Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

1 päivänä elokuuta 2025 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 1 artiklan 2 kohta, 2 artiklan 1 kohdan c alakohta ja 78 artikla – Maastaviennin verovapautukset – 146 artiklan 1 kohdan b alakohta – Verosta vapautettu tavaran luovutus – Euroopan unionin ulkopuolella asuville ostajille suoritettavien arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelu – Yhtenä kokonaisuutena pidettävä suoritus – Erilliset ja itsenäiset suoritukset – Pääasiallinen tai liitännäinen suoritus – 135 artiklan 1 kohdan d alakohdan ja 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaiset vapautukset – Luottamuksensuoja – Veron peruste

Asiassa C-427/23,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Szegedi Törvényszék (Szegedin alioikeus, Unkari) on esittänyt 3.7.2023 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 11.7.2023, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Határ Diszkont Kft.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja I. Jarukaitis sekä tuomarit N. Jääskinen (esittelevä tuomari), A. Arabadjiev, M. Condinanzi ja R. Frendo,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies I. Illéssy,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 17.10.2024 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Unkarin hallitus, asiamiehinään D. Csoknyai, Z. Fehér ja K. Szíjjártó,

– Euroopan komissio, asiamiehinään V. Bottka, J. Jokubauskaitė ja A. Sipos,

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

kuultuaan julkisasiamiehen 19.12.2024 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 1 artiklan 2 kohdan, 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan, 73 ja 78 artiklan, 135 artiklan 1 kohdan d alakohdan ja 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan sekä luottamuksensuojan periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Határ Diszkont Kft. (jäljempänä Határ Diszkont) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (kansallisen vero- ja tullihallinnon muutoksenhakuosasto, Unkari; jäljempänä muutoksenhakuosasto) ja jossa on kyse siitä, että viimeksi mainittu kieltäytyi myöntämästä Euroopan unionin ulkopuolella asuville ostajille vapautusta arvonlisäveron palautusten hallinnoinnista aiheutuneisiin kuluihin sisältyvästä arvonlisäverosta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.”

4 Direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta;

– –

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

– –”

5 Mainitun direktiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

6 Saman direktiivin 78 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Veron perusteeseen on sisällytettävä seuraavat erät:

a) verot, tullit, tuontimaksut ja muut maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa;

b) sivukustannukset, kuten luovuttajan hankkijalta veloittamat provisio-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuskustannukset.

Sovellettaessa ensimmäisen kohdan b alakohtaa jäsenvaltiot voivat pitää sivukustannuksina erilliseen sopimukseen perustuvia kustannuksia.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

d) liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat talletus- ja käyttötilejä, maksuja, tilisiirtoja, saamisia, shekkejä ja muita siirrettäviä asiakirjoja, lukuun ottamatta saamisten perimistä;

– –”

8 Direktiivin 146 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

b) jäsenvaltion alueelle sijoittautumattoman hankkijan toimesta tai tämän puolesta yhteisön ulkopuolelle lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutukset, lukuun ottamatta hankkijan itse kuljettamia tavaroita, jotka käytetään huvialusten ja yksityislentokoneiden tai muiden yksityiskäytössä olevien kulkuneuvojen varustamiseen, polttoaineen tankkaukseen ja varastojen täydennykseen;

– –

e) palvelujen suoritukset, mukaan lukien kuljetukset ja liitännäiset liiketoimet, lukuun ottamatta 132 ja 135 artiklan mukaisesti verosta vapautettuja palvelujen suorituksia, kun ne liittyvät välittömästi maastavientiin tai sellaisten tavaroiden maahantuontiin, joihin sovelletaan 61 artiklassa ja 157 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettyjä toimenpiteitä.”

9 Direktiivin 147 artiklan sanamuoto on seuraava:

”1. Jos 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettu tavaroiden luovutus koskee matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissa kuljetettavia tavaroita, tämä vapautus voidaan myöntää vain, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) matkustaja ei ole sijoittautunut yhteisöön;

b) tavarat kuljetetaan yhteisön ulkopuolelle kolmen kuukauden kuluessa siitä kuukaudesta, jona luovutus toteutettiin;

c) luovutuksen kokonaisarvo, arvonlisävero mukaan lukien, on yli 175 euroa tai sen vasta-arvo kansallisena valuuttana, vahvistettuna kerran vuodessa soveltaen lokakuun ensimmäisenä työpäivänä voimassa ollutta muuntokurssia seuraavan vuoden tammikuun 1 päivästä.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin vapauttaa verosta luovutuksen, jonka kokonaisarvo on 1 kohdan c alakohdassa säädettyä määrää pienempi.

2. Edellä 1 kohdassa matkustajalla, joka ei ole sijoittautunut yhteisöön, tarkoitetaan matkustajaa, jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka ei ole yhteisössä – –.

Vienti osoitetaan esittämällä lasku tai laskun sijasta tosite, jonka se tullitoimipaikka on vahvistanut, jonka kautta tavarat on viety yhteisöstä.

Kunkin jäsenvaltion on toimitettava komissiolle sellaisten leimasimien leimanäytteet, joita se käyttää antaessaan toisessa alakohdassa mainitun vahvistusmerkinnän. Komissio toimittaa tämän tiedon muiden jäsenvaltioiden veroviranomaisille.”

Unkarin oikeus

Arvonlisäverolaki

10 Arvonlisäverosta vuonna 2007 annetun lain nro CXXVII (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény; Magyar Közlöny 2007/155), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 70 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden luovutuksen ja palvelujen suorituksen veron perusteeseen sisältyvät:

– –

b) sivukustannukset, jotka tavaran luovuttaja tai palvelun suorittaja on vyöryttänyt tavaran hankkijalle tai palvelun vastaanottajalle, erityisesti: provisiot tai muun tyyppiset välitys-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuspalveluista aiheutuvat kulut;

– –”

11 Kyseisen lain 86 §:n 1 momentin mukaan verosta vapautetaan

”– –

d) palvelujen suoritukset, jotka liittyvät käyttötileihin, talletustileihin ja asiakastileihin, maksuihin, tilisiirtoihin, sekkeihin, muihin käteissaataviin ja rahoitusvälineisiin, mukaan lukien välitys, lukuun ottamatta itse (maksamattomien) saamisten perintää;

e) palvelut, jotka liittyvät unkarilaisiin ja ulkomaisiin laillisiin maksuvälineisiin, mukaan lukien välitys, lukuun ottamatta keräilykolikoita ja -seteleitä eli kultaa, hopeaa tai muuta metallia olevia kolikoita sekä seteleitä, joita ei tavallisesti käytetä laillisina maksuvälineinä tai jotka ovat numismaattisesti arvokkaita;

_ _”

12 Mainitun lain 98 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Unkarista Euroopan yhteisön ulkopuoliseen valtioon postitse lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutukset ovat vapautettuja arvonlisäverosta, edellyttäen, että lähettämisen tai kuljettamisen

a) suorittaa luovuttaja itse tai hänen lukuunsa toimiva kolmas

b) suorittaa ostaja itse tai hänen lukuunsa toimiva kolmas, jos tämän pykälän 3 ja 4 momentissa tai tämän lain 99 ja 100 §:ssä asetetut lisäedellytykset täyttyvät.”

13 Saman lain 99 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Kun ostaja on ulkomainen matkustaja ja luovutetut tavarat kuuluvat henkilökohtaisiin tavaroihin tai matkatavaroihin, 98 §:n 1 momentissa tarkoitetun vapautuksen soveltamisen edellytyksenä on, että

a) luovutuksen arvo, vero mukaan lukien, on yli 175:tä euroa vastaava määrä,

b) ulkomainen matkustaja osoittaa asemansa matkustusasiakirjoilla tai muilla Unkarin tunnustamilla virallisilla asiakirjoilla, joilla voidaan todeta henkilön henkilöllisyys (jäljempänä yhdessä matkustusasiakirjat),

c) viranomainen todistaa tavaroiden Euroopan yhteisöstä alueelta poistumisen paikassa, että ne ovat lähteneet Unkarista, valtion verohallinnon tätä tarkoitusta varten toimittamaan lomakkeeseen tai johonkin muuhun veroviranomaisen hyväksymään, 10 momentissa säädetyt tiedot sisältävään lomakkeeseen (jäljempänä yhdessä arvonlisäveron palauttamishakemusta koskeva lomake) laitetulla hyväksymismerkinnällä ja leimalla ja valvoo, että samaan aikaan on esitetty tavarat ja tavaroiden luovutuksen toteutumisen vahvistava alkuperäinen lasku.

