbetalningen av mervärdesskatten, efter det att köparen har betalat priset för varorna och exporterat dem till ett tredjeland.

45 Domstolen erinrar vidare om att det, inom ramen för det samarbete som har införts genom artikel 267 FEUF, ankommer på de nationella domstolarna att avgöra om det i det enskilda fallet är fråga om ett enda tillhandahållande från den beskattningsbara personens sida och att i detta sammanhang göra den slutliga bedömningen av de faktiska omständigheterna. Det ankommer emellertid på domstolen att tillhandahålla de nationella domstolarna alla uppgifter om unionsrättens tolkning som dessa kan behöva när de ska avgöra de mål som anhängiggjorts vid dem (dom av den 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen och OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, punkt 23, dom av den 17 januari 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 33, och dom av den 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

46 Det ska i detta hänseende först påpekas att domstolen, även om det är riktigt att det finns ett visst samband mellan tillhandahållandet av tjänsten avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt och motsvarande leverans av varor som är undantagen från skatteplikt, eftersom tillhandahållandet av denna tjänst förutsätter att det föreligger en sådan leverans, redan har slagit fast att ett sådant samband inte i sig är tillräckligt för att avgöra huruvida det föreligger en enda sammansatt tjänst i mervärdesskattehänseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 mars 2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

47 För att flera delar eller handlingar som utförts av en beskattningsbar person ska kunna anses utgöra ett enda tillhandahållande i den mening som avses i den praxis från domstolen som det erinrats om i punkt 39 ovan, måste det oskiljaktiga sambandet mellan dessa delar eller handlingar nödvändigtvis vara ömsesidigt, så att den ena delen eller handlingen är beroende av den andra och vice versa. I förevarande fall är leveransen av varor, som görs innan tjänsten avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt har slutförts, inte på något sätt beroende av denna tjänst.

48 För övrigt kan tillhandahållandet av tjänsten avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt och motsvarande leverans av varor också skiljas åt.

49 För det första framgår det av handlingarna i målet att tillhandahållandet av tjänsten avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt inte utgör den naturliga följden av leveransen av varor. Om en köpare som saknar hemvist i unionen i slutändan inte transporterar de varor som förvärvats till ett tredjeland, kommer det undantag från skatteplikt som avses i artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet inte att gälla för köparen och vederbörande har inte rätt att begära återbetalning av mervärdesskatt. Leveransen kommer att ändå anses ha genomförts, eftersom rätten att såsom ägare förfoga över varorna har överförts till köparen. Detsamma kommer att gälla om en köpare utan hemvist i unionen exporterar varorna ut från unionens territorium, men inte visar upp dem vid gränsen för tullkontoret för att styrka att de har lämnat unionen. Även om mervärdesskatten inte återbetalas på grund av att de formella villkoren för återbetalning av skatten inte är uppfyllda, i förekommande fall i avsaknad av

övertygande bevis på att varorna har lämnat unionens territorium, eller om köparen inte har lämnat in någon ansökan om återbetalning, har leveransen ändå genomförts och de förvärvade varorna kommer att ställas till köparens fria förfogande.

50 Av det ovan anförda följer att den tjänst avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt och den leverans av varor som är aktuella i det nationella målet inte kan anses ha ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda oskiljaktigt ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att skilja dem åt, i den mening som avses i den rättspraxis som det erinrats om i punkt 39 ovan.

51 För det andra, även om det antas att det undantag från mervärdesskatteplikt som gäller för köpare av varor som använder sig av tjänsten avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt, under förutsättning att de lagstadgade villkoren för detta undantag är uppfyllda, uppfattas av dessa som en rabatt på inköpspriset för dessa varor, kan denna omständighet inte medföra att en sådan tjänst anses vara underordnad leveransen av nämnda varorna.

52 Det framgår nämligen att den verksamhet som avser administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt har ett syfte som är fristående i förhållande till leveransen av varor.

