Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 19 december 2024[1]

Zaak C-427/23

Határ Diszkont Kft.
tegen
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[verzoek van de Szegedi Törvényszék (rechter in eerste aanleg Szeged, Hongarije) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 1, lid 2, artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 78 – Teruggaaf van vooraf betaalde btw aan niet in de Europese Unie ingezeten kopers – Administratiekosten – Zelfstandige diensten onderworpen aan de btw – Begrippen ‚één enkele samengestelde prestatie', ‚nevenprestatie bij de hoofdprestatie' en ‚zelfstandigheid van prestaties' – Vrijstellingen krachtens artikel 135, lid 1, onder d), en artikel 146, lid 1, onder e) – Bescherming van gewettigd vertrouwen – Maatstaf van heffing"

I. Inleiding

1. In het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing dient het Hof zich opnieuw te buigen over de voor de praktijk van belang zijnde vraag wanneer in het kader van de fiscale behandeling van bepaalde handelingen sprake is van één enkele prestatie dan wel van samengestelde prestaties. In dit laatste geval rijst tevens de vraag of deze prestaties moeten worden gekwalificeerd als „zelfstandige prestaties", als „één enkele samengestelde prestatie" dan wel als een „nevenprestatie bij de hoofdprestatie".[2]

2. In casu verkocht een Hongaarse onderneming diverse goederen aan niet in de Europese Unie ingezeten kopers met het oog op de uitvoer ervan naar een plaats buiten de Unie. Deze verkopen vonden plaats in haar winkel in Hongarije, in de nabijheid van de grens met Servië. Deze handelingen waren in beginsel vrijgesteld van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) als zijnde leveringen van goederen die door een niet-ingezeten afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Unie. Voornoemde onderneming heeft vervolgens aan de niet-ingezeten kopers de bedragen terugbetaald die zij hadden betaald als voorschot op de btw die zonder de betrokken vrijstelling verschuldigd zou zijn geweest. Voor de administratieve

[1] Oorspronkelijke taal: Frans.

[2] Zie recentelijk, met betrekking tot deze vraagstukken, arresten van 4 maart 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), en 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312). Zie ook mijn conclusie in de zaak Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855 punten 14-47, met tal van verwijzingen naar de rechtspraak).

afhandeling van deze teruggaaf heeft de onderneming echter kosten ten belope van 15 % van het gerestitueerde bedrag in rekening gebracht. Dit doet de vraag rijzen naar de fiscale behandeling van deze administratiekosten. Vormen activiteiten van administratieve aard een zelfstandige, belastbare prestatie of zijn het nevenprestaties, die het fiscale lot delen van de vrijgestelde hoofdprestatie, te weten de levering van voor uitvoer bestemde goederen? Of zijn ze vrijgesteld op basis van andere bepalingen?

3. De onderhavige zaak biedt het Hof de mogelijkheid om de criteria voor de btw-behandeling van dergelijke handelingen te verduidelijken. Subsidiair rijzen verder nog vragen over de bescherming van het gewettigd vertrouwen in een situatie waarin de belastingdienst jarenlang btw-aangiften heeft gecontroleerd en geaccepteerd waarin dergelijke handelingen als vrijgesteld werden beschouwd, alsmede over de maatstaf van heffing die in casu moet worden gehanteerd en de wijze waarop de btw moet worden berekend.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

4. De Unierechtelijke bepalingen zijn te vinden in richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.[3] Artikel 1, lid 2, van deze richtlijn bepaalt:

„Het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.

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

[…]”

5. Artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

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

[…]

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

[…]”

[3] PB 2006, L 347, blz. 1, in de versie zoals die van toepassing was gedurende het litigieuze tijdvak (hierna: „btw-richtlijn”).

6. Artikel 73 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

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

7. Artikel 78 van deze richtlijn bepaalt:

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

[…]

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

[…]"

8. Artikel 135, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn is geformuleerd als volgt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[…]

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

[…]"

9. Artikel 146, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[…]

b) de levering van goederen die door of voor rekening van een niet op hun respectieve grondgebied gevestigde afnemer worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de [Unie];

[…]

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

B. Hongaars recht

10. De in casu relevante nationale btw-wetgeving is te vinden in általános forgalmi adóról CXXVII. törvény (wet nr. CXXVII op de belasting over de toegevoegde waarde) (*Magyar Közlöny* 2007/155) van 2007, in de hier van kracht zijnde versie (hierna: „Hongaarse btw-wet").

11. § 98, lid 1, van de Hongaarse btw-wet luidt:

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

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

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

12. § 99 van deze wet bepaalt:

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

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

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

c) de autoriteit op de plaats waar de goederen het grondgebied van de [Unie] verlaten, bevestigt dat zij dat grondgebied hebben verlaten door op het formulier dat daartoe door de nationale belastingdienst is verstrekt of enig ander door de nationale belastingdienst toegestaan formulier dat de in lid 10 bedoelde gegevens bevat, een visum en een stempel aan te brengen […]; de goederen moeten tegelijk met de originele factuur waaruit blijkt dat de goederen zijn geleverd, worden aangeboden (hierna tezamen: ‚formulier voor btw-teruggaaf').

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

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

(4) Voor de belastingvrijstelling gelden de volgende voorwaarden:

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

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

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

a) persoonlijk handelt, moet hij zijn reisdocumenten voorleggen;

b) niet persoonlijk handelt, moet de persoon die namens hem en voor zijn rekening handelt, een op zijn naam gesteld schriftelijk mandaat toevoegen.

(6) Voor teruggaaf van de belasting moet de buitenlandse reiziger of zijn gemachtigde:

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

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

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

(8) De verkoper van de goederen zorgt er tevens voor dat de factuur waaruit de levering van de goederen blijkt, niet opnieuw recht op btw-teruggaaf geeft. Hiertoe vermeldt hij vóór teruggaaf [aan de reiziger] op het origineel van de factuur dat de ‚btw [is] voldaan' en maakt hij een fotokopie van de aldus gemarkeerde factuur die hij bewaart in zijn administratie.

[…]"

13. Ingevolge § 98, lid 3, van CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról (wet nr. CLI inzake de administratieve procedure op fiscaal gebied) van 2017 (*Magyar Közlöny* 2017/192) moet de belastingplichtige die vrijstelling van belasting geniet, zulks aantonen door middel van een document of elk ander daartoe geëigend middel.

