



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 19. detsembril 2024¹

Kohtuasi C-427/23

Határ Diszkont Kft.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Szegedi Törvényszék (Szegedi kohus, Ungari))

Eelotsusetaotlus – Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 1 lõige 2, artikli 2 lõike 1 punkt c ja artikkel 78 – Euroopa Liidu mitteresidendist ostjatele käibemaksu ettemaksena tasutud summade tagasimaksmine – Halduskulud – Käibemaksuga maksustatav sõltumatu teenus – Mõisted „üks mitmest osast koosnev teenus“, „põhiteenuse kõrvalteenus“ ja „teenuste sõltumatus“ – Maksuvabastused artikli 135 lõike 1 punkti d ja artikli 146 lõike 1 punkti e alusel – Õiguspärase ootuse kaitse – Maksustatav väärtus

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas eelotsusemenetluses palutakse Euroopa Kohtul taas kord käsitleda praktikas olulist küsimust, millal tuleb teatavate tehingute maksustamise kontekstis kaaluda, kas tegemist on ühe teenuse või mitme teenusega. Viimasel juhul tekib ka küsimus, kas neid teenuseid tuleb kvalifitseerida „sõltumatuteks teenusteks“, „üheks mitmest osast koosnevaks teenuseks“ või „põhiteenuse kõrvalteenuseks“².

2. Käesolevas kohtuasjas müüs üks Ungari ettevõtja erinevaid kaupu Euroopa Liidu mitteresidendist ostjatele ekspordiks väljapoole liitu. Müük toimus tema Ungaris asuvas kaupluses Serbia piiri lähedal. Need tehingud olid põhimõtteliselt käibemaksust vabastatud kui väljaspool liitu asuva soetaja liidust lähetatud või veetud kaubatarned. Seejärel tagastas nimetatud ettevõtja mitteresidendist ostjatele summad, mille nad olid tasunud käibemaksu ettemaksena, mis oleks tulnud tasuda juhul, kui kõnealust maksuvabastust ei oleks kohaldatud. Ettevõtja esitas siiski nende tagastustega seotud toimikute haldamise eest arve summas, mis vastas 15% tagasimakstud summast. Selles kontekstis tekib küsimus nende halduskulude maksustamise kohta. Kas haldamisega seotud tegevus kujutab endast iseseisvat ja maksustatavat teenust või

¹ Algkeel: prantsuse.

² Vt nende küsimuste kohta hiljutine 4. märtsi 2021. aasta kohtuotsus Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167) ja 20. aprilli 2023. aasta kohtuotsus Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312). Vt ka minu ettepanek kohtuasjas Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punktid 14–47, kus on mitu viidet kohtupraktikale).

körvalteenuseid, mida käsitatakse maksustamise seisukohast samamoodi nagu maksust vabastatud põhiteenust, s.o ekspordiks mõeldud kaupade tarnimist? Või on need maksust vabastatud muude sätete alusel?

3. Käesolev kohtuasi annab Euroopa Kohtule võimaluse täpsustada selliste tehingute käibemaksuga maksustamise kriteeriume. Ühtlasi tõstatab see teise võimalusena ka küsimused õiguspärase ootuse kaitse kohta olukorras, kus maksuhaldur on mitme aasta jooksul kontrollinud ja aktsepteerinud käibedeklaratsioone, milles neid tehinguid peeti maksust vabastatuks, samuti käesoleval juhul arvessevõetava maksustatava väärtuse ja käibemaksu arvutamise meetodi kohta.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

4. Liidu õigusliku raamistiku määratleb nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi³. Selle direktiivi artikli 1 lõikes 2 on sätestatud:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

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

[...]“.

5. Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõikes 1 on sätestatud:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

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

[...]

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

[...]“.

6. Käibemaksudirektiivi artiklis 73 on sätestatud:

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

³ ELT 2006, L 347, lk 1, vaidlusalusel perioodil kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „käibemaksudirektiiv“).

7. Selle direktiivi artiklis 78 on sätestatud:

„Maksustatava väärtuse hulka arvatakse:

[...]

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

[...]“.

8. Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis d on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

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

[...]“.

9. Selle direktiivi artikli 146 lõikes 1 on sätestatud:

„Liikmesriigid vabastavad käibemaksust järgmised tehingud:

[...]

b) selliste kaupade tarne, mille lähetab või veab väljaspool [liitu] asuvasse sihtkohta väljaspool riigi territooriumi asuv soetaja või tema nimel tegutsev isik [...];

[...]

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

B. Ungari õigus

10. Käesolevas kohtuasjas asjakohased riigisisised käibemaksualased õigusnormid on sätestatud 2007. aasta CXXVII seaduses käibemaksu kohta (általános forgalmi adóról CXXVII. törvény) (*Magyar Közlöny* 2007/155) selle kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „Ungari käibemaksuseadus“).

11. Ungari käibemaksuseaduse § 98 lõikes 1 on sätestatud:

„Selliste kaupade tarne, mis saadetakse riigist postiga või müüakse riigist väljapoole [liidu] territooriumi, on maksust vabastatud tingimusel, et selle lähetamist või vedu:

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

12. Selle seaduse §-s 99 on ette nähtud:

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

- a) tarne väärtus koos käibemaksuga ületab 175 eurole vastavat summat;
- b) välisreisija tõendab oma staatust kehtiva reisidokumendi või muude isiku tuvastamiseks ette nähtud ja Ungaris tunnustatud kehtivate dokumentide abil (edaspidi koos „reisidokumendid“);
- c) kauba [liidu] territooriumilt väljumise koha toll tõendab riigi maksuhalduri koostatud ja selleks ette nähtud maksutagastustaotluse vormil või muul maksuhalduri lubatud vormil, mis sisaldab lõikes 10 ette nähtud andmeid (edaspidi koos „maksutagastustaotluse vorm“), allkirja ja pitseriga kinnitamisega kauba väljumist sellelt territooriumilt, kui talle korraga esitatakse tarnitud kaup ja arve originaal, mis tõendab kaubatarne toimumist.

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

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

4. Maksuvabastus sõltub tingimusest, et:

- a) müüjal on lõike 1 punktis c osutatud allkirja ja pitseriga kinnitatud maksutagastustaotluse vormi esimene eksemplar ning
- b) kui kaubatarne käigus on neilt kaupadelt tasutud maksu, siis tagastab müüja nimetatud maksu välisreisijale vastavalt lõigetele 5–8.

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

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

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

6. Maksu tagasi saamiseks välisreisija või tema esindaja

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

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

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

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

[...]“.

13. 2017. aasta CLI seaduse maksuhaldusmenetluse kohta (évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról) (*Magyar Közlöny* 2017/192) § 98 lõikes 3 on sätestatud, et kui maksukohustuslane on maksust vabastatud, peab ta seda tõendama dokumendi või muu asjakohase vahendiga.