2. Vapautuksen saamiseksi tavaroiden myyjän on laskun laatimisen lisäksi täytettävä arvonlisäveron palauttamishakemusta koskeva lomake ulkomaisen matkustajan pyynnöstä. Laskussa ja arvonlisäveron palauttamishakemuksessa esiintyvien matkustajan tunnistamistietojen on oltava samat kuin matkustusasiakirjoissa. Ulkomaisen matkustajan on esitettävä matkustusasiakirjat tavaroiden myyjälle. Arvonlisäveron palauttamishakemus saa sisältää ainoastaan yhdellä laskulla olevien tavaroiden luovutusta koskevat tiedot, joiden on oltava samat kuin laskussa. Tavaroiden myyjä laatii veron palauttamishakemusta koskevan lomakkeen kolmena kappaleena, antaa kaksi ensimmäistä kappaletta matkustajalle ja säilyttää kolmannen kappaleen omaa kirjanpitoaan varten.

3. Kun tulliviranomainen vahvistaa 1 momentin c alakohdassa tarkoitetun tavaroiden poistumisen, se ottaa matkustajalta veron palauttamishakemusta koskevan lomakkeen toisen kappaleen, jossa on hyväksymismerkintä ja leima.

4. Verovapautuksen edellytyksenä on,

a) että tavaroiden myyjällä on hallussaan veron palauttamishakemusta koskevan lomakkeen ensimmäinen kappale 1 momentin c kohdassa tarkoitetulla hyväksymismerkinnällä ja leimalla varustettuna ja

b) että, mikäli vero on peritty tavaroiden luovutushetkellä, myyjä palauttaa mainitun veron ulkomaiselle matkustajalle 5–8 momentin mukaisesti.

5. Ulkomainen matkustaja henkilökohtaisesti tai hänen nimissään ja lukuunsa toimiva valtuutettu henkilö voi hakea arvonlisäveron palauttamista tavaroiden myyjältä. Jos ulkomainen matkustaja

a) toimii henkilökohtaisesti, hänen on esitettävä matkustusasiakirjansa,

b) ei toimi henkilökohtaisesti, hänen nimissään ja lukuunsa toimivan valtuutetun henkilön on liitettävä hakemukseen valtakirja, jossa valtuutuksen saaja nimetään.

6. Saadakseen veronpalautuksen ulkomainen matkustaja tai hänen valtuuttamansa henkilö

a) antaa tavaroiden myyjälle veron palauttamishakemusta koskevan lomakkeen ensimmäisen kappaleen 1 momentin c kohdassa tarkoitetulla hyväksymismerkinnällä ja leimalla varustettuna, ja

b) esittää tavaroiden myyjälle tavaroiden luovutuksen osoittavan alkuperäisen laskun.

7. Vero palautetaan ulkomaiselle matkustajalle [Unkarin] forintteina, ja se on maksettava käteisenä. Tavaroiden luovuttaja ja ulkomainen matkustaja voivat kuitenkin sopia eri valuutasta ja eri maksutavasta.

8. Tavaroiden myyjällä on myös velvollisuus varmistaa, että tavaroiden luovutuksen toteutumisen osoittavan laskun perusteella ei voida tehdä uutta veron palautushakemusta. Tätä varten myyjän on ennen alkuperäiseen laskun palauttamista [matkustajalle] merkittävä siihen maininta ”Alv maksettu” ja otettava jäljennös laskusta, jossa on tämä maininta, ja se on velvollinen säilyttämään jäljennöksen kirjanpidossaan

_ _”

14 Arvonlisäverolain 102 §:n 1 momentin mukaan verosta on vapautettu myös palvelujen suoritukset, jotka liittyvät välittömästi tavaroihin,

”_ _

b) jotka lähtevät Euroopan yhteisön alueelta vientimenettelyn mukaisesti ja joista 98 §:n 2 momentin a kohdassa tarkoitettu viranomainen on antanut todistuksen yhteisön alueelta poistumisesta;

_ _”

Arvonlisäverosta vuonna 1992 annettu laki nro LXXIV

15 Vuoden 1992 arvonlisäverolaissa nro LXXIV (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény; Magyar Közlöny 1992/128), joka oli voimassa 31.12.2007 asti, olevaan luetteloon sellaisista tavaroiden luovutuksista ja palveluiden suorituksista, jotka oli vapautettu verosta mainitun lain 30 §:n 1 momentin nojalla, luettuna yhdessä saman lain liitteen 2 kanssa, sisältyi ”myyjän erityislainsäädännön nojalla suorittama veron palauttaminen ulkomaisille matkustajille”.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16 Határ Diszkont myi vuonna 2020 erilaisia tavaroita unionin ulkopuolella asuville ostajille Tompassa (Unkari) sijaitsevassa liikkeessään lähellä Serbian ja Unkarin välistä rajaa.

17 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että ostajat veivät Unkarista ostetut tavarat samana päivänä maasta ja että ostoja koskevissa käteislaskuissa oli maininta ”Alv maksettu”. Maastaviennin jälkeen Határ Diszkont palautti laskuun merkityn arvonlisäveron kokonaisuudessaan ostajille ja antoi siihen liittyvän maksukuitin, jossa oli laskun laatijan ja vastaanottajan allekirjoitukset.

18 Határ Diszkont veloitti näiltä unionin ulkopuolella asuvilta ostajilta arvonlisäveron palautusten hallinnoinnista palkkion, joka vastasi 15:tä prosenttia palautetusta arvonlisäverosta. Arvonlisäveron palautuspäivänä Határ Diszkont laati laskut hallinnointikustannuksista, joiden maksamisesta käteisellä oli todisteena maksukuitit. Határ Diszkont sisällytti hallinnointipalkkiosta saadun liikevaihdon arvonlisäveroilmoituksiinsa vastikkeena arvonlisäverosta vapautetuista suorituksista.

19 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee myös, että tiedot arvonlisäveron palautusten hallinnointikustannuksista olivat esillä Határ Diszkontin liikkeessä ja että ulkomaisille ostajille ilmoitettiin suullisesti sekä näiden kustannusten olemassaolosta että niiden laskentatavasta.

20 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatóságan (kansallisen vero- ja tullihallinnon alainen Bács-Kiskunin läänin vero- ja tulliviranomainen, Unkari; jäljempänä ensimmäisen asteen veroviranomainen) suorittamassa vuotta 2020 koskevassa verotarkastuksessa Határ Diszkont väitti, että arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelut oli vapautettu verosta, mutta muutti samalla useaan otteeseen kantaansa vapautuksen perusteesta.

21 Határ Diszkont väitti tarkastuspöytäkirjasta esittämissään huomautuksissa muun muassa, että arvonlisäveron palautusten hallinnointikustannuksia voidaan pitää vastikkeena rahoituspalveluiden suorituksesta, joka on vapautettu arvonlisäverosta arvonlisäverolain 86 §:n 1 momentin d ja e kohdan nojalla. Samoin Határ Diszkont katsoi, että arvonlisäverolain 102 §:n 1 momentin b kohdassa tavaroiden maastavientiin suoraan liittyvien palvelujen osalta säädettyä vapautusta voitiin myös soveltaa siihen nyt käsiteltävässä tapauksessa. Határ Diszkont ilmoitti lisäksi, että sen Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztályalta (kansallisen vero- ja tullihallinnon keskusviraston suhteista hallinnon asiakkaisiin ja viestinnästä vastaava pääosasto, Unkari, jäljempänä asiakassuhteista vastaava osasto) vastauksena tarkastuksen yhteydessä esittämäänsä kysymykseen saamien tietojen mukaan arvonlisäveron palautusten hallinnointikustannuksia oli pidettävä arvonlisäverolain

70 §:n 1 momentin b kohdassa tarkoitettuina sivukustannuksina, jotka liittyivät kyseisen lain 99 §:n nojalla arvonlisäverosta vapautettuun tavaroiden luovutukseen, ja sivukustannuksina niitä kohdeltiin arvonlisäverotuksessa samoin kuin pääasiallista suoritusta.