14. Volgens de az általános forgalmi adóról LXXIV. törvény (wet nr. LXXIV op de belasting over de toegevoegde waarde) van 1992 (*Magyar Közlöny* 1992/128), die tot en met 31 december 2007 van kracht was, omvatte de lijst van leveringen van goederen en diensten die krachtens § 30, lid 1,

van deze wet, gelezen in samenhang met de bijbehorende bijlage 2, waren vrijgesteld, ook de „teruggaaf van belasting door een handelaar aan een buitenlandse reiziger op grond van een specifieke bepaling".

III. Voorgeschiedenis van het geding

15. In 2020 verkocht de Hongaarse onderneming Határ Diszkont Kft. (hierna: „Határ Diszkont") in haar winkel te Tompa, Hongarije, dicht bij de Servisch-Hongaarse grens, diverse goederen aan niet in de Unie ingezeten kopers, meer bepaald aan kopers die in Servië woonden. De in Hongarije gekochte goederen werden door deze buitenlandse kopers op dezelfde dag uitgevoerd. De contant betaalde facturen met betrekking tot deze aankopen bevatte de vermelding „btw voldaan".

16. In de periode volgend op de uitvoer betaalde Határ Diszkont de in de factuur begrepen btw volledig terug aan deze kopers en verstrekte zij daarvan een kwitantie. Om de vooraf betaalde btw terug te krijgen, moest de niet-ingezeten koper fysiek terugkeren naar de winkel van Határ Diszkont.[4] Voor de administratieve afhandeling van deze teruggaaf bracht Határ Diszkont deze buitenlandse klanten administratiekosten in rekening ten belope van 15 % van de gerestitueerde btw.

17. De administratieve afhandeling bestond uit de volgende stappen: a) het controleren van het geldige reisdocument van de niet-ingezeten koper ten tijde van de verkoop; b) het uitreiken aan deze koper van een formulier voor btw-teruggaaf en een factuur; c) het controleren van het geldige reisdocument van de koper en van het formulier voor btw-teruggaaf dat was ingeleverd om de btw terug te krijgen; d) het wijzigen, kopiëren en archiveren van de verkoopfactuur; e) het terugbetalen, in contanten, aan de niet-ingezeten koper van de vooraf betaalde btw; f) het uitreiken van een kwitantie en ondertekening daarvan door de koper; g) het uitreiken van een factuur voor de administratiekosten; h) het uitreiken van een door de niet-ingezeten koper ondertekende kwitantie, en i) het betalen, in contanten, van de administratiekosten.

18. Op de dag van de btw-teruggaaf stelde Határ Diszkont een factuur voor deze contant te betalen administratiekosten op en na voldoening ervan verstrekte zij daarvoor een kwitantie. In haar btw-aangiften nam Határ Diszkont haar omzet uit deze administratiekosten op als vergoeding voor vrijgestelde diensten.

19. Tijdens een btw-controle door de belastingdienst[5] over het jaar 2020 heeft Határ Diszkont zich op het standpunt gesteld dat de activiteiten van administratieve aard in verband met de teruggaaf van de vooraf betaalde btw-bedragen een van de btw vrijgestelde dienst vormden.

20. Határ Diszkont verwees in dat verband naar informatie die de belastingdienst haar zelf[6] naar aanleiding van een specifiek daartoe gestelde vraag had verstrekt. Volgens deze informatie vormden de administratiekosten een uitvloeisel van de vrijstelling en moesten zij derhalve worden aangemerkt als met de levering van de goederen samenhangende kosten, zodat daarvoor, net als voor de hoofdprestatie, de btw-vrijstellingsregeling gold.

[4] Dit is ter terechtzitting bevestigd door de Hongaarse regering. Bovendien dient de teruggaaf van de vooraf betaalde btw volgens artikel § 99, lid 7, van de Hongaarse btw-wet in beginsel in contanten te geschieden.

[5] De Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (onder de nationale belasting- en douanedienst ressorterende directie belastingen en douane van het departement Bács-Kiskun, Hongarije).

[6] De informatie was verstrekt door de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (afdeling klantencontacten en informatie van de centrale directie van de nationale belasting- en douanedienst, Hongarije).

21. Tijdens de controleprocedure heeft Határ Diszkont eveneens gesteld dat de dienstverrichting in verband met betrekking tot de teruggaaf van de vooraf betaalde btw had moeten worden vrijgesteld van belasting krachtens de nationale bepaling waarbij de in artikel 135, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn bedoelde vrijstelling voor financiële handelingen is omgezet en krachtens de nationale bepaling tot omzetting van de vrijstelling voor handelingen die verband houden met de uitvoer van goederen als bedoeld in artikel 146, lid 1, onder e), van deze richtlijn. [7]

22. De belastingdienst heeft het betoog van Határ Diszkont afgewezen. Bij besluit van 22 juli 2022 heeft hij vastgesteld dat Határ Diszkont achterstallige btw verschuldigd was. Dit besluit is bevestigd bij besluit van 27 oktober 2022 van de afdeling bezwaren van de belastingdienst. [8]

23. Határ Diszkont heeft beroep ingesteld bij de verwijzende rechter, de Szegedi Törvényszék (rechter in eerste aanleg Szeged, Hongarije), en nietigverklaring van laatstgenoemd besluit gevorderd.

IV. Prejudiciële vragen

24. Bij beslissing van 3 juli 2023 heeft de Szegedi Törvényszék de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

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

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

3) Indien de eerste en de tweede vraag ontkennend worden beantwoord, verzet het beginsel van bescherming van gewettigd vertrouwen, als een van de grondbeginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel, zich tegen de praktijk van een lidstaat volgens welke de opsteller van de factuur met terugwerkende kracht btw moet betalen over de administratiekosten, ondanks het feit dat hij in de jaren voorafgaand aan de litigieuze controle herhaaldelijk door de belastingdienst is gecontroleerd en de belastingdienst tijdens die controles zijn praktijk om de kosten van de administratieve afhandeling als vrijgesteld van de btw te beschouwen heeft onderzocht, maar niet bezwaarlijk heeft gevonden en de opsteller van de factuur niet heeft geïnformeerd dat de tot en met 31 december 2007

[7] § 86, lid 1, onder d), en e), respectievelijk § 102, lid 1, onder b), van de Hongaarse btw-wet.

[8] Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanedienst, Hongarije).

geldende nationale regeling waarin ‚teruggaaf van belasting door een handelaar aan een buitenlandse reiziger op grond van een specifieke bepaling' uitdrukkelijk als een vrijgestelde dienst was vermeld, gewijzigd is?