14. 1992. aasta LXXIV seadusega käibemaksu kohta (az általános forgalmi adóról LXXIV. törvény) (*Magyar Közlöny* 1992/128), mis kehtis kuni 31. detsembrini 2007, oli maksust vabastatud kaubatarnete ja teenuste loetellu selle seaduse § 30 lõike 1 alusel koostoimes sama seaduse lisaga 2 lisatud „maksutagastused, mille on ettevõtja välisreisijale teinud erisätte alusel“.

III. Vaidluse taust

15. Ungari äriühing Határ Diszkont Kft. (edaspidi „Határ Diszkont“) müüs 2020. aastal oma Serbia-Ungari piiri lähedal Ungaris asuvas Tompa kaupluses erinevaid kaupu ostjatele, kes ei ela liidus – täpsemalt Serbias elavatele ostjatele. Välismaised ostjad eksportisid Ungarist ostetud kaubad samal päeval. Nende ostude eest esitatud sularahaarvetel oli märke „käibemaks tasutud“.

16. Ekspordile järgneval perioodil tagastas Határ Diszkont nendele ostjatele kogu arvel märgitud käibemaksu ja väljastas selle juurde kuuluva kassa väljamakse kviitungi. Näib, et käibemaksu ettemaksena tasutud summade tagasisaamiseks pidi mitteresidendist ostja pöörduma füüsiliselt tagasi Határ Diszkonti kauplusesse⁴. Nende tagasimaksete haldamise eest esitas Határ Diszkont välismaistele klientidele halduskulude arve summas, mis moodustas 15% tagastatud käibemaksust.

17. Haldamisprotsess koosnes kahest järgmisest etapist: a) mitteresidendist ostja kehtiva reisidokumendi kontrollimine müügi ajal; b) maksutagastustaotluse vormi ja arve väljastamine ostjale; c) ostja kehtiva reisidokumendi ja käibemaksu tagastamiseks esitatud maksutagastustaotluse vormi kontrollimine; d) müügiarve muutmine, kopeerimine ja arhiveerimine; e) mitteresidendist ostjale käibemaksu ettemaksena tasutud summa tagasi

⁴ Seda asjaolu kinnitas Ungari valitsus kohtuistungil. Lisaks tuleb Ungari käibemaksuseaduse § 99 lõike 7 kohaselt käibemaksu ettemakstud summad üldjuhul tagasi maksta sularahas.

maksmine sularahas; f) kassa väljamakse kviitungi väljastamine ja selle ostja poolt allkirjastamine; g) halduskulude eest arve väljastamine; h) kassa sissemakse kviitungi väljastamine ja sellele mitteresidendist ostja poolt alla kirjutamine; i) halduskulu maksmine kassasse.

18. Käibemaksu ettemaksete tagastamise päeval väljastas Határ Diszkont nende halduskulude eest sularahaarved, mille tasumist tõendasid kassa sissemakse kviitungid. Határ Diszkont kajastas oma käibedeklaratsioonides nende haldustasude tulu kui tasu maksuvabade teenuste eest.

19. Maksuhaldur⁵ kontrollis 2020. aasta osas muu hulgas käibemaksu, kuid Határ Diszkont kaitses seisukohta, et haldustoimingud, mis on seotud käibemaksu ettemaksena tasutud summade tagastamisega, on käibemaksust vabastatud teenus.

20. Sellega seoses viitas Határ Diszkont konkreetselt selle kohta esitatud küsimusele vastuseks maksuhalduri enda⁶ antud teabele. Sellest teabest nähtub, et kuna halduskulud on maksuvabastusega otseselt kaasnevad, tuleb neid pidada kaubatarne seotud kõrvalkuludeks ja seega tuleb nende suhtes kohaldada põhitehingule kohaldatavat käibemaksuvabastuse korda.

21. Kontrollimenetluse käigus väitis Határ Diszkont samuti, et käibemaksu ettemaksuna tasutud summade tagastamisega seotud teenus oleks pidanud olema maksust vabastatud vastavalt riigisisesele õigusnormile, millega on üle võetud käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis d ette nähtud finantstehingute maksuvabastus, ja sätte, millega on üle võetud maksuvabastus selle direktiivi artikli 146 lõike 1 punktis e sätestatud kaupade ekspordiga seotud tehingute puhul⁷.

22. Maksuhaldur lükkas Határ Diszkonti argumendid tagasi. Ta tuvastas 22. juuli 2022. aasta otsuses, et Határ Diszkontil on käibemaksuvõlgnevus. Vaiet läbivaatav maksuhaldur⁸ jättis selle otsuse 27. oktoobri 2022. aasta otsusega muutmata.

23. Határ Diszkont esitas eelotsusetaotluse esitanud kohtule Szegedi Törvényszékile (Szegedi kohus, Ungari) kaebuse, milles ta palus viimati nimetatud otsus tühistada.

IV. Eelotsuse küsimused

24. Szegedi Törvényszék (Szegedi kohus) otsustas 3. juuli 2023. aasta otsusega menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised neli küsimust:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 1 lõikega 2, artikli 2 lõike 1 punktiga c, artikliga 78 ja artikli 146 lõike 1 punktiga e on kooskõlas liikmesriigi praktika, mille kohaselt välisriigi reisijatele käibemaksu tagastamise haldamist, mis hõlmab haldustoiminguid alates käibemaksu tagastamise taotluse standardvormide väljastamisest kuni käibemaksu tagastamiseni, käsitatakse erinevalt maksuvabast kaubatarne iseseisva teenuste osutamisenä, mille eest tuleb käibemaksu arvestada ja tasuda vastavalt üldeeskirjadele, olukorras, kus tagastatava käibemaksu suurusele protsentuaalselt vastava haldustasu

⁵ Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (maksu- ja tolliameti Bács-Kiskuni komitaadi maksu- ja tolliosakond, Ungari).

⁶ Teabe koostas Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (riikliku maksu- ja tolliameti kasutajatega suhtlemise ja teabe osakond, Ungari).

⁷ Vastavalt Ungari käibemaksuseaduse § 86 lõike 1 punktid d ja e ning § 102 lõike 1 punkt b.