22 Ensimmäisen asteen veroviranomainen hylkäsi kaikki Határ Diszkontin esittämät verosta vapauttamisen perusteet ja totesi 22.7.2022 tekemässään päätöksessä, että Határ Diszkontin oli suoritettava maksamatta oleva arvonlisävero.

23 Kyseinen viranomainen tutki päätöksessään aluksi, voitiinko arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelua pitää tavaroiden luovutuksen liitännäispalveluna, ja totesi, että se oli itsenäinen suoritus. Se korosti muun muassa sitä, että tavaroiden luovutus ja kyseisen palvelun suoritus eivät olleet ajallisesti päällekkäisiä, joten ei voitu katsoa, että mainittu palvelu helpottaisi tai täydentäisi tavaroiden luovutusta. Ensimmäisen asteen veroviranomainen korosti myös, että arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelun ei voitu katsoa olevan tarpeen tavaroiden luovutuksen toteuttamiseksi, koska luovutus oli saatu päätökseen, kun kyseiset tavarat poistuivat unionin alueelta. Kyseisen viranomaisen mukaan Határ Diszkontin suorittama palvelu ei myöskään helpottanut kyseisten tavaroiden, joiden luovutukseen se ei siis liittynyt, käyttöä eikä kulutusta. Sama viranomainen katsoi lisäksi, että Határ Diszkont oli itse käsitellyt arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelua itsenäisenä suorituksena, koska se ei ollut sisällyttänyt tähän palveluun liittyviä kustannuksia tavaroiden luovutuksen veron perusteeseen ja koska se oli ilmoittanut laskuissa eri päivämäärän kuin luovutuspäivä.

24 Tämän jälkeen ensimmäisen asteen veroviranomainen päätteli yhtäältä arvonlisäverolain 86 §:n 1 momentin d ja e kohdassa, joka vastaa arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d ja e alakohtaa, säädetystä vapautuksesta, että Határ Diszkontin ulkomaisille matkailijoille suorittama palvelu oli luonteeltaan hallinnollinen tehtävä eikä sitä voitu pitää kyseisissä säännöksissä tarkoitettuna verosta vapautettuna rahoituspalveluna. Toisaalta ensimmäisen asteen veroviranomainen toisti arvonlisäverolain 102 §:n 1 momentin b kohdassa, joka vastaa arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohtaa, tarkoitetun tavaroiden maastavientiin liittyvien palvelujen suoritusten verovapautuksen osalta olennaisilta osin, että arvonlisäveron palauttaminen ulkomaisille matkailijoille on uusi liiketoimi, joka ei liity suoraan tavaroiden luovutukseen. Lopuksi kyseinen veroviranomainen vahvisti, että hallinnointikustannuksiin liittyvän arvonlisäveron määrä oli määritettävä kyseisinä kustannuksina laskutetun määrän perusteella, jota pidettiin nettomääränä.

25 Határ Diszkont väitti ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksestä tekemässään oikaisuvaatimuksessa, että kyseisen viranomaisen päätelmät olivat arvonlisäverolain 70 §:n 1 momentin b kohdan, 86 §:n 1 momentin d ja e kohdan ja 102 §:n 1 momentin b kohdan vastaisia. Se väitti myös, että se, että ensimmäisen asteen veroviranomainen ja asiakassuhteista vastaava osasto olivat arvioineet sen tapausta eri tavoin, oli oikeusvarmuuden periaatteen vastaista.

26 Muutoksenhakuosasto pysytti 27.10.2022 tekemällään päätöksellä ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksen ja piti sitä asianmukaisesti perusteltuna. Muutoksenhakuosasto katsoi päätöksessään myös, että asiakassuhteista vastaavan osaston Határ Diszkontille toimittamat tiedot koskivat hyvin yleisluonteisesti muotoiltua kysymystä, jossa ei mainittu sitä olennaista seikkaa, että tavaroiden luovutus ja arvonlisäveron palautusten hallinnoinnista muodostuva palvelujen suoritus olivat täysin erillisiä eivätkä samanaikaisia ja että Határ Diszkontin tarjoama palvelu ei ollut välttämätön edellytys arvonlisäveron palauttamiselle.

27 Határ Diszkont nosti ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa eli Szegedi Törvényszékissä (Szegedin alioikeus, Unkari) kanteen, jossa se vaati muutoksenhakuosaston päätöksen kumoamista, mikä vaikuttaa myös ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätökseen.

28 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo ensinnäkin – toisin kuin muutoksenhakuosasto –, että arvonlisäveron palautusten hallinnointia on pidettävä arvonlisäverodirektiivin 78 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdassa tarkoitettuna verosta vapautettuun luovutukseen liittyvänä suorituksena ja että se on luonteeltaan myös palvelujen suoritus, joka liittyy välittömästi tavaroiden maastavientiin, joten se on myös vapautettu arvonlisäverosta kyseisen direktiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan nojalla.

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää kantansa tueksi ensinnäkin, että koska arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelu ja siihen liittyvien kustannusten laskuttaminen ei ole mahdollista ilman tavaroiden luovuttamista unionin ulkopuolella asuville ostajille, tällainen hallinnointipalvelu on merkityksellisten säännösten nojalla välttämätön seuraus kaikista tämäntyyppisille ostajille suoritetuista tavaroiden luovutuksista. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tukeutuu siten myös unionin tuomioistuimen 10.11.2016 antamassaan tuomiossa Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855) vahvistamiin periaatteisiin ja katsoo, että olisi keinotekoista erottaa arvonlisäveron palautusten hallinnointi vastaavista tavaroiden luovutuksista.

30 Siitä, että arvonlisäveron palautusten hallinnointikustannukset ja tavaroiden luovutus eivät tapahdu samanaikaisesti, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa, että arvonlisäverodirektiivin 78 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohta koskee sivukustannuksia, jotka kasvattavat veron perustetta, vaikka nämä kulut eivät välttämättä aiheudu samaan aikaan kuin vastaavien tavaroiden luovutus. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan unionin tuomioistuin on jo 2.12.2010 antamassaan tuomiossa Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730) vahvistanut, että ”erilliset käsittelymaksut”, jotka laskutetaan erillään palveluista, joihin kyseiset maksut kohdistuvat, voivat olla sivukustannuksia.

31 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo vielä arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetystä vapautuksesta, joka koskee tavaroiden maastavientiin suoraan liittyviä palvelujen suorituksia, että kyseisessä säännöksessä, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä tulkinnut 8.11.2018 antamassaan tuomiossa Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), edellytetty välitön yhteys on olemassa, kun palvelujen suoritus on arvonlisäverodirektiivin 78 artiklan ensimmäisen kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla liitännäinen maastavientiin nähden.

32 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, onko verohallinnon käytäntö yhteensopiva luottamuksensuojan periaatteen kanssa, koska verohallinto oli katsonut useiden vuosien ajan, että Határ Diszkontin laskuttamat arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelut oli pätevästi vapautettu arvonlisäverosta, ennen kuin verohallinto alkoi vaatia arvonlisäveron maksamista näistä palveluista taannehtivasti ilmoittamatta ensin Határ Diszkontille kantansa muuttumisesta. Se pohtii muun muassa sitä, onko tällainen käytäntö yhteensopiva 14.9.2006 annettuun tuomioon Elmeka (C-181/04–C-183/04, EU:C:2006:563) perustuvan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kanssa.

33 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo lisäksi, että Határ Diszkont on esittänyt asiakassuhteista vastaavalle osastolle täsmällisen kuvauksen tosiasiallisesta tilanteesta mainitsemalla nimenomaisesti, että arvonlisäveron palautusten hallinnointikustannukset maksettiin samaan aikaan kuin arvonlisäveron palautus eikä tavaroiden luovutushetkellä, ja että

kyseinen viranomainen oli antanut Határ Diszkontille ei-sitovia tietoja, jotka olivat ristiriidassa ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätelmien kanssa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, että vaikka asiakassuhteista vastaavan osaston verotarkastuksen yhteydessä antamat tiedot eivät olleet voineet vaikuttaa Határ Diszkontin toimintaan, ne osoittavat, että verohallinnossa oli mielipide-eroja riidanalaisesta kysymyksestä.