53 Det framgår av handlingarna i målet att leveransen av de varor som är aktuella i det nationella målet har genomförts och att köpare utan hemvist i unionen har fått rätten att fullt ut förfoga över de varor som köpts från Határ Diszkont och att transportera dem ut ur unionen så snart de har betalats, utan att det krävs någon kompletterande tjänst i detta avseende. För att kunna dra nytta av tjänsten avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt efter leveransen, ankommer det på köparen, som redan förfogar över sin egendom, att vidta ytterligare åtgärder genom att åka tillbaka till Határ Diszkonts affärslokal och förse Határ Diszkont med de handlingar som krävs enligt lag för att kunna dra nytta av det undantag som föreskrivs för utförsel. Det kan således inte uteslutas att en köpare, efter att ha förvärvat en vara, beslutar att inte använda denna tjänst och därmed avstår från återbetalningen av den mervärdesskatt som han eller hon betalade vid inköpet.

54 I enlighet med den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 40 i förevarande dom kan tjänsten avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt således inte anses utgöra någon underordnad tjänst i förhållande till leveransen av varor, eftersom den inte endast utgör ett medel för att på bästa sätt dra nytta av denna leverans, utan tjänst i sig.

55 För att ge den hänskjutande domstolen ett fullständigt svar ska det slutligen påpekas att tjänsten avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt och den leverans av varor som är aktuell i det nationella målet, vid tolkningen av artikel 78 i mervärdesskattedirektivet och i enlighet med domstolens praxis, inte omfattas av samma beskattningsunderlag, eftersom de utgör fristående transaktioner. Kostnaderna för en sådan tjänst, som utgör ett fristående tillhandahållande och som kunden efterfrågar i sig, kan således inte, i den mening som avses i artikel 78, utgöra bikostnader till en leverans av varor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 januari 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 49).

56 Med förbehåll för de slutliga bedömningar som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra i enlighet med den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 45 ovan, framgår det således att den tjänst avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt som Határ Diszkont

har tillhandahållit är ett separat tillhandahållande av tjänst som är fristående i förhållande till leveransen av varor, vilket innebär att den tjänsten i mervärdesskattehänseende inte behandlas på samma sätt som leveransen.

57 Inledningsvis erinrar domstolen om att undantaget i artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet kompletterar det undantag som föreskrivs i artikel 146.1 a i samma direktiv, och att det, precis som detta sistnämnda undantag, syftar till att säkerställa att tillhandahållandet av de berörda tjänsterna beskattas på varornas bestämmelseort, det vill säga på den ort där de exporterade varorna ska konsumeras (dom av den 29 juni 2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punkt 19).

58 Det framgår av ordalydelsen i artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet att tillhandahållande av tjänster, inbegripet transporter och transaktioner som har samband med dessa, med undantag av sådana tillhandahållanden av tjänster som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 132 och 135, är undantagna från mervärdesskatteplikt om tillhandahållandet av tjänster är direkt förbundet med export eller import av varor för vilka bestämmelserna i artikel 61 eller artikel 157.1 a tillämpas.

59 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 61 och 62 i sitt förslag till avgörande finns det inte några uppgifter i handlingarna i målet som visar att de varor som har exporterats i förevarande fall omfattas av en av de situationer som avses i artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet.

60 Det framgår nämligen inte av handlingarna i målet att den aktuella exporten avser varor som, i enlighet med artikel 61 i mervärdesskattedirektivet, antingen inte är i fri omsättning i unionen men som är avsedda att placeras i en frizon eller i ett tullager eller som omfattas av ett förfarande för temporär import med fullständig befrielse från importtull eller för extern transitering, eller som är i fri omsättning men som omfattas av förfarandet för unionstransitering. Vidare framgår det inte av handlingarna i målet att artikel 157.1 a i direktivet, som avser medlemsstaternas möjlighet att undanta import av varor som är avsedda att placeras i ett annat lager än tullager från skatteplikt, är relevant för utgången i det nationella målet.