⁸ Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (maksu- ja tolliameti vaiete osakond, Ungari).

kogumine ja haldustasuga seotud arvete esitamine toimub käibemaksu tagastamisega samal ajal, mis erineb kauba tarnimise ja selle eest arvete esitamise ajast, ning pärast seda, kui ostja on maksnud kauba eest tasu ja kui kaup on eksporditud kolmandasse riiki?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktiga d on kooskõlas liikmesriigi praktika, mille kohaselt välisreisijatele tehtud kaubatarnetelt käibemaksu tagastamise haldamise eest saadud haldustasu ei saa pidada „maksete või võlanõuetega seotud tehinguks“, mis on käibemaksust vabastatud?
 3. Kui vastus esimesele ja teisele küsimusele on jaatav, siis kas õiguspärase ootuse kaitse kui ühise käibemaksusüsteemi ühe aluspõhimõttega on kooskõlas liikmesriigi praktika, mille kohaselt peab haldustasuga seotud arvete väljastaja maksma käibemaksu ka tagantjärele, hoolimata sellest, et maksuhaldur oli teda vaidlusalusele kontrollile eelnevatel aastatel juba korduvalt kontrollinud ja nende kontrollide käigus vastuväiteid esitamata uurinud tema tegevust, mille kohaselt käsitleti haldustasu käibemaksuvabana, ega teavitanud teda sellest, et oli muudetud kuni 31. detsembrini 2007 kehtinud liikmesriigi õigusnorme, milles maksuvabade teenuste hulgas oli sõnaselgelt nimetatud „välismaa reisijatele maksude tagastamine, mida ettevõtja töötleb erinormide alusel“?
 4. Kui vastus esimesele kolmele küsimusele on jaatav, siis kas käibemaksudirektiivi artiklitega 73 ja 78 on kooskõlas liikmesriigi maksuhalduri praktika, mille kohaselt käibemaksuga maksustatava väärtusena võetakse arvesse haldustasuga seotud arvetel märgitud maksuvaba tasu, millelt arve väljastajal tuleb maksuhalduri otsuse kohaselt tasuda käibemaksu üldeeskirjade alusel, kuigi välisreisijate makstav tasu seda summat ei sisalda?“
25. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud seisukohad ja osalesid kohtuistungil, mis toimus 17. oktoobril 2024, Ungari valitsus ja Euroopa Komisjon.

V. Õiguslik analüüs

A. Esimene eelotsuse küsimus

1. Sissejuhatavad märkused

26. Esimese eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 1 lõiget 2, artikli 2 lõike 1 punkti c ja artiklit 78 tuleb tõlgendada nii, et sellised „käibemaksu tagastamisega“ seotud haldustoimingud, nagu on kõne all põhikohtuasjas, väljaspool liitu asuvatele ostjatele seoses maksust vabastatud kaubatarnetega on nendest kaubatarnetest eraldiseisev ja erinev teenuse osutamine ning on sellisena käibemaksuga maksustatav. Kui see on nii, siis soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas sellist teenuse osutamist tuleb pidada käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti e alusel maksust vabastatuks.

27. Kõigepealt tuleb märkida, et käesolevas kohtuasjas ei ole tehniliselt tegemist käibemaksu „tagastamisega“. Nimelt on selge, et käesoleval juhul on Határ Diszkonti asjaomaste kaubatarnetega seotud müük liidu mitteresidendist ostjatele käibemaksudirektiivi artikli 146

lõike 1 punkti b alusel nende kaupade ekspordi tõttu käibemaksust vabastatud. Kuna tegemist on maksust vabastatud tehingutega, ei tule nende tehingute pealt üldse käibemaksu maksta. Järelikult ei saa olla ka käibemaksu „tagastamist“.

28. Käesoleval juhul maksavad mitteresidendist ostjad kaupade ostmisel Határ Diszkontile kogu brutohinna (edaspidi „brutohind“), mis sisaldab käibemaksusummat, mida tuleks maksta juhul, kui kõnealust maksuvabastust ei rakendata, kuna kaupa lõpuks ei ekspordita või kui ostja ei esita vajalikke dokumente, et tõendada, et maksuvabastuse sisulised tingimused on täidetud. Neil asjaoludel kujutavad Határ Diszkonti tehtud maksed mitteresidendist ostjatele endast ettemakstud summade tagastamist summa ulatuses, mis oleks muidu kuulunud käibemaksuna tasumisele (edaspidi „käibemaksu ettemaksena tasutud summad“). Seega ei ole tegemist käibemaksu „tagastamisega“.

29. Seda selgitusest arvestades, kuna selline käibemaksu ettemaksena tasutud summade tagastamisega seotud haldustegevus, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kujutab endast üksnes kõnealuse maksuvabastuse rakendamist, ei ole minu arvates tegemist konkreetse teenusega, mis oleks käibemaksuga maksustatav (vt 2. jagu). Teise võimalusena, kui peaks leitama, et käesoleval juhul on tegemist maksustatava teenusega, oleks igal juhul tegemist põhiteenuse kõrvalteenusega, mis ei ole sõltumatu sellest põhiteenusest, st maksust vabastatud kaubatarnest, mille maksuvabastuse kord kehtib ka selle kõrvalteenusele (vt 3. jagu). Sellest järeldub, et igal juhul ei ole käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis d ette nähtud maksuvabastus käesoleval juhul asjakohane (vt 4. jagu).

2. Maksustatava teenuse puudumine

30. Vastavalt käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktile c maksustatakse käibemaksuga teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

31. Maksustatavad tehingud eeldavad pooltevahelist tehingut, mille raames on kokku lepitud hinnas või tasus. Seega on teenuste osutamine maksustatav üksnes siis, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav tasu vastab väärtuselt teenuse saajale osutatud teenusele⁹.

32. Haldustoimingud käibemaksu ettemaksuna tasutud summade tagastamiseks on seega konkreetne maksustatav teenus vaid siis, kui on võimalik tuvastada selline õigussuhe, mille tulemusel vahetatakse vastastikuseid sooritusi.

33. Käesoleval juhul ostavad liidus asuvad mitteresidendist ostjad Határ Diszkontilt kaupu, mis on käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti b alusel käibemaksust vabastatud. Selleks, et see maksuvabastus oleks nendele tehingutele kohaldatav, peab Határ Diszkont maksukohustuslasena siiski maksuhaldurile tõendama, et selle maksuvabastuse sisulised tingimused on täidetud¹⁰. Formaalse tingimuse rikkumine võib kaasa tuua käibemaksuvabastuse andmisest keeldumise, kui rikkumise tõttu on takistatud vajaliku tõendi esitamine selle kohta, et sisulised nõuded on täidetud¹¹.

⁹ Vt muu hulgas 26. oktoobri 2023. aasta kohtuotsus GIS (C-249/22, EU:C:2023:813, punktid 32 ja 33 ning seal viidatud kohtupraktika); vt ka 4. juuli 2024. aasta kohtuotsus Credidam (C-179/23, EU:C:2024:571, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

¹⁰ See on Ungari õiguses sõnaselgelt ette nähtud ka 2017. aasta CLI seaduse § 98 lõikes 3.