34 Kolmanneksi, ottaen huomioon, että Határ Diszkontilla ei selvästikään ole mahdollisuutta vyöryttää verohallinnolle arvonlisäveron palautusten hallinnointikustannusten osalta maksettavaa arvonlisäveroa jälkikäteen unionin ulkopuolella asuville ostajille, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma myös ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksestä pitää tällaisia kustannuksia nettomääräisinä eikä arvonlisäveron sisältävinä bruttomääräisinä kustannuksina. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön (tuomio 6.10.2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591 ja tuomio 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328), jonka mukaan arvonlisäveron peruste on tosiasiallisesti saatu vastike, mistä väistämättä seuraa, että verohallinto ei voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen on saanut.

35 Tässä tilanteessa Szegedi Törvényszék päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 1 artiklan 2 kohdan, 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan, 78 artiklan ja 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukainen sellainen jäsenvaltion käytäntö, jossa pidetään ulkomaisille matkailijoille palautettavan arvonlisäveron palautuksen hallinnointia, joka käsittää hallinnolliset muodollisuudet arvonlisäveron palautuksen hakemiseen käytettyjen vakiolomakkeiden antamisesta kyseisen veron palautukseen, itsenäisenä, verosta vapautetusta tavaroiden luovutuksesta erillisenä palvelusuorituksena, josta on laskutettava ja tilitettävä arvonlisävero yleisten sääntöjen mukaisesti, tilanteessa, jossa hallinnointipalkkion, joka on prosenttiosuus palautettavasta arvonlisäverosta, periminen ja laskuttaminen tapahtuu samanaikaisesti arvonlisäveron palautuksen kanssa, muuna ajankohtana kuin tavaroiden luovutuksen ja laskuttamisen yhteydessä ja sen jälkeen, kun ostaja on maksanut tavaroista vastikkeen ja ne on siirretty kolmenteen maahan?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukainen sellainen jäsenvaltion käytäntö, jonka perusteella palkkiota, joka peritään ulkomaisille matkustajille suoritettuun tavaroiden luovutukseen liittyvän arvonlisäveron palauttamisen hallinnoinnista, ei pidetä verosta vapautettuna ’maksuihin tai saataviin liittyvänä liiketoimena’?

3) Jos ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteisiin kuuluvan luottamuksensuojan periaatteen mukainen sellainen jäsenvaltion käytäntö, jonka mukaan hallinnointipalkkiota koskevien laskujen antajan on myös maksettava arvonlisävero jälkikäteen siitä huolimatta, että veroviranomainen oli jo selvittänyt asiaa useaan otteeseen tarkastusta edeltävinä vuosina ja oli tällaisissa selvityksissä tarkastellut jäsenvaltion noudattamaa käytäntöä, jonka mukaan hallinnointipalkkio on vapautettu arvonlisäverosta, esittämättä siitä kuitenkaan huomautuksia, eikä ollut ilmoittanut laskujen antajalle, että 31.12.2007 asti voimassa ollut jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa mainittiin nimenomaisesti yhtenä verosta vapautettuna palveluna ’myyjän erityislainsäädännön nojalla suorittama veron palauttaminen ulkomaisille matkustajille’, oli muuttunut?

4) Jos kolmeen ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko arvonlisäverodirektiivin 73 ja 78 artiklan mukainen sellainen jäsenvaltion veroviranomaisen käytäntö, jossa hallinnointipalkkiosta laadittujen laskujen mukaista verotonta vastiketta käytetään arvonlisäveron perusteena, josta laskujen antajan on veroviranomaisen päätöksen mukaisesti tilitettävä arvonlisävero yleisten sääntöjen mukaisesti, vaikka ulkomaisten matkustajien maksama vastike ei sisällä tällaista arvonlisäveron määrää?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

36 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohtaa, 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 78 artiklaa tulkittava siten, että arvonlisäveron, jonka unionin ulkopuolella asuvat ostajat ovat maksaneet ostaessaan tavaroita, jotka he ovat sitten kuljettaneet unionin ulkopuolelle, palautusten hallinnointitoiminta on vastaavasta, verosta vapautetusta tavaroiden luovutuksesta erillinen ja itsenäinen palvelujen suoritus ja että siitä on näin ollen suoritettava arvonlisävero. Jos näin on, kyseinen tuomioistuin tiedustelee, onko tällainen palvelu katsottava arvonlisäverosta vapautetuksi arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan nojalla.

37 Tältä osin on muistutettava, että arvonlisäverotuksessa jokaista liiketoimea on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, kuten arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisesta alakohdasta ilmenee (tuomio 25.2.1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, 29 kohta; tuomio 27.10.2005, Levob Verzekeringen ja OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, 20 kohta ja tuomio 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, 35 kohta).

38 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on kuitenkin niin, että useita muodollisesti erillisiä palvelujen suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen ja joita kutakin näin voidaan joko verottaa tai joista kukin voidaan vapauttaa verosta, on tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä (tuomio 10.11.2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, 69 kohta; tuomio 9.3.2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, 40 kohta ja tuomio 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Kyseessä on yhtenä kokonaisuutena pidettävä suoritus silloin, kun verovelvollisen asiakkaalle tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhtenä jakamattomana kokonaisuutena pidettävän taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista (tuomio 10.11.2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, 70 kohta; tuomio 9.3.2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, 40 kohta ja tuomio 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Näin on erityisesti silloin, jos yhden tai useamman osatekijän on katsottava muodostavan pääasiallisen suorituksen, kun taas käänteisesti muiden osatekijöiden on katsottava olevan yksi tai useampi liitännäinen suoritus, joita kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on pidettävä pääasialliselle suoritukselle liitännäisenä muun muassa silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia pääasiallisesta

suorituksesta parhaissa olosuhteissa (tuomio 10.11.2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, 71 kohta, ja tuomio 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Unionin tuomioistuin on siten katsonut, että taloudelliselta kannalta katsottuna yhtenä kokonaisuutena pidettävästä suorituksesta muodostuvaa liiketoimea ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin, jottei arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta vaarannettaisi (tuomio 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, 31 kohta ja tuomio 4.5.2023, Finanzamt X (Pysyvästi asennetut laitteet ja koneet), C-516/21, EU:C:2023:372, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Nyt käsiteltävässä asiassa pääasia koskee arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelua, jonka Határ Diszkont suorittaa sellaisille unionin ulkopuolella asuville ostajille, jotka ovat hankkineet tavaroita, joiden luovutus täyttää maastaviennin osalta säädetyn verovapautuksen saamisen edellytykset.

43 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevien tietojen mukaan tämä arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelu muodostuu yhtäältä ulkomailla asuvan ostajan matkustusasiakirjan pätevyyden tarkistamisesta myynnin yhteydessä, veronpalautushakemusta koskevan lomakkeen ja myyntilaskun antamisesta, ostajan arvonlisäveron palauttamista varten täyttämän veronpalautushakemuksen tarkistamisesta, sen varmistamisesta, että tulliviranomaiset suorittavat vaadittavat rajamuodollisuudet, ja tämän jälkeen myyntilaskun muuttamisesta, jäljentämisestä ja arkistoinnista. Toisaalta mainittu palvelu muodostuu ulkomailla asuvan ostajan arvonlisäveron ennakkomaksuna maksaman määrän palauttamisesta käteissuorituksella, ostajan allekirjoitettavaksi tarkoitetun maksukuitin, arvonlisäveron palautusten hallinnointikustannuksia koskevan laskun ja ulkomailla asuvan ostajan allekirjoitettavaksi tarkoitetun maksukuitin antamisesta ja lopuksi näistä kustannuksista suoritettavan maksun vastaanottamisesta.