61 Även om den hänskjutande domstolen skulle finna att åtminstone vissa av de transaktioner som är aktuella i det nationella målet omfattas av tillämpningsområdet för de situationer som avses i artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet, ska det under alla omständigheter erinras om att kravet i denna bestämmelse på en direkt förbindelse mellan tillhandahållandet av tjänster och exporten av de berörda varorna bland annat innebär att dessa tillhandahållanden av tjänster genom sitt syfte bidrar till det faktiska genomförandet av exporttransaktionen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

62 Med hänsyn till särdragen hos den verksamhet som Határ Diszkont bedriver i form av administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt, går det i förevarande fall inte att dra slutsatsen att denna verksamhet bidrar till ett faktiskt genomförande av en exporttransaktion. Exporttransaktionen genomförs nämligen helt och hållet av den utländska köparen, oberoende av tjänsten avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt, vilken inte har någon inverkan på genomförandet av denna transaktion och som, för övrigt, görs senare, när transaktionen redan har genomförts.

63 Av dessa skäl omfattas den tjänst avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt som är aktuell i det nationella målet inte av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet.

64 Denna slutsats överensstämmer med kravet på att de uttryck som används för att ange undantagen från skatteplikt ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en beskattningsbar person mot ersättning (se, analogt, dom av den 7 april 2022, I (Undantag från mervärdesskatt för sjukhustjänster), C-228/20, EU:C:2022:275, punkt 34, och dom av den 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

65 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 1.2, 2.1 c och 78 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en verksamhet som avser administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt som köpare utan hemvist i unionen har betalat för i samband med förvärv av varor som de därefter har transporterat ut ur unionen utgör ett separat tillhandahållande av tjänster som är fristående i förhållande till leveransen av varor som är undantagen från skatteplikt och som sådant ska vara föremål för mervärdesskatt. Ett sådant tillhandahållande av tjänster omfattas inte av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 146.1 e i direktivet.

Den andra frågan

66 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en verksamhet som avser administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt som betalats av köpare utan hemvist i unionen vid förvärv av varor som de därefter har transporterat ut ur unionen omfattas av de transaktioner som är undantagna från skatteplikt i den mening som avses i denna bestämmelse.

67 Enligt artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna undanta transaktioner rörande bland annat ”spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev” från skatteplikt.

68 Såsom domstolen har slagit fast omfattas dessa transaktioner, även de som avser ”betalningar” eller ”överföringar”, av området för finansiella transaktioner och avser bland annat betalningsinstrument som medför överföring av pengar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 december 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

69 Det framgår av domstolens praxis att ett tillhandahållande av tjänster endast kan kvalificeras som ”transaktion … rörande överföringar” eller ”transaktion … rörande betalningar” i den mening som avses i artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet, om det medför rättsliga och ekonomiska förändringar som kännetecknar överföringen av ett penningbelopp.

70 Denna bestämmelse omfattar däremot inte tillhandahållande av tjänster som enbart är materiella, tekniska eller administrativa som inte medför några sådana ändringar (dom av den 25 juli 2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

71 Det följer av fast rättspraxis att det relevanta kriteriet för att göra en åtskillnad mellan transaktioner som innebär en överföring av medel och att det sker rättsliga och ekonomiska förändringar, vilka omfattas av det berörda undantaget från skatteplikt, och transaktioner som

inte har sådana verkningar och således inte omfattas av undantaget, är om den berörda transaktionen faktiskt eller potentiellt överför äganderätten till medlen i fråga eller huruvida den har som följd att de specifika och väsentliga funktionerna för en sådan överföring fullgörs (dom av den 3 oktober 2019, Cardpoint, C-42/18, EU:C:2019:822, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

72 I förevarande fall kan det konstateras att Határ Diszkont inte faktiskt eller potentiellt har överfört äganderätten till medel till köpare utan hemvist i unionen. Bolaget begränsade sig till att behålla mervärdesskattebeloppen avseende inköpen av de aktuella varorna i avvaktan på att dessa köpare skulle lämna in handlingar som visade att villkoren för undantag från skatteplikt vid utförsel faktiskt var uppfyllda. När den relevanta dokumentationen väl hade tillhandahållits Határ Diszkont och det hade klargjorts att ingen mervärdesskatt skulle betalas för dessa inköp, återbetalade bolaget de motsvarande beloppen.