¹¹ Vt muu hulgas 29. veebruari 2024. aasta kohtuotsus B2 Energy (C-676/22, EU:C:2024:186, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

34. Maksuhaldurile selliste tõendite esitamiseks peavad Határ Diszkontil olema kõik vajalikud dokumendid, mis võimaldavad tal tõendada, et tegemist on maksust vabastatud tehingutega. Need dokumendid, mille peab esitama peamiselt ostja, peavad muu hulgas tõendama ostetud kauba tegelikku ekspordi. Seega ei saa seda anda kauba ostmise hetkel, vaid alles pärast seda, kui kaup on tegelikult eksporditud. See nähtub selgelt ka Ungari käibemaksuseaduse §-st 99.

35. Selleks et Határ Diszkont saaks tõendada, et maksuvabastuse sisulised tingimused on täidetud¹², peab ta seega hankima, haldama ja kontrollima kõiki maksuvabastuse kohaldamiseks vajalikke dokumente. Lisaks kannab ta riske, mis on seotud võimalike vigadega või mis tahes muud liiki probleemidega, mis on seotud nende dokumentidega.

36. Selles kontekstis, nagu nähtub käesoleva ettepaneku punktist 17, peab Határ Diszkont täitma rea haldusülesandeid alates maksutagastustaoitluse vormi väljastamisest kuni vastavate summade tagastamiseni, kui tal on olemas kõik dokumendid, mis tõendavad, et maksuvabastuse sisulised tingimused on täidetud.

37. Kõik need tegevused, mis tekitavad kahtlemata kulusid, on mõeldud selleks, et tagada eksporditavate kaupade tarnetega seotud maksuvabastuse rakendamine, ning need ei näi kujutavat endast nendest tarnetest eraldiseisvat ja spetsiifilist teenuse osutamist.

38. Liidus asuvate mitteresidentidest ostjate tehtavate ostutehingute majanduslik eesmärk on kaupade soetamine käibemaksuvabalt ekspordi eesmärgil. Ilma eespool nimetatud haldustoimingute tegemiseta ei saaks neid tehinguid käibemaksust vabastada ja ilma maksuvabastusega kauba soetamist tegelikult ei toimuks, nagu nähtub ka sõnaselgelt eelotsusetaotlusest¹³. Maksuvabastuse rakendamine on seega oluline tegur eespool nimetatud soetustehingute majandusliku eesmärgi saavutamisel.

39. Sellest järeldub, et nimetatud majandusliku eesmärgi seisukohast näib kõnealune haldustegevus olevat nendest tehingutest lahutamatu ja nende teostamiseks hädavajalik.

40. Neil asjaoludel oleks selle haldustegevuse, mis on vajalik selleks, et käibemaksu ettemaksena tasutud summasid kaubatarnete maksuvabastuse alusel tagasi maksta, osadeks jagamine minu arvates kunstlik¹⁴. Arvestades kõiki nende tehingute toimumise asjaolusid, on tegemist majanduslikus mõttes ühest teenusest koosneva tehinguga, mida ei tohi kunstlikult osadeks jagada, et mitte kahjustada käibemaksusüsteemi toimimist¹⁵.

41. Selles kontekstis, kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangust faktilistele asjaoludele ei tulene teisiti, on halduskuludena kogutud summad lihtsalt kaupade müügihinna suurendamine, millega mitteresidentidest ostjad nõustusid ja millega kaetakse hilisemad kulud, mis tekivad kauba soetamisega seotud maksuvabastuse rakendamise tõttu. Näiteks kui kohaldatav käibemaksuäär on 27% ja ekspordiks mõeldud kauba ostu brutohind on 127 (100 kauba hind + 27 käibemaksu ettemakse), siis kui maksuvabastust rakendatakse, on kauba ostu hind (neto) lõpuks 104,05¹⁶.

¹² Vt sisuliste tingimuste kohta, mis peavad maksuvabastuse kohaldamiseks olema täidetud, 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, punkt 55 jj).

¹³ Vt eelotsusetaotluse prantsuskeelse tõlke lehekülgedel 8 ja 9 asuva osa „Põhikohtuasja kaebus“ teine lõik.

¹⁴ Vt muu hulgas 18. aprilli 2024. aasta kohtuotsus Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka minu ettepanek kohtuasjas Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 16 jj koos muude viidetega kohtupraktikale).

¹⁵ Vt muu hulgas 18. aprilli 2024. aasta kohtuotsus Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 35).

¹⁶ 15% 27st on 4,05.

42. Lisaks, nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, oli Határ Diszkontil kaupluses halduskulude kohta teave välja pandud ja ta teavitas sellest mitteresidendist ostjaid. Kui nad ostsid tooteid ekspordiks, olid nad seega nendest kuludest täielikult teadlikud ja pidid neid ekspordiks mõeldud kaupade ostmisel kahtlemata arvesse võtma. Sellest järeldub, et ostjad pidid tingimata – vähemalt kaudselt – kõnealuste kaupade müügilepingu sõlmimisel nende tingimustega nõustuma. Neid kaalutlusi kinnitab eelotsusetaotluses sisalduv Határ Diszkonti ja liidus mitteresidendist ostjate lepinguliste suhete kirjeldus¹⁷.

43. Lisaks nähtub eelotsusetaotlusest, et Határ Diszkont väidab, ilma et talle oleks vastu vaieldud, et halduskulude summa, st 15% käibemaksu ettemaksena tasutud hiljem tagastatud summast, arvutati tekkinud kulude alusel. Seega ei ole halduskulude eest kogutud summad mitte tasu, mis vastab teenuse saajale osutatud teenuse tegelikule väärtusele, mis toob tulu, mis tuleneb muust majandustegevusest kui maksust vabastatud kauba tarnimisega seotud tegevus, vaid need pigem katavad Határi hilisemad kulud seoses kõnealuste kaupade tarnimisega seotud maksuvabastuse rakendamisega.

44. Lisaks, väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tegutsevad tarnijad käibemaksu valdkonnas maksukogujatena riigi nimel ja riigikassa huvides. Tarnijad on kohustatud maksma käibemaksu, kuigi lõppkokkuvõttes jääb see tarbimist koormav maks ikkagi lõpptarbijaja kanda¹⁸. Sellise maksukogumise eest – mis on tegelikult garantii maksuvabastuse rakendamiseks hinna alandamisega 127-lt 104,05-le – Határ Diszkonti saadud tasu maksustamine käibemaksuga oleks süsteemile pehmelt öeldes võõras.