44 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää kyseistä palvelua lähtökohtaisesti tavaroiden luovutukseen nähden liitännäisenä suorituksena. Se näyttää kuitenkin epäilevän tämän arvioinnin oikeellisuutta siksi, että arvonlisäveron palautusten hallinnointikustannusten kirjaaminen ja laskutus ei tapahdu samanaikaisesti tavaroiden luovutuksen ja laskutuksen kanssa vaan arvonlisäveron palautuksen ajankohtana sen jälkeen, kun ostaja on maksanut näistä tavaroista hinnan ja vienyt ne kolmanteen maahan.

45 SEUT 267 artiklan mukaisen yhteistyön puitteissa kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on päättää, onko verovelvollinen tietyssä tapauksessa suorittanut yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen, ja arvioida tosiseikat tältä osin lopullisesti. Kuitenkin unionin tuomioistuimen tulee esittää näille tuomioistuimille kaikki unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat olla hyödyllisiä niiden ratkaistessa käsiteltävänään olevaa asiaa (tuomio 27.10.2005, Levob Verzekeringen ja OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, 23 kohta; tuomio 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, 33 kohta ja tuomio 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Tältä osin on todettava ensinnäkin, että vaikka on totta, että arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelun suorittamisen ja vastaavan verosta vapautetun tavaroiden luovutuksen välillä on tietty yhteys, koska palvelun suorittaminen edellyttää tavaroiden luovutuksen olemassaoloa, unionin tuomioistuin on jo todennut, ettei tällainen yhteys voi sellaisenaan riittää sen ratkaisemiseksi, onko arvonlisäverotuksen kannalta olemassa yksi ainoa monitahoinen suoritus (ks. vastaavasti tuomio 9.3.2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, 41 kohta oikeuskäytäntöviitteineen).

47 Jotta useita verovelvollisen suorittamia osatekijöitä tai toimintoja voitaisiin pitää edellä 39 kohdassa mainitussa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettuna yhtenä kokonaisuutena pidettävänä suorituksena, näiden osatekijöiden tai toimintojen välisen erottamattoman yhteyden on välttämättä oltava molemminpuolinen siten, että yksi osatekijä tai toiminto on riippuvainen toisesta osatekijästä tai toiminnosta ja päinvastoin. Nyt käsiteltävässä asiassa tavaroiden luovutus, joka tapahtuu ennen arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelun loppuunsaattamista, ei kuitenkaan riipu mitenkään tästä palvelusta.

48 Lisäksi arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelun tarjoaminen ja vastaava tavaroiden luovutus voidaan myös erottaa toisistaan.

49 Yhtäältä unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, että arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelun suorittaminen ei ole tavaroiden luovutuksen välttämätön päätösvaihe. Jos nimittäin ostaja, joka ei asu unionissa, ei lopulta kuljeta hankkimiaan tavaroita kolmanteen maahan, häneen ei sovelleta arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua vapautusta eikä hän voi vaatia arvonlisäveron palautusta, mutta luovutuksen katsotaan kuitenkin tapahtuneen, koska omistajalle kuuluva määräysvalta tavaroihin on siirtynyt ostajalle. Näin on myös silloin, kun ostaja, joka ei asu unionissa, vie tavarat unionin alueen ulkopuolelle mutta ei esitä niitä rajalla tullitoimipaikassa osoittaakseen niiden poistumisen unionin alueelta. Näin ollen on niin, että vaikka arvonlisäveroa ei palauteta, koska veronpalautuksen muodolliset edellytykset eivät täyty, mahdollisesti siksi, ettei tavaroiden poistumisesta unionin alueelta ole vakuuttavaa näyttöä, tai siksi, ettei ostaja esitä palauttamishakemusta, luovutus on tästä huolimatta toteutunut ja hankitut tavarat annetaan vapaasti ostajan käyttöön.

50 Edellä esitetystä seuraa, että arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelun ja pääasiassa kyseessä olevan tavaroiden luovutuksen ei voida katsoa liittyvän niin läheisesti toisiinsa, että ne muodostaisivat objektiivisesti tarkasteltuna yhtenä jakamattomana kokonaisuutena pidettävän taloudellisen suorituksen, jonka jakaminen osiin olisi edellä 39 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla keinotekoista.

51 Toiseksi on niin, että vaikka oletettaisiin, että tavaroiden ostajat, jotka käyttävät arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelua, pitävät arvonlisäverosta vapauttamista, jonka he voivat saada, jos sen lakisääteiset edellytykset täyttyvät, kyseisten tavaroiden ostohinnasta annettuna alennuksena, kyseistä palvelua ei voida tämän seikan perusteella pitää mainittujen tavaroiden luovutukseen nähden liitännäisenä palveluna.

52 Vaikuttaa nimittäin siltä, että arvonlisäveron palautusten hallinnointitoiminnalla on tavaroiden luovutukseen nähden itsenäinen tarkoitus.

53 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee yhtäältä, että pääasiassa kyseessä olevien tavaroiden luovutus on saatettu päätökseen ja että unionin ulkopuolella asuvat ostajat ovat saaneet täyden määräysvallan Határ Diszkontilta hankittuihin tavaroihin ja kuljettaneet ne unionin ulkopuolelle niiden maksamisen jälkeen, eikä tältä osin ole tarvittu mitään liitännäispalvelua. Toisaalta se, että ostaja, joka on jo saanut tavaransa, voi käyttää arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelua luovutuksen jälkeen, edellyttää häneltä ryhtymistä tiettyihin lisätoimiin eli menemistä uudelleen Határ Diszkontin myymälään ja tiettyjen laissa edellytettyjen asiakirjojen toimittamista Határ Diszkontille maastavientiä varten

säädetyn vapautuksen saamiseksi. Niinpä ei voida sulkea pois sitä, että ostaja päättää tavaran hankittuaan olla käyttämättä kyseistä palvelua ja luopuu siten kyseisen tavaran hankinnan yhteydessä maksamansa arvonlisäveron palautuksesta.

54 Edellä 40 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelua ei voida siten pitää tavaroiden luovutuksen liitännäissuorituksena, koska se ei ole pelkkä keino nauttia kyseisestä luovutuksesta parhaissa olosuhteissa vaan tavoite sinällään.

55 Jotta ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa kattava vastaus, arvonlisäverodirektiivin 78 artiklan tulkitsemiseksi on vielä mainittava unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraavan, että arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelu ja pääasiassa kyseessä oleva tavaroiden luovutus eivät itsenäisinä liiketoimina kuulu samaan veron perusteeseen. Niinpä tällaiseen palveluun, joka on vastaanottajan kannalta itsenäinen suoritus ja tavoite sinällään, liittyvät kustannukset eivät voi olla kyseisessä 78 artiklassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksen sivukustannuksia (ks. vastaavasti tuomio 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, 49 kohta).

56 Jollei lopullisista arvioinneista, jotka kuuluvat edellä 45 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtäviin, muuta johdu, on näin ollen ilmeistä, että Határ Diszkontin suorittama arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelu on vastaavaan tavaroiden luovutukseen nähden erillinen ja itsenäinen suoritus, joten sitä ei kohdella verotuksessa samalla tavalla kuin kyseisten tavaroiden luovutusta.

57 Ensinnäkin arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetystä vapautuksesta on palautettava mieleen, että sillä täydennetään samaisen 146 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettyä vapautusta ja että sillä – samoin kuin viimeksi mainitulla vapautuksella – pyritään takaamaan kyseessä olevien palvelujen suoritusten verottaminen niiden määränpäässä eli paikassa, jossa maastaviedyt tuotteet kulutetaan (tuomio 29.6.2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, 19 kohta).

58 Tältä osin arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan sanamuodosta ilmenee, että arvonlisäverosta on vapautettava palvelujen suoritukset, mukaan lukien kuljetus ja liitännäiset liiketoimet, lukuun ottamatta 132 ja 135 artiklan mukaisesti verosta vapautettuja palvelujen suorituksia, kun ne liittyvät välittömästi maastavientiin tai sellaisten tavaroiden maahantuontiin, joihin sovelletaan kyseisen direktiivin 61 artiklassa ja 157 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädettyjä toimenpiteitä.