73 Även om den tjänst avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt som Határ Diszkont tillhandahöll i princip innefattade en återbetalning av kontantbelopp, ska denna tjänst inte betraktas som en ekonomisk tjänst i den mening som avses i domstolens praxis, utan som en administrativ tjänst.

74 Den andra frågan ska således besvaras enligt följande. Artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en verksamhet som avser administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt som betalats av köpare utan hemvist i unionen vid förvärv av varor som de därefter har transporterat ut ur unionen inte omfattas av de transaktioner som är undantagna från skatteplikt i den mening som avses i denna bestämmelse.

Den tredje frågan

75 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida principen om skydd för berättigade förväntningar ska tolkas så, att den utgör hinder för att skattemyndigheten i efterhand påför mervärdesskatt med avseende på vissa tillhandahållanden av tjänster, när skattemyndigheten under flera år har kontrollerat och godtagit den beskattningsbara personens mervärdesskattedeklarationer utan att ifrågasätta kvalificeringen av dessa tillhandahållanden som tjänster som är undantagna från mervärdesskatteplikt och inte har underrättat den beskattningsbara personen om ändringen av den gällande nationella lagstiftningen, vilken, i dess tidigare lydelse, uttryckligen tog upp dessa tillhandahållanden bland de verksamheter som var undantagna från mervärdesskatteplikt och då den beskattningsbara personen, efter en begäran om förhandsbesked enligt gällande nationell lagstiftning, erhöll svar från skattemyndigheten, enligt vilket samma tillhandahållanden skulle betraktas som bikostnader till en från skatteplikt undantagen leverans av varor som skulle behandlas på samma sätt som den huvudsakliga transaktionen vad gäller systemet med undantag från mervärdesskatteplikt.

76 Härvidlag erinrar domstolen om att principen om skydd för berättigade förväntningar, enligt fast rättspraxis, utgör en del av unionens rättsordning och gäller för varje nationell myndighet som ska tillämpa unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, punkt 44, och dom av den 16 januari 2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, punkt 64 och där angiven rättspraxis).

77 Härav följer att de nationella myndigheterna vid genomförandet av mervärdesskattedirektivet är skyldiga att iaktta denna princip.

78 Rätten att åberopa denna princip tillkommer varje enskild person hos vilken en förvaltningsmyndighet har väckt grundade förhoppningar genom att ge vederbörande tydliga försäkringar (dom av den 9 juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punkt 43, dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 44, och dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 90 och där angiven rättspraxis).

79 Det ska i detta hänseende undersökas huruvida en förvaltningsmyndighets åtgärder har gett upphov till rimliga förväntningar hos en försiktig och medveten ekonomisk aktör, och om så är fallet huruvida dessa förväntningar är berättigade (dom av den 9 juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punkt 44, och dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

80 Såsom de nationella skattemyndigheternas praxis har beskrivits i beslutet om hänskjutande förefaller denna emellertid inte visa att dessa villkor är uppfyllda i det nationella målet.

81 Vad för det första gäller den omständigheten att det vid flera skattekontroller inte har ifrågasatts att den verksamhet som avser administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt ska kvalificeras som transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt, framgår det av rättspraxis att enbart den omständigheten att den nationella skattemyndigheten, även under flera år, har godtagit mervärdesskattedeklarationer, vilka inkluderar belopp som hänför sig till vissa transaktioner som den beskattningsbara personen har utfört, inte utgör en tydlig försäkran från denna myndighet om att mervärdesskatt inte ska betalas för dessa transaktioner och kan således inte ge upphov till berättigade förväntningar i detta avseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 92).

82 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 73 i sitt förslag till avgörande kan den omständigheten att de nationella skattemyndigheterna under flera år har godtagit Határ Diszkonts mervärdesskattedeklarationer utan att under skattekontrollerna ifrågasätta kvalificeringen av dessa transaktioner som transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt i princip inte ge upphov till rimliga förväntningar på att dessa transaktioner är undantagna från skatteplikt hos en försiktig och medveten ekonomisk aktör (se, analogt, dom av den 9 juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punkt 46, och dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkterna 47 och 48).