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

25. Tijdens de procedure bij het Hof hebben de Hongaarse regering en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend en deelgenomen aan de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 17 oktober 2024.

V. Analyse

A. Eerste prejudiciële vraag

1. Opmerkingen vooraf

26. Met zijn eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 1, lid 2, artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 78 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een activiteit in verband met de administratieve afhandeling van de „btw-teruggaaf" – zoals die in het hoofdgeding centraal staat – ten behoeve van buiten de Unie wonende kopers met betrekking tot vrijgestelde goederenleveringen een zelfstandige dienst is die losstaat van deze goederenleveringen en als zodanig dus aan de btw is onderworpen. Voor zover dit het geval is, vraagt deze rechter zich af of deze dienst moet worden geacht te zijn vrijgesteld krachtens artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn.

27. Vooraf moet worden opgemerkt dat in de onderhavige zaak technisch gezien geen sprake is van de „teruggaaf" van btw. Vast staat namelijk dat de verkopen in verband met de betrokken leveringen van goederen door Határ Diszkont aan niet in de Unie wonende kopers in casu krachtens artikel 146, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn zijn vrijgesteld van de btw wegens de uitvoer van die goederen. Aangezien het om vrijgestelde handelingen gaat, hoeft daarover geen btw te worden betaald. Bijgevolg kan er evenmin sprake zijn van de „teruggaaf" van btw.

28. In casu betalen niet-ingezeten kopers bij aankoop van de goederen een totale brutoprijs (hierna: „brutoprijs") aan Határ Diszkont. Daarin is het bedrag aan btw opgenomen dat verschuldigd zou zijn indien de betrokken vrijstelling niet zou worden toegepast omdat het goed uiteindelijk niet wordt uitgevoerd of omdat de koper verzuimt de noodzakelijke documentatie over te leggen waaruit blijkt dat aan de materiële vrijstellingsvoorwaarden is voldaan. In deze omstandigheden komen de door Határ Diszkont aan niet-ingezeten kopers gedane betalingen neer op de teruggaaf van vooraf betaalde bedragen die corresponderen met het bedrag dat eventueel aan btw verschuldigd zou zijn geweest (hierna: „vooraf betaalde btw"). Hier is dus geen sprake van de „teruggaaf" van de btw.

29. Na deze verduidelijking wil ik opmerken dat een activiteit in verband met de administratieve afhandeling van de teruggaaf van vooraf betaalde btw, zoals die in het hoofdgeding aan de orde is, naar mijn mening geen specifieke dienst vormt, die belastbaar en aan de btw onderworpen zou zijn, aangezien zij slechts neerkomt op de implementatie van de betrokken vrijstelling (zie afdeling 2). Voor zover mocht worden geoordeeld dat er in casu wel degelijk sprake is van een belastbare prestatie, ben ik subsidiair van mening dat het hier om een nevenprestatie gaat die niet losstaat van de hoofdprestatie, dat wil zeggen de levering van vrijgestelde goederen, en die onder dezelfde vrijstellingsregeling valt (zie afdeling 3). Tot slot ben ik hoe dan ook de mening toegedaan dat de in artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn bedoelde vrijstelling in casu niet relevant is (zie afdeling 4).

2. Geen belastbare prestatie

30. Volgens artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn zijn aan de btw onderworpen de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

31. Voor belastbare handelingen moet sprake zijn van een transactie tussen partijen waarbij een prijs of een tegenwaarde wordt bedongen. Een dienst is dus slechts belastbaar wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van de aan de ontvanger verleende dienst. [9]

32. Activiteiten in verband met de administratieve afhandeling van de teruggaaf van vooraf betaalde btw vormen derhalve slechts een specifieke belastbare prestatie indien er een dergelijke rechtsbetrekking waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, kan worden vastgesteld.

33. In casu kopen niet in de Unie ingezeten kopers goederen van Határ Diszkont die krachtens artikel 146, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn zijn vrijgesteld van de btw. Om voor deze vrijstelling in aanmerking te komen, dient Határ Diszkont als belastingplichtige echter wel aan de belastingdienst te bewijzen dat aan de materiële vereisten van deze vrijstelling is voldaan. [10] Niet-naleving van een formeel vereiste kan namelijk tot weigering van de btw-vrijstelling leiden wanneer deze niet-naleving het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, heeft verhinderd. [11]

34. Om de belastingdienst een dergelijk bewijs te kunnen leveren moet Határ Diszkont over alle documentatie beschikken die nodig is om aan te tonen dat de betrokken handelingen daadwerkelijk zijn vrijgesteld. Deze documentatie, die hoofdzakelijk door de koper moet worden verstrekt, dient onder meer aan te tonen dat de gekochte goederen daadwerkelijk zijn uitgevoerd. Deze documentatie kan dus niet worden verstrekt op het moment van de aankoop, maar pas nadat de goederen daadwerkelijk zijn uitgevoerd. Dit blijkt ook duidelijk uit § 99 van de Hongaarse btw-wet.

[9] Zie onder meer arrest van 26 oktober 2023, GIS (C-249/22, EU:C:2023:813, punten 32 en 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak); zie ook arrest van 4 juli 2024, Credidam (C-179/23, EU:C:2024:571, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[10] Dit schrijft het Hongaarse recht bovendien ook uitdrukkelijk voor in artikel § 98, lid 3, van wet nr. CLI van 2017.

[11] Zie onder meer arrest van 29 februari 2024, B2 Energy (C-676/22, EU:C:2024:186, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35. Om aan te kunnen tonen dat aan de materiële voorwaarden voor de vrijstelling is voldaan [12], moet Határ Diszkont dus alle documentatie in haar bezit krijgen, beheren en controleren die relevant is voor de toepassing van de vrijstelling. Bovendien draagt Határ Diszkont de risico's van eventuele fouten of andere gebreken die aan deze documentatie kleven.

36. Zoals blijkt uit punt 17 van deze conclusie, dient Határ Diszkont hiertoe een reeks van taken van administratieve aard te verrichten, van de overhandiging van het formulier waarmee om teruggaaf van de belasting wordt verzocht tot en met de teruggaaf van de overeenkomstige bedragen, zodra zij beschikt over alle documenten die aantonen dat aan de materiële voorwaarden voor de vrijstelling is voldaan.