59 Kuten julkisasiamies esittää ratkaisuehdotuksensa 61 ja 62 kohdassa, unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ei ilmene mitään sellaista, joka osoittaisi, että nyt käsiteltävässä tapauksessa maasta viedyt tavarat kuuluisivat johonkin mainitun direktiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetuista tilanteista.

60 Yhtäältä asiakirja-aineistosta ei nimittäin ilmene, että vienti koskisi tavaroita, jotka eivät arvonlisäverodirektiivin 61 artiklassa tarkoitetulla tavalla ole vapaassa liikkeessä unionissa vaan jotka on tarkoitettu sijoitettaviksi vapaa-alueelle tai asetettavaksi tullivarastointimenettelyyn tai joihin sovelletaan täysin tuontitullitonta väliaikaisen maahantuonnin menettelyä tai ulkoista passitusmenettelyä taikka jotka ovat vapaassa liikkeessä mutta joihin sovelletaan yhteisön sisäistä passitusmenettelyä. Toisaalta asiakirja-aineistosta ei ilmene, että kyseisen direktiivin 157 artiklan 1 kohdan a alakohta, joka koskee jäsenvaltioiden mahdollisuutta vapauttaa verosta

sellaisten tavaroiden maahantuonti, jotka on tarkoitettu asetettavaksi muuhun varastointimenettelyyn kuin tullivarastointimenettelyyn, olisi merkityksellinen pääasian ratkaisun kannalta.

61 Vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaisi, että ainakin tietyt pääasiassa kyseessä olevat liiketoimet kuuluvat arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettujen tilanteiden alaan, on joka tapauksessa muistutettava, että kyseisessä säännöksessä asetettu vaatimus palvelujen suoritusten ja kyseessä olevien tavaroiden maastaviennin välisestä välittömästä yhteydestä edellyttää muun muassa sitä, että mainittujen palvelujen suoritusten tarkoituksena on edistää vientitoimen tosiasiallista toteuttamista (ks. vastaavasti tuomio 8.11.2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, 35 kohta oikeuskäytäntöviitteineen).

62 Kun otetaan huomioon Határ Diszkontin harjoittaman arvonlisäveron palautusten hallinnointitoiminnan ominaispiirteet, käsiteltävässä asiassa ei voida päätellä, että toiminta edistäisi vientitoimen tosiasiallista toteuttamista. Vientitoimen toteuttaa nimittäin kokonaan ulkomainen ostaja riippumatta arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelusta, jolla ei ole mitään vaikutusta kyseisen liiketoimen kulkuun ja joka sitä paitsi tapahtuu myöhemmin, kun kyseinen liiketoimi on jo saatettu päätökseen.

63 Näistä syistä pääasiassa kyseessä oleva arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelu ei kuulu arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan.

64 Tämä päätelmä on sopusoinnussa sen vaatimuksen kanssa, että vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti, koska vapautukset ovat poikkeuksia yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelusta (ks. analogisesti tuomio 7.4.2022, I (Sairaalapalvelujen vapautus arvonlisäverosta), C-228/20, EU:C:2022:275, 34 kohta ja tuomio 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

65 Ensimmäiseen kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohtaa, 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 78 artiklaa on tulkittava siten, että arvonlisäveron, jonka unionin ulkopuolella asuvat ostajat ovat maksaneet ostaessaan tavaroita, jotka he ovat sitten kuljettaneet unionin ulkopuolelle, palautusten hallinnointitoiminta on vastaavasta, verosta vapautetusta tavaroiden luovutuksesta erillinen ja itsenäinen palvelujen suoritus ja että siitä on näin ollen suoritettava arvonlisävero. Tällainen palvelujen suoritus ei kuulu kyseisen direktiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan.

Toinen kysymys

66 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d alakohtaa tulkittava siten, että arvonlisäveron, jonka unionin ulkopuolella asuvat ostajat ovat maksaneet hankkiessaan tavaroita, jotka he ovat sitten kuljettaneet unionin ulkopuolelle, palautusten hallinnointipalvelu kuuluu kyseisessä säännöksessä tarkoitettuihin verosta vapautettuihin liiketoimiin.

67 Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetyistä vapautuksista on muistutettava, että kyseisen säännöksen sanamuodon mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta muun muassa ”talletus- ja käyttötilejä, maksuja, tilisiirtoja, saamisia, shekkejä ja muita siirrettäviä asiakirjoja” koskevat liiketoimet.

68 Kuten unionin tuomioistuin on todennut, nämä liiketoimet, mukaan lukien liiketoimet, jotka koskevat ”maksuja” ja ”tilisiirtoja”, kuuluvat rahoitustoimien alaan ja koskevat erityisesti maksuvälineitä, joiden toimintatapa edellyttää rahan siirtoa (ks. vastaavasti tuomio 17.12.2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, 41 kohta oikeuskäytäntöviitteineen).

69 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa siten, että palvelujen suoritus voidaan luokitella arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitetuksi tilisiirtoja tai maksuja koskevaksi liiketoimeksi vain, jos rahamäärän siirtämiselle tunnusomaiset oikeudelliset ja taloudelliset muutokset toteutuvat sen seurauksena.

70 Kyseisen säännökseen soveltamisalaan ei sen sijaan kuulu pelkkä aineellisen, teknisen tai hallinnollisen palvelun suorittaminen, jolla ei aiheuteta tällaisia muutoksia (tuomio 25.7.2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

71 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kriteeri, jolla voidaan erottaa toisistaan liiketoimi, jolla siirretään varoja ja aiheutetaan oikeudellisia ja taloudellisia muutoksia ja joka kuuluu kyseisen vapautuksen alaan, ja vapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle jäävä liiketoimi, jolla ei ole tällaisia vaikutuksia, perustuu sen selvittämiseen, siirretäänkö tarkasteltavana olevalla liiketoimella tosiasiallisesti tai potentiaalisesti varojen omistus tai täyttääkö se tällaisten siirtojen erityiset ja olennaiset tehtävät (tuomio 3.10.2019, Cardpoint, C-42/18, EU:C:2019:822, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

72 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, ettei Határ Diszkont siirtänyt – tosiasiallisesti tai potentiaalisesti – varojen omistusoikeutta unionin ulkopuolella asuville ostajille. Se vain piti hallussaan kyseessä olevien tavaroiden hankinnasta maksettavan arvonlisäveron määrän siihen asti, kunnes kyseiset ostajat toimittavat asiakirjat, joiden perusteella voitiin osoittaa, että vientiin sovellettavan vapautuksen edellytykset todella täyttyivät. Kun sille oli toimitettu merkitykselliset asiakirjat, joiden perusteella voitiin todeta, ettei hankinnoista tarvinnut maksaa arvonlisäveroa, se palautti vastaavat määrät.

73 Vaikka siis Határ Diszkontin suorittama arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelu edellytti lähtökohtaisesti käteissummien maksamista, kyseistä palvelua ei ole pidettävä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettuna rahoitussuorituksena vaan hallinnollisena suorituksena.

74 Niinpä toiseen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d alakohtaa on tulkittava siten, että arvonlisäveron, jonka unionin ulkopuolella asuvat ostajat ovat maksaneet hankkiessaan tavaroita, jotka he ovat sitten kuljettaneet unionin ulkopuolelle, palautusten hallinnointipalvelu ei kuulu kyseisessä säännöksessä tarkoitettuihin verosta vapautettuihin liiketoimiin.

Kolmas kysymys

75 Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko luottamuksensuojan periaatetta tulkittava siten, että se on esteenä sille, että verohallinto kantaa jälkikäteen arvonlisäveron tietyistä palvelujen suorituksista, siinä tapauksessa, että verohallinto on useiden vuosien ajan tarkastanut ja hyväksynyt verovelvollisen arvonlisäveroilmoitukset kyseenalaistamatta kyseisten palvelujen luokittelua arvonlisäverosta vapautetuiksi suorituksiksi ja ilmoittamatta kyseiselle verovelvolliselle voimassa olevaan kansalliseen lainsäädäntöön, jonka aikaisemmassa versiossa kyseiset suoritukset mainittiin nimenomaisesti arvonlisäverosta vapautettujen toimintojen joukossa, tehdystä muutoksesta ja että kyseinen verovelvollinen on voimassa olevan kansallisen lainsäädännön nojalla esittämänsä tiedustelun johdosta saanut verohallinnolta vastauksen, jonka mukaan samoja suorituksia on pidettävä verosta vapautettuun tavaroiden luovutukseen liittyvinä sivukustannuksina, joita kohdellaan arvonlisäverosta vapauttamista koskevassa järjestelmässä samalla tavalla kuin pääasiallista suoritusta.