45. Mis puudutab maksuhalduri otsuses esile toodud asjaolu, et eksporditud kaupade müük ja haldamine ei lange ajaliselt kokku¹⁹, siis märgin, et üldjuhul ei toimu tarne või teenuse hinna muutmine ei toimu kunagi müügi või tarnimisega samal ajal, vaid alati pärast. Käesolevas asjas on lõpuks tegemist hinna kõikumise küsimusega. Kui mitteresidendist ostjad soovisid Határ Diszkonti kaupluses teha maksuvaba kaubaostutehingu, pidid nad maksuvabastuse rakendamisel nõustuma tagantjärele hinna muutumisega. Kui nad ei oleks nõustunud, oleksid nad pidanud pöörduma teise kauplusesse.

46. Kokkuvõttes tuleneb kõigist eeltoodud kaalutlustest, et käesoleval juhul ei ole haldustegevus, mille eesmärk on tasutud käibemaksu ettemaksed asjaomaste kaubatarnete käibemaksust vabastamiseks tagastada, minu arvates konkreetne ja nendest tarnetest eraldiseisev teenuse osutamine, mis oleks käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c kohaselt maksustatav.

3. Teise võimalusena küsimus, kas kõrvalteenus ei ole sõltumatu

47. Juhul kui Euroopa Kohus peaks leidma, et haldamine käibemaksu ettemaksuna tasutud summade tagastamiseks on eraldiseisev teenuse osutamine, oleks minu arvates igal juhul tegemist kõrvalteenusega, mis ei ole põhiteenusest, see tähendab maksust vabastatud kaubatarnest sõltumatu, nii et sellele kehtib põhiteenusega sama maksustamise kord, see tähendab maksuvabastus.

¹⁷ Vt eelotsusetaotluse prantsuskeelse tõlke leheküljel 9 asuva osa „Põhikohtuasja kaebus“ kolmas lõik.

¹⁸ 20. oktoobri 1993. aasta kohtuotsus Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25) ja 21. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21).

¹⁹ Vt eelotsusetaotluse prantsuskeelse tõlke leheküljel 6 osa „Esimese astme maksuhalduri otsus“ neljas lõik.

48. Väljakujunenud kohtupraktikas lähtub Euroopa Kohus põhimõttest, et käibemaksuga maksustamisel tuleb iga teenust üldjuhul pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks teenuseks. Iga teenuse osutamise sõltumatuse põhimõte ei ole siiski absoluutne. Kohtupraktika kohaselt võib sellest põhimõttest kõrvale kalduda, kui teenus on lihtsalt põhiteenuse kõrvalteenus, mis ei ole iseseisev teenus²⁰.

49. Seega tuleb teatud asjaoludel mitut vormiliselt eraldiseisvat sooritust, mida võib teha eraldi ja mis selliselt kuuluksid eraldi maksustamisele või maksust vabastamisele, käsitada ühtse sooritusena, kui need ei ole üksteisest sõltumatud. Ühe sooritusega on eelkõige tegemist siis, kui selle ühte või mitut osa tuleb käsitada põhisooritusena, samas kui soorituse ülejäänud osad tuleb vastupidi vaadelda ühe või mitme kõrvalsooritusena, mida maksustatakse samamoodi nagu põhisooritust²¹.

50. Euroopa Kohus on oma kohtupraktikas välja arendanud teatud näitajad, et teha kindlaks, kas tegemist on kõrvalteenusega, mis ei ole iseseisev.

51. Esiteks ei paku tavaliselt kõrvalteenused, mis ei ole sõltumatud, põhiteenuse saaja jaoks iseseisvat majanduslikku huvi. Majanduslikust seisukohast on neil üksnes abistav funktsioon, kuna nende eesmärk on üksnes põhiteenuse täiustamine ja täiendamine ning seepärast osutatakse neid üldjuhul pärast põhiteenust²². Keskmise tarbija seisukohast saab nende majanduslikku eesmärki saavutada ainult koos põhiteenusega. Seega tuleb teenust pidada põhiteenuse kõrvalteenuseks siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid vahend selleks, et kasutada teenuseosutaja põhiteenust parematel tingimustel²³.

52. See kriteerium on käesolevas asjas täidetud. Nimelt, nagu nähtub käesoleva ettepaneku punktides 38 ja 39, on liidus mitteresidendist ostjatel majanduslik huvi selle haldustegevuse suhtes käibemaksu ettemaksena tasutud summade tagastamiseks, mis ei ole eraldiseisev põhiteenusest, mis seisneb ekspordiks mõeldud kaupade tarnimises, mis on käibemaksust vabastatud. Maksuvabastus ja seega selle maksuvabastuse rakendamiseks toimingute tegemine sõltuvad otseselt nendest tarnetest. Ilma tarneta ja seega ilma maksuvabastusega ei toimiks seda haldamist ja vastupidi. Majanduslikud huvid tarnete ja haldamise vastu on seega üksteisest sõltuvad.

53. Teiseks võtab Euroopa Kohus arvesse põhi- ja kõrvalteenuse vastavat väärtust, kuna kõrvalteenuse väärtus on esimesega võrreldes tavaliselt tähtsusetu²⁴.

54. Käesoleval juhul on summa, mida Határ Diszkont võtab halduskuludena, 15% käibemaksu ettemaksena tasutud summast, mis on eelotsusetaotlusest nähtuvalt 27%. Nende summade tagastamise taotluste haldamises seisneva teenuse (kui on teenus) väärtus on seega 4,05% tarnete hinnast ja seda võib seega pidada põhiteenuse maksumusega võrreldes väikeseks.

²⁰ Vt eelkõige 18. aprilli 2024. aasta kohtuotsus Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika). Vt ka minu ettepanek kohtuasjas Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 16 jj koos muude viidetega kohtupraktikale).

²¹ Vt muu hulgas 18. aprilli 2024. aasta kohtuotsus Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punktid 36 ja 37 ning seal viidatud kohtupraktika).

²² Vt selle kohta minu ettepanek kohtuasjas Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

²³ Vt muu hulgas 4. mai 2023. aasta kohtuotsus Finanzamt X (alaliselt paigaldatud seadmed ja masinad) (C-516/21, EU:C:2023:372, punkt 30 ja seal viidatud kohtupraktika) ja 18. aprilli 2024. aasta kohtuotsus Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 37 ja seal viidatud kohtupraktika).

²⁴ Vt minu ettepanek kohtuasjas Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika).