37. Al deze activiteiten, die zonder enige twijfel kosten met zich brengen, worden verricht om te garanderen dat de vrijstelling met betrekking tot de levering van uitgevoerde goederen wordt toegepast, en lijken niet een specifieke en zelfstandige dienst te vormen die in verband met voornoemde leveringen wordt verricht.

38. Het economische doel van kooptransacties door niet in de Unie ingezeten kopers is de verwerving van goederen die zijn vrijgesteld van btw voor uitvoer. Indien de hierboven genoemde activiteiten in verband met de administratieve afhandeling niet werden verricht, zouden deze handelingen niet kunnen worden vrijgesteld van de btw en zonder vrijstelling zou de verwerving van de goederen achterwege blijven, zoals ook uitdrukkelijk uit de verwijzingsbeslissing blijkt. [13] Toepassing van de vrijstelling vormt dan ook een essentieel element om de economische doelstelling van de koophandelingen te kunnen verwezenlijken.

39. Hieruit volgt dat de in geding zijnde activiteiten in verband met de administratieve afhandeling, gelet op deze economische doelstelling, onlosmakelijk met die handelingen zijn verbonden en daarvoor ook onontbeerlijk zijn, omdat zij anders niet zouden plaatsvinden.

40. Naar mijn mening zou het dan ook gekunsteld zijn om de activiteiten in verband met de administratieve afhandeling van de teruggaaf van de vooraf betaalde btw uit elkaar te halen wegens het feit dat de leveringen zijn vrijgesteld. [14] Gelet op alle omstandigheden waarin deze handelingen plaatsvinden, is namelijk sprake van een handeling die economisch gezien uit één enkele prestatie bestaat en die niet kunstmatig uit elkaar mag worden gehaald omdat anders de goede werking van het btw-stelsel zou worden aangetast. [15]

41. Onder voorbehoud van de beoordeling van de feiten door de nationale rechter vormen de aan administratiekosten geïnde bedragen dus slechts een door de niet-ingezeten kopers aanvaarde verhoging van de verkoopprijs van de goederen, die dient ter dekking van de kosten die nadien als gevolg van de toepassing van de vrijstelling op de goederenverwerving zijn ontstaan. Als bijvoorbeeld het toegepaste btw-tarief 27 % is en de brutoprijs voor de aankoop van een voor

[12] Zie, met betrekking tot de materiële voorwaarden waarvan de toepasselijkheid van deze vrijstelling afhangt, arrest van 17 december 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, punten 55 e.v.).

[13] Zie de tweede paragraaf van het onderdeel getiteld „Beroep in het hoofdgeding", blz. 8 en 9 van de Franse vertaling van het verzoek om een prejudiciële beslissing.

[14] Zie onder meer arrest van 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook mijn conclusie in de zaak Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punten 16 e.v., met nadere verwijzingen naar de rechtspraak).

[15] Zie onder meer arrest van 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punt 35).

uitvoer bestemd goed 127 bedraagt (100 voor de prijs van het goed + 27 als vooraf betaalde btw), zal bij toepassing van de vrijstelling de (netto)prijs voor de aankoop van het goed uiteindelijk 104,05 bedragen. [16]

42. Bovendien heeft Határ Diszkont, zoals de verwijzende rechter opmerkt, in haar winkel informatie over de administratiekosten opgehangen en niet-ingezeten kopers daarvan in kennis gesteld. Toen zij de voor uitvoer bestemde goederen kochten, waren zij dus volledig op de hoogte van deze kosten en hebben zij daar bij hun beslissing tot aankoop van de voor uitvoer bestemde goederen ongetwijfeld rekening mee gehouden. Hieruit volgt dat deze kopers deze voorwaarden bij het sluiten van de koopovereenkomst van de betrokken goederen noodzakelijkerwijs, althans impliciet, hebben aanvaard. Dit wordt ook bevestigd door de in het verzoek om een prejudiciële beslissing vervatte beschrijving van de contractuele betrekkingen tussen Határ Diszkont en de niet in de Unie ingezeten kopers. [17]

43. Verder blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat Határ Diszkont onweersproken stelt dat het bedrag aan administratiekosten, te weten 15 % van de vooraf betaalde en nadien gerestitueerde btw, werd berekend op basis van de gemaakte kosten. De als administratiekosten geïnde bedragen vormen dan ook niet zozeer een vergoeding die de werkelijke tegenwaarde vertegenwoordigt van een aan een ontvanger verleende dienst die inkomsten genereert die voortvloeien uit een andere economische activiteit dan de activiteit met betrekking tot de levering van vrijgestelde goederen, maar zijn in hoofdzaak bedoeld om de kosten te dekken die Határ Diszkont nadien moet maken als gevolg van de toepassing van de vrijstelling op de betrokken goederenlevering.

44. Bovendien is het vaste rechtspraak dat leveranciers op het gebied van de btw optreden als belastingontvangers voor rekening van de staat en in het belang van de schatkist. Deze leveranciers dienen de btw af te dragen, ook al wordt deze, als verbruiksbelasting, uiteindelijk door de eindgebruiker gedragen. [18] Indien de vergoedingen die Határ Diszkont ontvangt voor een dergelijke inning namens de staat – ja zelfs voor het garanderen dat de vrijstelling wordt toegepast door de prijs van 127 naar 104,05 te verlagen – zou worden belast met btw, zou dit op zijn zachtst gezegd indruisen tegen de filosofie van het btw-stelsel.

45. Wat betreft de in het besluit van de belastingdienst benadrukte omstandigheid dat de verkoop van de uitgevoerde goederen en de activiteiten in verband met de administratieve afhandeling niet samenvallen in de tijd [19], wijs ik erop dat een wijziging van de prijs van een levering of dienst in beginsel nooit samenvalt met de verkoop of levering ervan, maar altijd pas daarna plaatsvindt. Uiteindelijk gaat het in casu om een prijswijziging. Indien niet-ingezeten kopers deze vrijgestelde aankoop van goederen in de winkel van Határ Diszkont wilden verrichten, moesten zij accepteren dat de prijs achteraf, op het moment dat de vrijstelling werd toegepast, werd gewijzigd. Als zij daarmee niet zouden hebben ingestemd, hadden ze naar een andere winkel moeten gaan.

16 15 % van 27 is gelijk aan 4,05.

17 Zie de derde paragraaf van het onderdeel getiteld „Beroep in het hoofdgeding”, blz. 9 van de Franse vertaling van het verzoek om een prejudiciële beslissing.