76 Tältä osin on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan luottamuksensuojan periaate kuuluu unionin perusperiaatteisiin ja velvoittaa kaikkia kansallisia viranomaisia, joiden tehtävänä on soveltaa unionin oikeutta (ks. vastaavasti tuomio 11.7.2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, 44 kohta ja tuomio 16.1.1925, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, 64 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

77 Tästä seuraa, että kansallisten viranomaisten on noudatettava tätä periaatetta pannessaan arvonlisäverodirektiivin säännöksiä täytäntöön.

78 Oikeus vedota kyseiseen periaatteeseen on kaikilla henkilöillä, joille on hallintoviranomaisen toiminnan vuoksi syntynyt perusteltuja odotuksia, jotka perustuvat tämän antamiin täsmällisiin vakuutteluihin (tuomio 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, 43 kohta; tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, 44 kohta ja tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, 90 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

79 Tältä osin on tutkittava, ovatko hallintoviranomaisen toimet synnyttäneet huolelliselle ja harkitsevalle taloudelliselle toimijalle perustellun luottamuksen, ja jos näin on, todettava tällaisen luottamuksen perusteltavuus (tuomio 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, 44 kohta ja tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

80 Kansallisten veroviranomaisten hallintokäytäntö, sellaisena kuin se kuvataan ennakkoratkaisupyynnössä, ei kuitenkaan vaikuta sellaiselta, että se osoittaisi näiden edellytysten täyttyvän pääasiassa.

81 Ensinnäkin siltä osin, että useissa verotarkastuksissa ei riitautettu arvonlisäveron palautusten hallinnointitoiminnan luokittelua arvonlisäverosta vapautetuksi liiketoimeksi, on todettava oikeuskäytännöstä ilmenevän, että pelkästään se, että kansallinen veroviranomainen hyväksyy – jopa useiden vuosien ajan – arvonlisäveroilmoituksia, joihin ei sisälly tiettyihin verovelvollisen liiketoimiin liittyviä määriä, ei merkitse kyseisen viranomaisen antamaa täsmällistä vakuutusta siitä, ettei arvonlisäveroa sovelleta kyseisiin liiketoimiin, eikä se näin ollen voi synnyttää tältä osin perusteltua luottamusta (ks. vastaavasti tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, 92 kohta).

82 Kuten julkisasiamies esittää olennaisilta osin ratkaisuehdotuksensa 73 kohdassa, se, että kansalliset veroviranomaiset hyväksyivät useiden vuosien ajan Határ Diszkontin arvonlisäveroilmoitukset kyseenalaistamatta verotarkastuksissa arvonlisäveron palautusten hallinnointitoimien luokittelua arvonlisäverosta vapautetuiksi liiketoimiksi, ei voi lähtökohtaisesti riittää – täysin poikkeuksellisia olosuhteita lukuun ottamatta – luomaan tavanomaisen huolelliselle ja harkitsevalle talouden toimijalle perusteltua luottamusta siihen, ettei tällaisiin liiketoimiin sovelleta arvonlisäveroa (ks. analogisesti tuomio 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, 46 kohta ja tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, 47 ja 48 kohta).

83 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että verotarkastusten pöytäkirjat ”osoittavat selvästi”, että veroviranomainen oli vuosien ajan katsonut, että Határ Diszkont oli laillisesti laatinut arvonlisäverottomia laskuja arvonlisäveron palautusten hallinnointitoiminnasta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei kuitenkaan esitä muita täsmennyksiä, joiden perusteella voitaisiin arvioida, olivatko nämä pöytäkirjat omiaan synnyttämään perustellun luottamuksen siihen, ettei kyseisestä palvelusta kanneta arvonlisäveroa.

84 Näin ollen on muistutettava, että edellä 78 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettuja täsmällisiä vakuutteluja, jotka voivat synnyttää yksityiselle perusteltuja odotuksia, ovat täsmälliset, ehdottomat ja yhtäpitävät tiedot, jotka on saatu toimivaltaisista ja luotettavista lähteistä, riippumatta siitä, missä muodossa ne on annettu. Kukaan ei sitä vastoin voi vedota luottamuksensuojan periaatteen loukkaamiseen, jollei hallinto ole antanut hänelle täsmällisiä vakuutteluja (ks. vastaavasti tuomio 14.3.2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, 25 kohta ja tuomio 16.1.1925, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, 65 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

85 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tältä osin tarkistettava, sisälsivätkö tarkastuspöytäkirjat edellä 84 kohdassa mainitussa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettuja ”täsmällisiä vakuutteluja” pääasiassa kyseessä olevan arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelun verokohtelusta.

86 Toiseksi siitä, ettei voimassa olevan kansallisen lainsäädännön muuttamisesta tiedotettu, on riittävää todeta, että yhtäältä tällainen laiminlyönti ei voi missään tapauksessa olla edellä 81 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettu ”täsmällinen vakuuttelu”. Toisaalta luottamuksensuojan periaate ei aseta verohallinnolle velvollisuutta ilmoittaa verovelvollisille voimaan tulevista verolainsäädännön muutoksista, joista tavanomaisen huolellisten ja harkitsevien talouden toimijoiden olisi oltava tietoisia.

87 Kolmanneksi pääasiassa kyseessä olevan verohallinnon Határ Diszkontin esittämän tiedustelun johdosta verotarkastuksen jo käynnissä ollessa antamista tiedoista on riittävää todeta, että – kuten julkisasiamies esittää ratkaisuehdotuksensa 76 kohdassa ja kuten myös ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee – tällaisilla jälkikäteisillä tiedoilla, jotka eivät ole sitovia, ei voinut olla vaikutusta kyseisen tarkastuksen kohteena oleviin liiketoimiin, jotka Határ Diszkont oli toteuttanut ennen kuin kyseiset tiedot annettiin sille.

88 Tällaisilla veroviranomaisilta saaduilla tiedoilla ei siten ole tässä yhteydessä merkitystä.

89 Edellä esitetyn perusteella kolmanteen kysymykseen on vastattava, että luottamuksensuojan periaatetta on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sille, että verohallinto kantaa jälkikäteen arvonlisäveron tietyistä palvelujen suorituksista, siinä tapauksessa, että verohallinto on useiden

vuosien ajan tarkastanut ja hyväksynyt verovelvollisen arvonlisäveroilmoitukset kyseenalaistamatta kyseisten palvelujen luokittelua arvonlisäverosta vapautetuiksi suorituksiksi ja ilmoittamatta kyseiselle verovelvolliselle voimassa olevaan kansalliseen lainsäädäntöön, jonka aikaisemmassa versiossa kyseiset suoritukset mainittiin nimenomaisesti arvonlisäverosta vapautettujen toimintojen joukossa, tehdystä muutoksesta. Tässä yhteydessä merkitystä ei ole sillä, että kyseinen verovelvollinen on voimassa olevan kansallisen lainsäädännön nojalla esittämänsä tiedustelun johdosta saanut verohallinnolta jälkikäteen ei-sitovan vastauksen, jonka mukaan samoja suorituksia on pidettävä verosta vapautettuun tavaroiden luovutukseen liittyvinä sivukustannuksina, joita kohdellaan arvonlisäverosta vapauttamista koskevassa järjestelmässä samalla tavalla kuin pääasiallista suoritusta.

Neljäs kysymys

90 Neljännellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 73 ja 78 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion verohallinnon käytännölle, jonka mukaan vastikkeena arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelusta laskutetut määrät eli käsittelykustannukset ovat arvonlisäveroa sisältämättömiä nettomääräisiä kustannuksia, joiden perusteella lasketaan vero, joka näiden laskujen laatijan on maksettava.