83 Det framgår av beslutet om hänskjutande att protokollen från dessa skattekontroller ”tydligt visar” att skattemyndigheten under flera år ansett att Határ Diszkont lagligen utfärdade fakturor som var undantagna från mervärdesskatteplikt för tjänsten avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt. Den hänskjutande domstolen har emellertid inte lämnat några närmare uppgifter som gör det möjligt att bedöma huruvida dessa protokoll kunde ge upphov till rimliga förväntningar på att tjänsten skulle undantas från denna skatteplikt.

84 Domstolen erinrar således om att tydliga, ovillkorliga och samstämmiga uppgifter från en behörig och tillförlitlig källa, oavsett i vilken form de har lämnats, utgör tydliga försäkringar, i den mening som avses i den rättspraxis som det hänvisas till i punkt 78 i förevarande dom, som kan väcka grundade förhoppningar hos en enskild. Däremot kan ingen med framgång göra gällande att denna princip har åsidosatts om administrationen inte har gett vederbörande några tydliga

försäkringar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 mars 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, punkt 25, och dom av den 16 januari 2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, punkt 65 och där angiven rättspraxis).

85 Det ankommer i detta avseende på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida protokollen från kontrollerna innehöll ”tydliga försäkringar”, i den mening som avses i domstolens praxis i punkt 84 ovan, om den skattemässiga behandlingen av den tjänst avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt som är aktuell i det nationella målet.

86 För det andra, vad beträffar den omständigheten att det inte gavs någon information om att det hade gjorts ändringar i medlemsstatens gällande lagstiftning, räcker det att konstatera att en sådan underlåtenhet under inga omständigheter kan utgöra någon ”tydlig försäkran” i den mening som avses i den rättspraxis som det hänvisats till i punkt 81 i denna dom. Vidare medför principen om skydd för berättigade förväntningar inte någon skyldighet för skattemyndigheten att underrätta de beskattningsbara personerna om ändringar i skattelagstiftningen som träder i kraft och som normalt försiktiga och medvetna ekonomiska aktörer borde känna till.

87 Vad för det tredje gäller de upplysningar som lämnats av den aktuella skattemyndigheten efter Határ Diszkonts begäran om förhandsbesked, trots att skattekontrollen redan pågick, räcker det att konstatera, såsom generaladvokaten har angett i punkt 76 i sitt förslag till avgörande och såsom även den hänskjutande domstolen har påpekat, att sådana icke bindande upplysningar i efterhand inte kunde ha någon inverkan på de transaktioner som var föremål för denna kontroll och som Határ Diszkont hade genomfört innan dessa upplysningar lämnades till bolaget.

88 Sådana upplysningar från skattemyndigheten saknar således relevans i detta sammanhang.

89 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Principen om skydd för berättigade förväntningar ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att skattemyndigheten i efterhand påför mervärdesskatt med avseende på vissa tillhandahållanden av tjänster, för det fall att skattemyndigheten under flera år har kontrollerat och godtagit den beskattningsbara personens mervärdesskattedeklarationer utan att ifrågasätta kvalificeringen av dessa tillhandahållanden som tjänster som är undantagna från mervärdesskatteplikt och inte har underrättat den beskattningsbara personen om ändringen av den gällande nationella lagstiftningen, i vilken, i dess tidigare lydelse, nämnda tillhandahållanden uttryckligen angavs som transaktioner som var undantagna från mervärdesskatteplikt. I detta sammanhang saknar det betydelse att den beskattningsbara personen, till följd av en begäran om förhandsbesked som framställts inom ramen för gällande nationell lagstiftning, erhöll ett svar ”i efterhand”, vilket inte var bindande för skattemyndigheten, enligt vilket samma tillhandahållanden skulle betraktas som bikostnader till en leverans av varor som var undantagen från skatteplikt och skulle behandlas på samma sätt som den huvudsakliga transaktionen vad gäller systemet med undantag från mervärdesskatteplikt.