18 Arresten van 20 oktober 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25), en 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21).

19 Zie de vierde paragraaf van het onderdeel getiteld „Oorspronkelijk besluit van de belastingdienst”, blz. 6 van de Franse vertaling van het verzoek om een prejudiciële beslissing.

46. Concluderend volgt uit de voorgaande overwegingen dat de in casu aan de orde zijnde activiteiten inzake de administratieve afhandeling van de teruggaaf van de vooraf betaalde btw met het oog op de vrijstelling van de betrokken goederenleveringen naar mijn mening geen specifieke en, in relatie tot deze leveringen, zelfstandige dienst vormt, die belastbaar zou zijn volgens artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn.

3. Subsidiair: de aard van onzelfstandige nevenprestatie

47. Voor zover het Hof mocht oordelen dat de activiteiten in verband met de administratieve afhandeling van de teruggaaf van de vooraf betaalde btw een zelfstandige dienstverrichting vormen, is mijns inziens hoe dan ook sprake van een nevenprestatie die niet losstaat van de hoofdprestatie, te weten de vrijgestelde goederenlevering, en die dus hetzelfde fiscale lot, namelijk de vrijstellingsregeling, deelt.

48. Het Hof gaat er in vaste rechtspraak van uit dat elke prestatie voor btw-doeleinden normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd. Dit beginsel van de zelfstandigheid van elke prestatie is echter niet absoluut. Volgens de rechtspraak kan hiervan worden afgeweken wanneer een prestatie een puur onzelfstandige nevenprestatie bij de hoofdprestatie vormt. [20]

49. Zo moeten in bepaalde omstandigheden verschillende formeel onderscheiden prestaties die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende elk als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, worden beschouwd als één enkele prestatie wanneer zij niet zelfstandig zijn. Dat is met name het geval wanneer een of meer bestanddelen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl andere bestanddelen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. [21]

50. Het Hof heeft in zijn rechtspraak een aantal aanknopingspunten ontwikkeld aan de hand waarvan kan worden bepaald of er al dan niet sprake is van een onzelfstandige nevenprestatie.

51. In de eerste plaats is voor onzelfstandige nevenprestaties kenmerkend dat de ontvanger van de hoofdprestatie er geen zelfstandig economisch belang bij heeft. Economisch beschouwd hebben zij slechts een „dienende” functie, omdat zij alleen ter completering van en aanvulling op de hoofdprestatie dienen en dus gewoonlijk naar aanleiding daarvan worden verricht. [22] Het economische doel ervan kan vanuit de gemiddelde consument bezien alleen in combinatie met de hoofdprestatie worden verwezenlijkt. Een prestatie moet dus als bijkomend ten opzichte van een hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij voor de klant geen doel op zich is, maar een middel om optimaal te kunnen gebruikmaken van de hoofdprestatie. [23]

[20] Zie met name arrest van 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook mijn conclusie in de zaak Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punten 16 e.v., met nadere verwijzingen naar de rechtspraak).

[21] Zie onder meer arrest van 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punten 36 en 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[22] Zie in dit verband mijn conclusie in de zaak Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[23] Zie onder meer arrest van 4 mei 2023, Finanzamt X (Blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines) (C-516/21, EU:C:2023:372, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en arrest van 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

52. Aan dit criterium is in casu voldaan. Zoals uit de punten 38 en 39 van deze conclusie blijkt, hebben niet in de Unie ingezeten kopers een economisch belang bij de activiteiten in verband met de administratieve afhandeling van de teruggaaf van de vooraf betaalde btw, dat niet losstaat van de hoofdprestatie, die bestaat uit de van de btw vrijgestelde levering van voor uitvoer bestemde goederen. De vrijstelling en dus ook het verrichten van de activiteiten die ertoe strekken dat deze vrijstelling wordt toegepast, hangen rechtstreeks van deze leveringen af. Zonder levering en dus zonder vrijstelling zou er geen administratieve afhandeling plaatsvinden en omgekeerd. De economische belangen bij de leveringen en bij de activiteiten in verband met de administratieve afhandeling zijn dus onderling afhankelijk.

53. In de tweede plaats neemt het Hof de respectieve waarde van de hoofdprestatie en de nevenprestatie in aanmerking, waarbij die laatste doorgaans een geringe waarde heeft in verhouding tot de eerste. [24]

54. In casu is het door Határ Diszkont als administratiekosten in rekening gebrachte bedrag gelijk aan 15 % van de vooraf betaalde btw, die blijkens de verwijzingsbeslissing is vastgesteld op een percentage van 27 %. De waarde van de prestatie (zo men van een prestatie kan spreken) bestaande uit de administratieve afhandeling van de teruggaaf van deze bedragen is dus 4,05 % van de prijs van de leveringen en kan als marginaal ten opzichte van de waarde van de hoofdprestatie worden beschouwd.

55. De door de Commissie in haar opmerkingen aangevoerde omstandigheid dat het verzoek om teruggaaf van de vooraf betaalde btw eventueel zou kunnen worden ingediend bij een tussenpersoon waaraan de administratieve afhandeling is toevertrouwd, zodat de prestatie dus ook kan worden verricht door een derde die onafhankelijk is van de marktdeelnemer die de goederen heeft geleverd, is niet relevant. Dat de onzelfstandige nevenprestatie in theorie eveneens door een derde zou kunnen worden verricht, belet volgens de rechtspraak namelijk niet dat er sprake is van een onzelfstandige nevenprestatie. [25] Bovendien wordt de onzelfstandige nevenprestatie altijd geleverd door dezelfde marktdeelnemer die ook de hoofdprestatie levert. Dit is inherent aan de bijkomende aard van de betrokken prestatie. Als dezelfde prestatie door een derde zou worden verricht als zelfstandige prestatie en dus niet als nevenprestatie, zou deze prestatie wél belastbaar zijn. Als voorbeeld kunnen hier vervoerskosten worden genoemd: als de verkoper het goed (bijvoorbeeld een boek) zelf vervoert, is er sprake van een nevenprestatie (belastbaar tegen het verlaagde tarief), maar als de koper een derde vraagt om het goed (het boek) te vervoeren, is er sprake van een zelfstandige prestatie (belastbaar tegen het normale tarief).