55. Mis puudutab komisjoni seisukohtades esile toodud asjaolu, et käibemaksu ettemaksena tasutud summade tagastamise taotluse võib vajaduse korral esitada agendile, kellele on usaldatud haldamine, ning et teenust võib seega osutada ka kolmas isik, kes on kauba tarninud ettevõtjast sõltumatu, siis see ei ole asjakohane. Kohtupraktikast tuleneb, et asjaolu, et kõrvalteenust, mis ei ole sõltumatu, võib teoreetiliselt osutada ka kolmas isik, ei takista pidada teenust sõltuvaks kõrvalteenuseks²⁵. Lisaks osutab kõrvalteenust, mis ei ole iseseisev, alati sama ettevõtja, kes osutab põhiteenust. See on lahutamatu seotud asjaoluga, et kõnealune teenus on kõrvalteenus. Kui sama teenust osutaks kolmas isik iseseisva ja seega mitte kõrvalteenusena, oleks see maksustatav. Näiteks võib tuua transpordikulud: kui müüja veab kaupa (nt raamat) ise, on tegemist kõrvalteenusega (mis on maksustatav vähendatud käibemaksumääraga); seevastu juhul, kui ostja tellib kauba (raamat) veo kolmandalt isikult, on tegemist sõltumatu teenusega (mis on maksustatav hariliku käibemaksumääraga).

56. Lõpuks on kaubatarnetele kohaldatava maksuvabastuse, see tähendab käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis b ette nähtud maksuvabastuse eesmärk järgida rahvusvahelises kaubanduses põhimõtet, et asjaomast kaupa maksustatakse selle sihtkohas, ja seega tagada, et asjaomased kaubatarned maksustatakse nende sihtkohas ehk kohas, kus kaupa tarbitakse²⁶. Kuna käibemaks on maksujurisdiiktsiooni piires tarbimise maks ja eksporditud kaupa tarbitakse sellest väljaspool, ei tule seda maksu nendele kaupadele kohaldada. Seega välditakse topeltmaksustamist²⁷ ning liidus toodetud ja liidust eksporditud kaubad ei satu topeltmaksustamise tõttu ebasoodsasse konkurentsiolukorda.

57. Käibemaksudirektiivi selline tõlgendus, mis võimaldaks pidada maksustatavaks teenuseid, mille eesmärk on eespool nimetatud maksuvabastuse alusel tasutud käibemaksusummade tagastamine, läheks nende eesmärkidega vastuollu. Kui käibemaksuga maksustatakse kõrvalteenust, mis on nimetatud maksuvabastuse alusel vajalik nende summade tagastamiseks, kahjustaks see ekspordi neutraalset maksustamist.

4. Maksuvabastus käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punkti e alusel

58. Kolmanda võimalusena käsitlen käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis e ette nähtud maksuvabastuse kohaldamise küsimust, millele viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus.

59. Käibemaksudirektiivi IX jaotise 6. peatükis asuva artikli 146 lõike 1 punkt e kohustab liikmesriike vabastama käibemaksust „teenuste osutami[s]e, sealhulgas veoteenused ja abitoimingud, kuid mitte artiklite 132 ja 135 alusel maksust vabastatud teenuste osutami[s]e, kui teenused on otseselt seotud kaupade ekspordiga või [selle direktiivi] artikli 61 ja artikli 157 lõike 1 punkti a sätetega hõlmatud kaupade impordiga“.

60. Selle sõnastusest tuleneb, et välja arvatud maksuvabastused, mis on seotud tegevustega avalikes huvides, mis on ette nähtud käibemaksudirektiivi artiklis 132, ning rea tegevuste puhul, mis kuuluvad sama direktiivi artikli 135 kohaldamisalasse, vabastab kõnealune säte maksust teenused, sealhulgas veoteenused ja abitoimingud, mis on otseselt seotud kaupade ekspordi või impordiga, *mis kuuluvad käibemaksudirektiivi artikli 61 või artikli 157 lõike 1 punkti a kohaldamisalasse*.

²⁵ Vt minu ettepanek kohtuasjas Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

²⁶ 17. oktoobri 2019. aasta kohtuotsus Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 20) ja 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, punkt 50).

²⁷ Kohtujurist Campos Sánchez-Bordona ettepanek kohtuasjas BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:599, punkt 66 ja seal viidatud kohtupraktika).

61. Käibemaksudirektiivi artiklis 61 nimetatud kaubad on kaubad, mis ei ole vabas ringluses, kuid on paigutatud tolli- või samalaadsesse lattu²⁸ või mis on vabas ringluses, kuid on hõlmatud liidu sisetransiidiprotseduuriga, või mis kuuluvad ajutise impordi protseduuri alla täieliku vabastusega imporditollimaksust või lõpuks, mis on suunatud välistransiidiprotseduurile. Sama direktiivi artikli 157 lõike 1 punkt a puudutab kaupa, mis on mõeldud paigutamiseks muusse lattu kui tollilattu või muusse sarnasesse lattu.

62. Tuleb aga tõdeda, et ükski toimikus olev tõend ei näita, et käesolevas asjas eksporditavad kaubad oleksid ühes käibemaksudirektiivi artikli 146 lõike 1 punktis e nimetatud olukordadest. Sellest järeldub, et see säte ei ole käesolevas asjas kohaldatav²⁹.

5. Vahejärelalus

63. Kokkuvõtteks teen ettepaneku vastata eelotsusetaotluses esitatud esimesele küsimusele järgmiselt: käibemaksudirektiivi artikli 1 lõiget 2 ja artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et haldustoimingud, mida müüja teeb selleks, et tagastada liidus mitteresidendist ostjate poolt käibemaksust vabastatud tehingute raames tasutud käibemaksu ettemaksed, mis puudutavad nende poolt hiljem eksporditavaid kaubatarneid, ei kujuta endast konkreetset ja nimetatud tarnetest eraldiseisvat teenuse osutamist. Järelikult ei ole need toimingud selle direktiivi kohaselt maksustatavad, kuna need kujutavad endast pelgalt maksuvabastuse rakendamist ega ole konkreetse majandustegevuse teostamise väljendus, mis erineb kaubatarnega seotud majandustegevusest.

B. Teine, kolmas ja neljas eelotsuse küsimus

64. Arvestades vastust, mille ma soovitan anda esimesele eelotsuse küsimusele, ei ole teisele, kolmandale ja neljandale eelotsuse küsimusele vaja vastata. Esitan siiski teise võimalusena allpool lühidalt oma kaalutlused nende küsimuste kohta.

1. Teine eelotsuse küsimus

65. Teise eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas juhul, kui haldamine peaks kujutama endast maksustatavat teenuse osutamist, tuleb sellist teenust pidada käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punkti d alusel maksust vabastatuks.

66. Selle sätte kohaselt vabastavad liikmesriigid maksust muu hulgas „hoiuste ja arvelduskontode, maksete, ülekannete, võlanõuete, tšekkide ja muude vabalt kaubeldavate maksevahenditega“ seotud tehingud.

67. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on kahtlusi, kas see säte on kohaldatav, kuna liidus asuvatel mitteresidentidest ostjatel, kes on kauba kätte saanud, on tema sõnul seaduse kohaselt Határ Diszkonti vastu rahaline nõue käibemaksu ettemaksena tasutud summade tagastamiseks ja halduskulud on selle nõudega seotud.