91 Tästä on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdasta ja 73 artiklasta ilmenee, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, ja että veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa tavaroiden luovuttajan tai palvelun suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen. Kyseisen direktiivin 78 artiklassa luetellaan tiettyjä veron perusteeseen sisällytettäviä osatekijöitä. Mainitun direktiivin 78 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdan mukaan arvonlisävero ei sisälly veron perusteeseen (tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoșin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 32 kohta).

92 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetyn pääsäännön mukaisesti veron perusteena vastikkeellisessa tavaroiden luovutuksessa tai palvelujen suorituksessa on verovelvollisen tämän johdosta todella saama vastike. Vastikkeena on subjektiivinen arvo eli todella saatu vastike eikä objektiivisin perustein arvioitu arvo (tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoșin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 33 kohta).

93 Kyseistä sääntöä on sovellettava mainitun direktiivin perusperiaatteen, jonka mukaan arvonlisäverojärjestelmän on tarkoitus rasittaa ainoastaan loppukuluttajaa, mukaisesti (tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoșin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 34 kohta).

94 Lisäksi julkisasiamies muistuttaa ratkaisuehdotuksensa 81 kohdassa unionin tuomioistuimen katsoneen nimenomaisesti, että direktiivin 2006/112 78 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdasta seuraa, että arvonlisävero sisältyy suoraan lain nojalla aina sovittuun hintaan siinäkin tapauksessa, että verovelvollinen on tehnyt virheen sovellettavan verokannan määrittämisessä (ks. vastaavasti tuomio 21.3.2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Virheellisen verokannan oikaisumahdollisuus), C-606/22, EU:C:2024:255, 27 kohta).

95 Koska edellä 93 kohdassa mainitun arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen mukaan arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on rasittaa ainoastaan loppukuluttajaa, loppukuluttajan ja tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan välillä sovitun hinnan on katsottava sisältävän

näistä liiketoimista kannetun arvonlisäveron siitä riippumatta, onko liiketoimista annettu lasku vai ei (tuomio 21.3.2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Virheellisen verokannan oikaisumahdollisuus), C-606/22, EU:C:2024:255, 26 kohta).

96 Niinpä pääasiassa arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelusta sovittua hintaa eli 15:tä prosenttia palautetusta arvonlisäverosta on pidettävä bruttohintana, joka sisältää jo veron. Veron peruste, johon tämän jälkeen olisi sovellettava arvonlisäverokantaa, olisi laskettava vastaavasti.

97 Kuten julkisasiamies esittää ratkaisuehdotuksensa 82 kohdassa ja kuten edellä 94 ja 95 kohdassa mainitussa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä todetaan, sillä, että verovelvollinen on mahdollisesti virheellisesti katsonut, että kyseessä olevat liiketoimet on vapautettu verosta ja että sen mukaan näihin liiketoimiin sovellettavan arvonlisäverokannan olisi näin ollen pitänyt olla nolla, ei ole tältä osin merkitystä.

98 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun kauppasopimus on tehty mainitsematta arvonlisäveroa ja kun myyjä ei voi periä ostajalta arvonlisäveroa, jonka veroviranomaiset myöhemmin vaativat, siitä, että perusteena, johon arvonlisäveroa sovelletaan, otettaisiin huomioon koko hinta arvonlisäveroa vähentämättä, seuraisi, että arvonlisävero rasittaisi kyseistä myyjää, mikä olisi siis sen periaatteen vastaista, jonka mukaan arvonlisävero on kulutusvero, joka loppukuluttajan on maksettava (ks. vastaavasti tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoșin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 35 kohta).

99 Mainitunlainen huomioon ottaminen olisi lisäksi sen säännön vastaista, jonka mukaan veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen on sitä saanut (tuomio 7.11.2013, Tulică ja Plavoșin, C-249/12 ja C-250/12, EU:C:2013:722, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

100 Tilanne olisi sitä vastoin toinen siinä tapauksessa, että luovuttajalla olisi kansallisen oikeuden mukaan mahdollisuus periä ostajilta veroviranomaisten myöhemmin vaatima arvonlisävero.

101 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ilmenee, ettei Határ Diszkontilla selvästikään ole mahdollisuutta vyöryttää verohallinnon sen maksettavaksi määräämää arvonlisäveron palautusten hallinnointikustannusten arvonlisäveroa jälkikäteen asiakkailleen, jotka ovat unionin alueen ulkopuolella asuvia yksityishenkilöitä.

102 Kaiken edellä esitetyn perusteella neljänteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 73 ja 78 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion verohallinnon käytännölle, jonka mukaan vastikkeena arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelusta laskutetut määrät eli käsittelykustannukset ovat arvonlisäveroa sisältämättömiä nettomääriä, siinä tapauksessa, että luovuttaja on pitänyt palveluaan verosta vapautettuna ja että sen on selvästi mahdotonta periä verohallinnon sen maksettavaksi määräämää arvonlisäveron määrää jälkikäteen arvonlisäverosta vapautettujen tavaroiden ostajilta.

Oikeudenkäyntikulut

103 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 1 artiklan 2 kohtaa, 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 78 artiklaa

on tulkittava siten, että

arvonlisäveron, jonka Euroopan unionin ulkopuolella asuvat ostajat ovat maksaneet ostaessaan tavaroita, jotka he ovat sitten kuljettaneet unionin ulkopuolelle, palautusten hallinnointitoiminta on vastaavasta, verosta vapautetusta tavaroiden luovutuksesta erillinen ja itsenäinen palvelujen suoritus ja että siitä on näin ollen suoritettava arvonlisävero. Tällainen palvelujen suoritus ei kuulu kyseisen direktiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaan.

2) Direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan d alakohtaa

on tulkittava siten, että

arvonlisäveron, jonka unionin ulkopuolella asuvat ostajat ovat maksaneet hankkiessaan tavaroita, jotka he ovat sitten kuljettaneet unionin ulkopuolelle, palautusten hallinnointipalvelu ei kuulu kyseisessä säännöksessä tarkoitettuihin verosta vapautettuihin liiketoimiin.

3) Luottamuksensuojan periaatetta on tulkittava siten, että

se ei ole esteenä sille, että verohallinto kantaa jälkikäteen arvonlisäveron tietyistä palvelujen suorituksista, siinä tapauksessa, että verohallinto on useiden vuosien ajan tarkastanut ja hyväksynyt verovelvollisen arvonlisäveroilmoitukset kyseenalaistamatta kyseisten palvelujen luokittelua arvonlisäverosta vapautetuiksi suorituksiksi ja ilmoittamatta kyseiselle verovelvolliselle voimassa olevaan kansalliseen lainsäädäntöön, jonka aikaisemmassa versiossa kyseiset suoritukset mainittiin nimenomaisesti arvonlisäverosta vapautettujen toimintojen joukossa, tehdystä muutoksesta. Tässä yhteydessä merkitystä ei ole sillä, että kyseinen verovelvollinen on voimassa olevan kansallisen lainsäädännön nojalla esittämänsä tiedustelun johdosta saanut verohallinnolta jälkikäteen ei-sitovan vastauksen, jonka mukaan samoja suorituksia on pidettävä verosta vapautettuun tavaroiden luovutukseen liittyvinä sivukustannuksina, joita kohdellaan arvonlisäverosta vapauttamista koskevassa järjestelmässä samalla tavalla kuin pääasiallista suoritusta.

4) Direktiivin 2006/112 73 ja 78 artiklaa

on tulkittava siten, että

ne ovat esteenä jäsenvaltion verohallinnon käytännölle, jonka mukaan vastikkeena arvonlisäveron palautusten hallinnointipalvelusta laskutetut määrät eli käsittelykustannukset ovat arvonlisäveroa sisältämättömiä nettomääriä, siinä tapauksessa, että luovuttaja on pitänyt palveluaan verosta vapautettuna ja että sen on selvästi mahdotonta periä verohallinnon sen maksettavaksi määräämää arvonlisäveron määrää jälkikäteen arvonlisäverosta vapautettujen tavaroiden ostajilta.

Allekirjoitukset