56. Tot slot strekt de vrijstelling die van toepassing is op de levering van goederen, namelijk die van artikel 146, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn, ertoe in het internationaal handelsverkeer het beginsel in acht te nemen dat dergelijke goederenleveringen worden belast op de plaats van hun bestemming en dus te waarborgen dat de betrokken handeling uitsluitend wordt belast op de plaats waar de betrokken producten zullen worden verbruikt. [26] Aangezien de btw een verbruiksbelasting is die wordt geheven binnen het Hongaarse belastinggebied, maar de uitgevoerde goederen daarbuiten zullen worden verbruikt, mag geen btw worden geheven over de levering van die goederen. Dubbele belastingheffing (normaliter heft de andere staat belasting

[24] Zie mijn conclusie in de zaak Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[25] Zie mijn conclusie in de zaak Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[26] Arrest van 17 oktober 2019, Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, punt 20), en arrest van 17 december 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, punt 50).

op de invoer van goederen) wordt zo vermeden [27] en goederen die in de Unie worden geproduceerd en die naar landen buiten de Unie worden uitgevoerd, ondervinden geen concurrentienadeel als gevolg van deze dubbele belastingheffing.

57. Het zou indruisen tegen deze doelstellingen, indien de btw-richtlijn aldus werd uitgelegd dat prestaties die ertoe strekken dat vooraf betaalde btw op grond van voornoemde vrijstelling wordt gerestitueerd, als belastbare prestaties kunnen worden aangemerkt. Het heffen van btw over een nevendienst die noodzakelijk is om de teruggaaf van voornoemde bedragen op grond van voornoemde vrijstelling te bewerkstelligen, zou namelijk de fiscale neutraliteit van de uitvoer van goederen aantasten.

4. Vrijstelling krachtens artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn

58. Nog meer subsidiair wil ik ingaan op het door de verwijzende rechter gesignaleerde vraagstuk van de toepassing van de in artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn bedoelde vrijstelling.

59. Artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn, dat is opgenomen in hoofdstuk 6 van titel IX van deze richtlijn, schrijft voor dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor „diensten, met inbegrip van vervoer en met die diensten samenhangende handelingen en met uitzondering van de overeenkomstig de artikelen 132 en 135 vrijgestelde diensten, wanneer die diensten rechtstreeks verband houden met de uitvoer of invoer van goederen die onder artikel 61 en artikel 157, lid 1, onder a), [van de btw-richtlijn] vallen”.

60. Uit de bewoordingen ervan volgt dat de betrokken bepaling, met uitzondering van de vrijstellingen voor bepaalde activiteiten van algemeen belang als bedoeld in artikel 132 van de btw-richtlijn en van de vrijstellingen ten gunste van een reeks van uiteenlopende activiteiten die onder artikel 135 van deze richtlijn vallen, voorziet in een vrijstelling voor diensten, met inbegrip van vervoer en met die diensten samenhangende handelingen, wanneer die diensten rechtstreeks verband houden met de uitvoer of invoer van goederen *die onder artikel 61 of artikel 157, lid 1, onder a*), van de btw-richtlijn *vallen*.

61. Artikel 61 van de btw-richtlijn doelt op goederen die zich niet in het vrije verkeer bevinden maar in een douane-entrepot of soortgelijk entrepot zijn geplaatst [28] of goederen die zich wél in het vrije verkeer bevinden maar onder de regeling voor intern douanevervoer van de Unie vallen, goederen die onder de regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten vallen of, tot slot, goederen die onder de regeling van extern douanevervoer vallen. Artikel 157, lid 1, onder a), van deze richtlijn heeft betrekking op goederen die onder een ander stelsel van entrepots dan dat van douane-entrepots worden geplaatst.

62. Geconstateerd moet worden dat nergens uit het dossier blijkt dat de in casu uitgevoerde goederen onder een van de in artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn bedoelde situaties vallen. Hieruit volgt dat deze bepaling hier niet van toepassing is. [29]

[27] Conclusie van advocaat-generaal Campos Sánchez-Bordona in de zaak BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:599, punt 66 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[28] Artikel 61 van deze richtlijn verwijst uitdrukkelijk naar artikel 156 ervan.

[29] Ik wijs er in dit verband op dat het arrest van 8 november 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), dat door de verwijzende rechter in zijn verwijzingsbeslissing wordt aangehaald, goederen betrof die onder de regeling van extern douanevervoer vielen (zie de punten 8, 24, 51 en 61 van dit arrest).

5. Voorlopige conclusie

63. Concluderend stel ik voor de eerste prejudiciële vraag als volgt te beantwoorden. Artikel 1, lid 2, en artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn moeten aldus worden uitgelegd dat de door de verkoper verrichte activiteiten in verband met de administratieve afhandeling van de teruggaaf van de btw die vooraf is betaald door niet in de Unie ingezeten kopers in het kader van handelingen die zijn vrijgesteld van de btw en die betrekking hebben op leveringen van goederen die vervolgens door deze kopers zijn uitgevoerd, geen specifieke dienst vormen die losstaat van deze leveringen. Bijgevolg zijn deze activiteiten niet belastbaar in de zin van deze richtlijn, aangezien zij slechts de implementatie van de vrijstelling behelzen en daaruit niet blijkt dat er een andere specifieke economische activiteit wordt uitgeoefend dan die betreffende de levering van goederen.

B. Tweede, derde en vierde prejudiciële vraag

64. Gelet op het antwoord dat ik op de eerste prejudiciële vraag heb voorgesteld, behoeven de tweede, de derde en de vierde prejudiciële vraag geen beantwoording. Niettemin zal ik hieronder subsidiair kort op deze vragen ingaan.

1. Tweede prejudiciële vraag

65. Met zijn tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of, voor zover de betrokken activiteiten in verband met de administratieve afhandeling een belastbare dienstverrichting vormen, deze dienstverrichting moet worden geacht te zijn vrijgesteld krachtens artikel 135, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn.

66. Volgens deze bepaling verlenen de lidstaten vrijstelling voor handelingen betreffende onder meer „deposito's, rekening-courantverkeer, betalingen, overmakingen, schuldvorderingen, cheques en andere handelspapieren".

67. De verwijzende rechter betwijfelt of deze bepaling van toepassing is, aangezien niet in de Unie ingezeten kopers die de geleverde goederen in ontvangst hebben genomen krachtens de wet een geldvordering op Határ Diszkont hebben in verband met de teruggaaf van de vooraf betaalde btw en de administratiekosten verband houden met deze vordering.