²⁸ Direktiivi artiklis 61 on sõnaselgelt viidatud käibemaksudirektiivi artiklile 156.

²⁹ Märgin sellega seoses, et 8. novembri 2018. aasta kohtuotsus Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), millele eelotsusetaotluse esitanud kohus eelotsusetaotluses viitab, puudutas välistransiidiprotseduurile suunatud kaupa (vt selle kohtuotsuse punktid 8, 24, 51 ja 61).

68. Käesoleval juhul ei ole tehtud ühtegi finantstehingut, mis põhjendaks kõnealuse sätte kohaldamist³⁰. Határ Diszkont ei andnud mitteresidendist ostjatele laenu. Ta piirdus sellega, et jättis alles kõnealuste ostudega seotud käibemaksusummad, mille ta oleks pidanud riigikassasse tasuma, kui maksuvabastust ei oleks rakendatud, ja seda seni, kuni mitteresidendist ostjad esitavad dokumendid, mis tõendavad, et maksuvabastuse sisulised tingimused on tegelikult täidetud. Kui pärast asjakohaste dokumentide esitamist selgus, et nendelt tehingutelt ei tulnud maksuvabastuse rakendamise tõttu käibemaksu tasuda, tagastas ta vastava summa mitteresidendist ostjale.

69. Sellest järeldub, et igal juhul ei ole käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktis d ette nähtud maksuvabastus käesolevas asjas kohaldatav.

2. Kolmas eelotsuse küsimus

70. Kolmanda eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada – ja kui vastus esimesele ja teisele küsimusele on jaatav –, kas õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega on kooskõlas see, kui maksuhaldur maksustab käibemaksuga teatavad möödunud ajavahemikul tehtud tehingud kolmes järgmises olukorras: esiteks, maksuhaldur on mitme aasta jooksul kontrollinud ja aktsepteerinud maksukohustuslase käibedeklaratsioone, ilma et ta oleks mitme maksukontrolli käigus vaidlustanud nende tehingute kvalifitseerimist käibemaksust vabastatud tehinguteks; teiseks, maksuhaldur ei ole teavitanud maksukohustuslast muudatustest, mis on tehtud kehtivates riigisisestes õigusaktides, mille varasemas redaktsioonis olid need tehingud sõnaselgelt loetletud maksust vabastatud teenuste osutamisenä, ja kolmandaks, eelotsusetaotluses on viidatud asjaolule, et kõnealuse 2020. aasta maksukontrolli käigus küsis Határ Diszkont maksuhaldurilt arvamust³¹. Határ Diszkont sai vastuse, et kõnealuseid halduskulusid tuleb pidada käibemaksust vabastatud kaubatarne kõrvalkuludeks ja et sellistena kehtib neile käibemaksust vabastamise korra sama kord, mis põhitehingule.

71. Euroopa Kohtu kohtupraktika kohaselt kuulub nimelt õiguspärase ootuse kaitse põhimõtte liidu aluspõhimõtete hulka³². Euroopa Kohus on täpsustanud, et see põhimõtte laieneb kõigile isikutele, kellele haldusasutus on konkreetseid kinnitusi andes tekitanud põhjendatud ootusi³³. Selle põhimõtte eelduseks on, et haldusasutuse aktid on ettenägelikul ja mõistlikul ettevõtjal tekitanud mõistliku ja põhjendatud ootuse³⁴.

72. Esiteks tekib küsimus, kas õiguspärase ootuse kaitse põhimõttega on kooskõlas see, kui käibemaksu ettemaksena tasutud summade tagastamiseks tehtud haldustoimingute kvalifitseerimist „käibemaksust vabastatud tehinguteks“ mitme maksukontrolli käigus ei ole vaidlustatud.

73. Kohtupraktikast tuleneb, et ainuüksi asjaolu, et riigi maksuhaldur aktsepteeris – isegi mitme aasta vältel – käibedeklaratsioone, mis ei sisaldanud teatud tehingutega seotud summasid, ei tähenda maksuhalduri antud konkreetset kinnitust sellele, et neile tehingutele käibemaksu ei

³⁰ Vt selle kohta 17. detsembri 2020. aasta kohtuotsus *Franck* (C-801/19, EU:C:2020:1049, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika).

³¹ Vt käesoleva ettepaneku punkt 20.

³² Vt 7. juuni 2005. aasta kohtuotsus *VEMW jt* (C-17/03, EU:C:2005:362, punkt 73 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 14. märtsi 2013. aasta kohtuotsus *Agrargenossenschaft Neuzelle* (C-545/11, EU:C:2013:169, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

³³ Vt eelkõige 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 90 ja seal viidatud kohtupraktika).

³⁴ Vt selle kohta minu ettepanek kohtuasjas *BALTIC CONTAINER TERMINAL* (C-376/23, EU:C:2024:616, punkt 68 ja seal viidatud kohtupraktika).

kohaldada, ning seega ei saa see tekitada selles osas õiguspärast ootust³⁵. Samamoodi ei saa minu arvates ainuüksi maksukohustuslase käibedeklaratsioonide mitme aasta vältel aktsepteerimine, ilma et maksukontrolli käigus vaidlustataks nende tehingute kvalifitseerimist „käibemaksust vabastatud tehinguteks“, põhimõtteliselt olla konkreetne kinnitus. Selline lihtsalt aktsepteerimine ei saa seega tekitada tavapäraselt ettevaatlikul ja mõistlikul ettevõtjal õiguspärast ootust, et need tehingud on maksust vabastatud³⁶.

74. Käesolevas asjas nähtub eelotsusetaotlusest siiski, et maksukontrolli protokollid „tõendavad selgelt“, et „maksuhaldur leidis aastate jooksul, et [Határ Diszkont] väljastas õiguspäraselt haldamisteenuse eest käibemaksuvabasid arveid“. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei esita siiski selle kohta muid täpsustusi. Seega peab eelotsusetaotluse esitanud kohus kontrollima, kas need protokollid sisaldasid Euroopa Kohtu eespool viidatud praktika tähenduses „täpseid kinnitusi“ asjaomase haldamisteenuse maksualase kohtlemise kohta, kui sellist teenust – *quod non* – peaks käesolevas asjas mõõndama³⁷.

75. Teiseks, mis puudutab teabe puudumist kehtivates riigisisestes õigusnormides tehtud muudatuste kohta, siis ma ei mõista, kuidas selline võimalik väljajätmine võiks kujutada endast „konkreetselt kinnitust“, mis tekitab põhjendatud lootusi käesoleva ettepaneku punktis 71 viidatud kohtupraktika tähenduses. Lisaks näib, et maksuhalduril ei ole kohustust teavitada maksukohustuslasi maksuõigusnormide muudatustest, millest tavapäraselt ettevaatlikud ja mõistlikud ettevõtjad peaksid olema teadlikud.