Den fjärde frågan

90 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 73 och 78 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för att skattemyndigheten i en medlemsstat tillämpar en praxis som innebär att de belopp som faktureras som vederlag för en tjänst avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt, det vill säga administrationsavgiften, utgör nettobelopp som inte inkluderar mervärdesskatt, på grundval av vilka den skatt som ska betalas av fakturautställaren ska beräknas.

91 Domstolen erinrar härvid om att det av artiklarna 1.2 och 73 i mervärdesskattedirektivet följer att principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt består i att tillämpa en allmän konsumtionsskatt på varor och tjänster som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, och att beskattningsunderlaget ska omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller ska erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner. I artikel 78 i direktivet anges ett antal poster som ska ingå i beskattningsunderlaget. Enligt artikel 78 första stycket a i direktivet ska mervärdesskatt inte ingå i underlaget (dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin, C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 32).

92 Enligt den allmänna bestämmelsen i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet utgörs beskattningsunderlaget, vid leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst mot vederlag, av den faktiska ersättning som den beskattningsbara personen erhåller. Denna ersättning utgör det subjektiva värdet, det vill säga det värde som faktiskt har erhållits, och inte ett värde som uppskattas enligt objektiva kriterier (dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin, C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 33).

93 Denna bestämmelse ska tillämpas i överensstämmelse med den grundläggande principen i direktivet, som består i att mervärdesskattesystemet avser att enbart belasta slutkonsumenten (dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin, C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 34).

94 Vidare har domstolen, såsom generaladvokaten har erinrat om i punkt 81 i sitt förslag om förhandsavgörande, uttryckligen slagit fast att artikel 78 första stycket a i mervärdesskattedirektivet får till följd att mervärdesskatten alltid ingår i det avtalade priset, även om den beskattningsbara personen har gjort fel vid fastställandet av den tillämpliga skattesatsen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 mars 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Möjlighet att göra en rättelse vid fel skattesats), C-606/22, EU:C:2024:255, punkt 27).

95 Med hänsyn till att mervärdesskattesystemet, i enlighet med den princip om mervärdesskattens neutralitet om vilken det erinrats i punkt 93 ovan, endast är avsett att belasta slutkonsumenten, ska det pris som överenskommits mellan slutkonsumenten och leverantören av varor eller tillhandahållaren av tjänster nämligen anses inkludera den mervärdesskatt som påförts med avseende på dessa transaktioner, oavsett om det för dessa har utfärdats fakturor eller inte (dom av den 21 mars 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Möjlighet att göra en rättelse vid fel skattesats), C-606/22, EU:C:2024:255, punkt 26).

96 Följaktligen ska det pris som avtalats i det nationella målet för tjänsten avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt, det vill säga 15 procent av den återbetalda mervärdesskatten, betraktas som ett bruttopris som redan inkluderar skatten. Det beskattningsunderlag på vilket mervärdesskattesatsen därefter ska tillämpas bör följaktligen beräknas i enlighet därmed.

97 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 82 i sitt förslag till avgörande och i enlighet med den praxis från domstolen som det erinrats om i punkterna 94 och 95 ovan, är den omständigheten att den beskattningsbara personen eventuellt felaktigt ansåg att de aktuella transaktionerna var undantagna från skatteplikt, och att den mervärdesskattesats som är tillämplig på dessa transaktioner följaktligen borde ha varit noll, inte relevant i det avseendet.

98 Det följer av fast rättspraxis att när ett avtal om överlåtelse har ingåtts utan att något har angetts om mervärdesskatten – i en situation där leverantören enligt nationell rätt inte av förvärvaren kan återfå den mervärdesskatt som skattemyndigheten kräver i efterhand – skulle det förhållandet att det fullständiga priset utan avdrag för mervärdesskatt utgör det underlag på vilket mervärdesskatten ska tillämpas leda till att mervärdesskatten kommer att belasta leverantören och skulle därmed strida mot principen att mervärdesskatt är en konsumtionsskatt som ska bäras av slutkonsumenten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin, C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 35).