68. In casu heeft geen enkele financiële handeling plaatsgevonden die toepassing van de betrokken bepaling zou rechtvaardigen.[30] Met name heeft Határ Diszkont geen krediet aan niet-ingezeten kopers verleend. Határ Diszkont heeft enkel de bedragen ingehouden die correspondeerden met de btw op de betrokken aankopen die zij aan de schatkist had moeten afdragen indien de vrijstelling niet was toegepast, in afwachting van de ontvangst van de documenten die de niet-ingezeten kopers dienden te verstrekken ten bewijze dat daadwerkelijk aan de materiële voorwaarden voor de vrijstelling was voldaan. Zodra de relevante documenten waren verstrekt en dus duidelijk was geworden dat er geen btw over deze handelingen verschuldigd was als gevolg van de toepassing van de vrijstelling, heeft zij het overeenkomstige bedrag terugbetaald aan de niet-ingezeten koper.

[30] Zie in dit verband arrest van 17 december 2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

69. Hieruit volgt dat de vrijstelling van artikel 135, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn in casu hoe dan ook niet van toepassing is.

2. Derde prejudiciële vraag

70. De derde prejudiciële vraag van de verwijzende rechter komt erop neer of – indien de eerste en de tweede vraag ontkennend worden beantwoord – het beginsel van bescherming van gewettigd vertrouwen zich ertegen verzet dat de belastingdienst bepaalde handelingen die betrekking hebben op een tijdvak dat reeds is verstreken, aan de btw onderwerpt, en wel in drie situaties: ten eerste, in het geval dat de belastingdienst de btw-aangiften van de belastingplichtige jarenlang heeft gecontroleerd en geaccepteerd zonder dat zij bij verschillende belastingcontroles heeft betwist dat deze handelingen konden worden geacht te zijn vrijgesteld van de btw; ten tweede, in het geval dat zij de belastingplichtige niet in kennis heeft gesteld van het feit dat de geldende nationale wettelijke regeling waarin voornoemde handelingen uitdrukkelijk als vrijgestelde dienstverrichting werden aangemerkt – in de versie zoals die vóór de wetswijziging van kracht was – was gewijzigd, en ten derde, in het geval dat de verwijzingsbeslissing de omstandigheid vermeldt dat Határ Diszkont tijdens de betrokken belastingcontrole van 2020 de belastingdienst om advies heeft gevraagd.[31] Határ Diszkont heeft daarop als antwoord gekregen dat de betrokken kosten in verband met de administratieve afhandeling moesten worden beschouwd als kosten die samenhangen met een van de btw vrijgestelde goederenlevering en als zodanig het lot deelden van de hoofdprestatie, wat betreft de btw-vrijstellingsregeling.

71. Volgens de rechtspraak van het Hof is het beginsel van bescherming van gewettigd vertrouwen een van de grondbeginselen van de Unie.[32] Het Hof heeft gepreciseerd dat dit beginsel kan worden ingeroepen door iedere justitiabele bij wie een administratieve autoriteit met door haar gedane precieze toezeggingen gegronde verwachtingen heeft gewekt.[33] Dit beginsel vooronderstelt dat de handelingen van de administratie bij een voorzichtige en oplettende marktdeelnemer hebben geleid tot redelijke en gefundeerde verwachtingen.[34]

72. In de eerste plaats moeten we ons buigen over de vraag of het verenigbaar is met het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen dat bij verschillende belastingcontroles niet is betwist dat de activiteiten in verband met de administratieve afhandeling van de teruggaaf van de vooraf betaalde btw-bedragen konden worden aangemerkt als „van de btw vrijgestelde handelingen”.

73. Uit de rechtspraak blijkt dat de enkele aanvaarding gedurende meerdere jaren door de nationale belastingdienst van de ingediende btw-aangiften, die niet de bedragen van bepaalde handelingen omvatten, niet als een precieze toezegging van deze dienst geldt dat de btw niet op deze handelingen hoefde te worden toegepast, en bij deze belastingplichtige daaromtrent dus geen gewettigd vertrouwen kan doen ontstaan.[35] Evenzo kan de loutere omstandigheid dat de btw-aangiften van een belastingplichtige jarenlang zijn aanvaard zonder dat daarbij de kwalificatie van die handelingen als zijnde vrijgesteld van de btw is betwist, naar mijn mening

[31] Zie punt 20 van deze conclusie.

[32] Zie arresten van 7 juni 2005, VEMW e.a. (C-17/03, EU:C:2005:362, punt 73 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 14 maart 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[33] Zie met name arrest van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 90 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[34] Zie in dit verband mijn conclusie in de zaak BALTIC CONTAINER TERMINAL (C-376/23, EU:C:2024:616, punt 68 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[35] Arrest van 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punt 92).

niet op één lijn worden gesteld met een precieze toezegging. Een dergelijke loutere aanvaarding kan dus bij een voorzichtige en oplettende marktdeelnemer geen redelijk vertrouwen wekken dat die handelingen zijn vrijgesteld. [36]

74. In casu komt uit de verwijzingsbeslissing echter naar voren dat uit de fiscale-controleverslagen „duidelijk blijkt" dat „de belastingdienst jarenlang heeft geoordeeld dat [Határ Diszkont] op rechtmatige wijze facturen opstelde waarin haar administratieve diensten als vrijgesteld van de btw stonden vermeld". De verwijzende rechter gaat hier echter niet nader op in. Het is dan ook aan deze rechter om na te gaan of deze controleverslagen „precieze toezeggingen" in de zin van de hierboven aangehaalde rechtspraak van het Hof bevatten met betrekking tot de fiscale behandeling van de betrokken administratieve diensten, indien in casu zou moeten worden erkend – quod non – dat er sprake is van dergelijke diensten. [37]

75. Wat in de tweede plaats het niet-informeren over de wijziging van de geldende nationale wetgeving aangaat, zie ik niet in hoe een dergelijk eventueel verzuim zou kunnen worden aangemerkt als een „precieze toezegging" die gegronde verwachtingen doet ontstaan in de zin van de in punt 71 van deze conclusie aangehaalde rechtspraak. Daarnaast lijkt er op de belastingdienst geen verplichting te rusten om belastingplichtigen in kennis te stellen van wijzigingen in de belastingwetgeving waarvan normaal voorzichtige en oplettende marktdeelnemers op de hoogte zouden moeten zijn.