76. Kolmandaks ei saa ka teavet, mille maksuhaldur esitas vastuseks Határ Diszkonti nõudele, minu arvates käesoleval juhul pidada „konkreetselt kinnituseks“, mis tekitab põhjendatud lootusi. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus ise märgib, saadeti see arvamus – mis pealegi ei olnud siduv – maksukontrolli ajal (ja selle kontrolli tõttu). Selline *ex post*-teave, mis ei ole siduv, ei saanud seega mõjutada juba tehtud tehinguid, mis olid maksukontrolli esemeks.

3. Neljas eelotsuse küsimus

77. Neljanda eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kuidas tõlgendada käibemaksudirektiivi artikleid 73 ja 78 käesolevas asjas arvesse võetava maksustatava väärtuse ja käibemaksu arvutamise meetodi osas. Eelkõige on eelotsusetaotluse esitanud kohtul Euroopa Kohtu praktikast arvestades kahtlusi seoses maksuhalduri lähenemisega, mis seisneb selles, et käesoleval juhul loetakse halduskulud netosummaks, mitte aga käibemaksu sisaldavaks brutosummaks. Sellele küsimusele tuleb vastata ainult siis, kui juhul, kui vastus kolmele esimesele küsimusele on jaatav, tuleb nimetatud haldustegevust pidada maksustatavaks, mitte maksuvabaks teenuseks.

78. Tuletan siinkohal meelde, et käibemaksudirektiivi artikli 73 kohaselt on maksustatavaks väärtuseks „kõik tasuna käsitatav“, mida teenuseosutaja saab või peab saama. Tasu väärtus vastab kokkulepitud hinnale, mille teenuse saaja talle maksab. Käibemaksudirektiivi artikli 78 punktis a

³⁵ 15. aprilli 2021. aasta kohtuotsus Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 92).

³⁶ Vt selle kohta ka 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, punkt 46) ja 9. juuli 2015. aasta kohtuotsus Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punktid 47 ja 48).

³⁷ Märgin sellega seoses, et ei ole välistatud, et teatud konkreetsetes olukordades võib maksuhalduri praktika, mis puudutab teatavate tehingute maksustamist, tekitada ettevõtjal selle maksualase kohtlemise suhtes põhjendatud lootusi, nii et teistsugune, tagasiulatuva mõjuga kohaldamine, mis põhineb maksuhalduri arvamusel muutmisel, võib osutuda probleematiliseks. Võttes aga arvesse vastust esimesele eelotsuse küsimusele, mille ma välja pakun, ei pea ma vajalikuks käsitleda siin delikaatset küsimust selle kindlaksmääramise kohta, mida kujutab endast maksuhalduri „konkreetne kinnitus“ eelnevate maksustamisperioodide maksukontrollide raames.

on seejärel täpsustatud, et maksustatava väärtuse hulka arvatakse ka kõik maksud, välja arvatud käibemaks. Nimetatud maksustatava väärtuse suhtes kohaldatakse seejärel vastavat maksumäära (selle direktiivi artikkel 93). Kõnealuse direktiivi artikli 1 lõikes 2 on veel selgemalt välja toodud, et igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa³⁸.

79. Sellest järeldub, et maksustatava väärtuse kindlaksmääramiseks käibemaksudirektiivi artikli 73 tähenduses tuleb käibemaksudirektiivi artikli 78 punkti a kohaselt käibemaks maha arvata kõigest seaduse alusel tasumisele kuuluvast³⁹.

80. Kõigist neist kaalutlustest tuleneb, et iga kokkulepitud (bruto) hind sisaldab alati käibemaksu seadusega ette nähtud (õiges) summas, ilma et maksuvõlausaldajale tasumisele kuuluva maksu puhul oleks oluline, kas lepingupooled olid sellest õigest summast teadlikud või mitte⁴⁰.

81. Nii on Euroopa Kohus sõnaselgelt otsustanud, et käibemaksudirektiivi artikli 78 punktist a tuleneb, et käibemaks sisaldub kokkulepitud hinnas alati automaatselt, isegi kui maksukohustuslane on kohaldatava maksumäära kindlaksmääramisel eksinud⁴¹.

82. Käesoleval juhul olukorras, kus kõnealuseid haldustoiminguid tuleb – *quod non* – pidada maksustatavaks, mitte maksuvabaks teenuseks, tuleks kokkulepitud hinda, st 15% käibemaksu ettemaksena makstud ja seejärel tagastatud summadest, pidada brutohinnaks, mis juba sisaldab käibemaksu. Maksustatav väärtus, mille suhtes tuleks seejärel kohaldada käibemaksumäära, tuleks arvutada vastavalt. Asjaolu, et maksukohustuslane pidas kõnealuseid tehinguid ekslikult maksuvabadeks ja et tema arvates oleks nendele tehingutele kohaldatav maksumäär pidanud võrduma nulliga, ei oma selles osas tähtsust.

VI. Ettepanek

83. Eespool esitatud kaalutlusi arvestades teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Szegedi Törvényszéki (Szegedi kohus, Ungari) esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

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

tuleb tõlgendada nii, et

haldustoimingud, mida müüja teeb selleks, et tagastada Euroopa Liidus mitteresidendist ostjate poolt käibemaksust vabastatud tehingute raames tasutud käibemaksu ettemaksed, mis puudutavad nende poolt hiljem eksporditavaid kaubatarbeid, ei kujuta endast konkreetset ja nimetatud tarnetest eraldiseisvat teenuse osutamist. Järelikult ei ole need toimingud selle

³⁸ Vt minu ettepanek kohtuasjas Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (vale maksumäära korrigeerimise võimalus) (C-606/22, EU:C:2023:893, punkt 29).

³⁹ Vt minu ettepanek kohtuasjas Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (vale maksumäära korrigeerimise võimalus) (C-606/22, EU:C:2023:893, punkt 30).

⁴⁰ Vt minu ettepanek kohtuasjas Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (vale maksumäära korrigeerimise võimalus) (C-606/22, EU:C:2023:893, punkt 32). Vt ka 21. märtsi 2024. aasta kohtuotsus Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (vale maksumäära korrigeerimise võimalus) (C-606/22, EU:C:2024:255, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).

⁴¹ 21. märtsi 2024. aasta kohtuotsus Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (vale maksumäära korrigeerimise võimalus) (C-606/22, EU:C:2024:255, punkt 27).

direktiivi kohaselt maksustatavad, kuna need kujutavad endast pelgalt maksuvabastuse rakendamist ega ole konkreetse majandustegevuse teostamise väljendus, mis erineb kaubatarnega seotud majandustegevusest.