99 Ett sådant beaktande skulle för övrigt strida mot principen att skattemyndigheten inte kan erhålla ett större mervärdesskattebelopp än det som den beskattningsbara personen har uppburit (dom av den 7 november 2013, Tulică och Plavoşin, C-249/12 och C-250/12, EU:C:2013:722, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

100 Det förhåller sig däremot annorlunda om leverantören enligt nationell rätt har möjlighet att från förvärvarna återfå den mervärdesskatt som skattemyndigheten senare kräver.

101 I förevarande fall framgår det av handlingarna i målet att det är uppenbart att Határ Diszkont inte har möjlighet att på sina kunder, som är enskilda som inte är bosatta i unionen, i efterhand övervältra mervärdesskatt avseende den administrationsavgift för återbetalning av mervärdesskatt som skattemyndigheten har ålagt bolaget att betala.

102 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den fjärde frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 73 och 78 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för att skattemyndigheten i en medlemsstat tillämpar en praxis som innebär att de belopp som faktureras som vederlag för en tjänst avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt, det vill säga administrationsavgiften, utgör nettobelopp som inte inkluderar mervärdesskatt för det fall att leverantören har ansett att tjänsten är undantagen från skatteplikt och det är uppenbart att det är omöjligt för denne att i efterhand från köpare av varor som är undantagna från mervärdesskatteplikt återfå det mervärdesskattebelopp som skattemyndigheten kräver.

Rättegångskostnader

103 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **Artiklarna 1.2, 2.1 c och 78 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt**

ska tolkas så,

att en verksamhet som avser administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt till förmån för köpare som saknar hemvist i Europeiska unionen har betalat för i samband med förvärv av varor som de därefter har transporterat ut ur unionen utgör ett separat tillhandahållande av tjänster som är fristående i förhållande till leverans av varor som

är undantagen från skatteplikt och som sådant ska vara föremål för mervärdesskatt. Ett sådant tillhandahållande av tjänster omfattas inte av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 146.1 e i direktivet.

2) Artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet

ska tolkas så,

att en verksamhet som avser administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt som betalas av köpare utan hemvist i unionen vid förvärv av varor som de därefter har transporterat ut ur unionen inte omfattas av de transaktioner som är undantagna från skatteplikt som avses i denna bestämmelse.

3) Principen om skydd för berättigade förväntningar ska tolkas så,

att den inte utgör hinder för att skattemyndigheten retroaktivt påför mervärdesskatt med avseende på vissa tillhandahållanden av tjänster, för det fall att skattemyndigheten under flera år har kontrollerat och godtagit den beskattningsbara personens mervärdesskattedeklarationer utan att ifrågasätta kvalificeringen av dessa tillhandahållanden som tjänster som är undantagna från mervärdesskatt och inte har underrättat den beskattningsbara personen om ändringen av den gällande nationella lagstiftningen, i vilken, i dess tidigare lydelse, nämnda tillhandahållanden uttryckligen angavs som transaktioner som var undantagna från mervärdesskatteplikt. I detta sammanhang saknar det betydelse att den beskattningsbara personen, till följd av en begäran om förhandsbesked som framställts inom ramen för gällande nationell lagstiftning, erhöll ett svar ”i efterhand”, vilket inte var bindande från skattemyndigheten, enligt vilket samma tillhandahållanden skulle betraktas som bikostnader till en leverans av varor som var undantagen från skatteplikt och som skulle behandlas på samma sätt som den huvudsakliga transaktionen vad gäller systemet med undantag från mervärdesskatteplikt.

4) Artiklarna 73 och 78 i direktiv 2006/112

ska tolkas så,

att de utgör hinder för att skattemyndigheten i en medlemsstat tillämpar en praxis som innebär att de belopp som faktureras som vederlag för en tjänst avseende administrationen av återbetalningar av mervärdesskatt, det vill säga administrationsavgiften, utgör nettobelopp som inte inkluderar mervärdesskatt för det fall att leverantören har ansett att tjänsten är undantagen från skatteplikt och det är uppenbart att det är omöjligt för denne att från köpare av varor som är undantagna från mervärdesskatteplikt i efterhand återfå det mervärdesskattebelopp som skattemyndigheten kräver.

Underskrifter