76. In de derde plaats kan de informatie die de belastingdienst naar aanleiding van het verzoek van Határ Diszkont heeft verstrekt, in casu evenmin worden aangemerkt als een „precieze toezegging" die gegronde verwachtingen doet ontstaan. Zoals de verwijzende rechter zelf opmerkt, is dit – overigens vrijblijvende – advies tijdens (en omwille van) de belastingcontrole verstrekt. Een dergelijke vrijblijvende ex-postinlichting heeft dus geen gevolgen kunnen sorteren ten aanzien van de reeds verrichte handelingen waarop de belastingcontrole betrekking had.

3. Vierde prejudiciële vraag

77. In het kader van zijn vierde prejudiciële vraag uit de verwijzende rechter twijfel omtrent de uitlegging van de artikelen 73 en 78 van de btw-richtlijn voor wat betreft de in casu te hanteren maatstaf van heffing en de wijze waarop de btw dient te worden berekend. Gelet op de rechtspraak van het Hof plaatst de verwijzende rechter met name vraagtekens bij de handelwijze van de belastingdienst om de administratiekosten in casu als een nettobedrag en niet als een brutobedrag inclusief btw te beschouwen. Deze vraag hoeft enkel te worden beantwoord voor zover – indien de eerste drie vragen ontkennend worden beantwoord – voornoemde activiteiten in verband met de administratieve afhandeling moeten worden aangemerkt als een belaste en niet als een vrijgestelde dienstverrichting.

78. Ik herinner er in dit verband aan dat de maatstaf van heffing volgens artikel 73 van de btw-richtlijn „alles [omvat] wat [de dienstverrichter] als tegenprestatie" verkrijgt of moet verkrijgen. De tegenprestatie correspondeert met de prijs die de ontvanger voor de dienst moet

[36] Zie in die zin ook arresten van 9 juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, punt 46), en 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punten 47 en 48).

[37] Opgemerkt zij dat niet kan worden uitgesloten dat een praktijk van de belastingdienst met betrekking tot de fiscale behandeling van bepaalde handelingen in bepaalde specifieke situaties gegronde verwachtingen kan wekken bij een marktdeelnemer wat die behandeling betreft, zodat een afwijkende toepassing met terugwerkende kracht op basis van gewijzigde inzichten van de belastingdienst problematisch zou kunnen zijn. Gelet op het antwoord dat ik voorstel op de eerste prejudiciële vraag, acht ik het echter niet nodig om hier in te gaan op de heikele vraag wat een „precieze toezegging" van de belastingdienst is in het kader van belastingcontroles met betrekking tot voorgaande belastingtijdvakken.

betalen. Artikel 78, onder a), van deze richtlijn preciseert vervolgens dat in de maatstaf van heffing ook alle belastingen, met uitzondering van de btw zelf, moeten worden opgenomen. Op deze maatstaf van heffing dient dan het desbetreffende btw-tarief te worden toegepast (artikel 93 van deze richtlijn). Artikel 1, lid 2, van deze richtlijn stelt nog duidelijker dat bij elke handeling de btw, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd is onder aftrek van het bedrag van de btw. [38]

79. Dat heeft tot gevolg dat, om de maatstaf van heffing vast te stellen, van elke tegenprestatie in de zin van artikel 73 van de btw-richtlijn de btw krachtens artikel 78, onder a), van deze richtlijn moet worden berekend, zoals deze krachtens de wet is verschuldigd. [39]

80. Uit de voorgaande overwegingen volgt dat in elke overeengekomen (bruto)prijs de btw altijd tegen het wettelijk vastgestelde (geldende) tarief is opgenomen. Of de partijen bij de overeenkomst dit al dan niet wisten, speelt voor de belasting waar de fiscale schuldeiser recht op heeft, geen rol. [40]

81. Zo heeft het Hof uitdrukkelijk geoordeeld dat uit artikel 78, onder a), van de btw-richtlijn voortvloeit dat de btw van rechtswege altijd in de overeengekomen prijs begrepen is, zelfs wanneer de belastingplichtige het toepasselijke tarief onjuist heeft bepaald. [41]

82. Voor zover de betrokken activiteiten in verband met de administratieve afhandeling als een belastbare en niet-vrijgestelde dienstverrichting moeten worden beschouwd – quod non – zou in casu de overeengekomen prijs, te weten 15 % van de vooraf betaalde en vervolgens gerestitueerde btw, moeten worden beschouwd als een brutoprijs waarin de btw reeds is inbegrepen. De maatstaf van heffing waarop vervolgens het btw-tarief zou moeten worden toegepast, zou dienovereenkomstig moeten worden berekend. Het feit dat de belastingplichtige de betrokken handelingen mogelijk ten onrechte als vrijgesteld heeft beschouwd en dus meende dat het voor deze handelingen geldende belastingtarief nul had moeten zijn, doet in dit verband niet ter zake.

VI. Conclusie

83. Gelet op de voorgaande overwegingen stel ik het Hof voor om de door de Szegedi Törvényszék gestelde prejudiciële vragen als volgt te beantwoorden:

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

moeten aldus worden uitgelegd

[38] Zie mijn conclusie in de zaak Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mogelijke correctie in geval van een onjuist tarief) (C-606/22, EU:C:2023:893, punt 29).

[39] Zie mijn conclusie in de zaak Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mogelijke correctie in geval van een onjuist tarief) (C-606/22, EU:C:2023:893, punt 30).

[40] Zie mijn conclusie in zaak Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mogelijke correctie in geval van een onjuist tarief) (C-606/22, EU:C:2023:893, punt 32). Zie ook arrest van 21 maart 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mogelijke correctie in geval van een onjuist tarief) (C-606/22, EU:C:2024:255, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[41] Arrest van 21 maart 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mogelijke correctie in geval van een onjuist tarief) (C-606/22, EU:C:2024:255, punt 27).

dat de door de verkoper verrichte activiteiten in verband met de administratieve afhandeling van de teruggaaf van de btw die vooraf is betaald door niet in de Unie ingezeten kopers in het kader van handelingen die zijn vrijgesteld van de btw en die betrekking hebben op leveringen van goederen die vervolgens door deze kopers zijn uitgevoerd, geen specifieke dienst vormen die losstaat van deze leveringen. Bijgevolg zijn deze activiteiten niet belastbaar in de zin van deze richtlijn, aangezien zij slechts de implementatie van de vrijstelling behelzen en daaruit niet blijkt dat er een andere specifieke economische activiteit wordt uitgeoefend dan die betreffende de levering van goederen.”