



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT

föredraget den 19 december 2024¹

Mål C-427/23

Határ Diszkont Kft.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(begäran om förhandsavgörande från Szegedi Törvényszék (Domstolen i Szeged, Ungern))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 1.2, 2.1 c och 78 – Återbetalning av belopp som har betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt till köpare som saknar hemvist i EU – Administrationsavgift – Mervärdesskattepliktiga självständiga tjänster – Begreppen ’en enda sammansatt tjänst’, ’en tjänst som är underordnad den huvudsakliga tjänsten’ och ’självständiga tjänster’ – Undantag från skatteplikt enligt artikel 135.1 d och artikel 146.1 e – Skydd för berättigade förväntningar – Beskattningsunderlag”

I. Inledning

1. I förevarande mål om förhandsavgörande har EU-domstolen på nytt ombetts att pröva den i praktiken viktiga frågan om när det, i samband med den skattemässiga behandlingen av vissa transaktioner, ska anses vara fråga om en enda tjänst eller ett flertal tjänster. I det sistnämnda fallet uppkommer även frågan huruvida dessa tjänster ska kvalificeras som ”självständiga tjänster”, ”en enda sammansatt tjänst”, eller ”en tjänst som är underordnad den huvudsakliga tjänsten”.²

2. I förevarande mål har ett ungerskt företag sålt olika varor till köpare som saknar hemvist i Europeiska unionen för export ut ur unionen. Försäljningen har skett i företagets affärslokal som är belägen i Ungern nära gränsen till Serbien. Dessa transaktioner var i princip undantagna från mervärdesskatteplikt i egenskap av leveranser av varor som skickats eller transporterats ut ur unionen av förvärvaren som inte är etablerad i unionen. Nämnda företag återbetalade sedan till de köpare som saknade hemvist i unionen de belopp som dessa hade betalat som förskottsbetalning av mervärdesskatt, vilka belopp skulle ha betalats om det aktuella undantaget från skatteplikt inte hade genomförts. Företaget fakturerade emellertid en administrationsavgift för administrationen av dessa återbetalningar med ett belopp motsvarande 15 procent av det återbetalda beloppet. I det sammanhanget uppkommer frågan om den skattemässiga

¹ Originalspråk: franska.

² Beträffande dessa frågor, se, nyligen, dom av den 4 mars 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), och dom av den 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312). Se, även, mitt förslag till avgörande i målet Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkterna 14–47, där det finns flera hänvisningar till rättspraxis).

behandlingen av denna administrationsavgift. Ger den verksamhet som avser administrationen av återbetalningar upphov till en självständig tjänst som är beskattningsbar eller utgör denna verksamhet underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten som är undantagen från skatteplikt, det vill säga leveransen av varor avsedda för export? Eller är verksamheten undantagen från skatteplikt på grundval av andra bestämmelser?

3. Förevarande mål ger EU-domstolen möjlighet att precisera kriterierna för behandlingen av sådana transaktioner i mervärdesskattehänseende. Målet aktualiserar även, i andra hand, frågor rörande skyddet för berättigade förväntningar i en situation där skattemyndigheten under flera år har kontrollerat och godtagit mervärdesskattedeklarationer i vilka dessa transaktioner ansågs vara undantagna från skatteplikt, och frågor rörande det beskattningsunderlag som ska beaktas i förevarande fall samt metoden för beräkning av mervärdesskatt.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

4. Den unionsrättsliga ramen utgörs av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.³ I artikel 1.2 i direktivet föreskrivs följande:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

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

...”

5. I artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

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

...

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

...”

³ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i den lydelse som var tillämplig under den omtvistade perioden.

6. Artikel 73 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

7. I artikel 78 i direktivet föreskrivs följande:

”Följande poster skall ingå i beskattningsunderlaget:

...

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

...”

8. I artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

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

...”

9. I artikel 146.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

b) Leverans av varor som av en förvärvare som inte är etablerad inom deras respektive territorium eller för hans räkning försänds eller transporteras ut ur [unionen] ...,

...

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

B. Ungersk rätt

10. Den nationella mervärdesskattelagstiftning som är relevant i förevarande mål finns i általános forgalmi adóról CXXVII. törvény (lag nr CXXVII om mervärdesskatt) (*Magyar Közlöny* 2007/155) från år 2007, i den lydelse som är tillämplig (nedan kallad den ungerska mervärdesskattelagen).

11. I 98 § punkt 1 i den ungerska mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

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

- a) genomförs av leverantören själv eller av tredje man för leverantörens räkning,
- b) genomförs av förvärvaren själv eller av tredje man för förvärvarens räkning, om de ytterligare villkor som föreskrivs i punkterna 3 och 4 i förevarande paragraf eller i 99 och 100 §§ i denna lag är uppfyllda.”

12. I 99 § i lagen föreskrivs följande:

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

- a) ersättningen, inklusive mervärdesskatt, för leveransen av varorna överstiger ett belopp motsvarande 175 euro,
- b) den utländske resenären kan styrka sin ställning med hjälp av resehandlingar eller andra handlingar som utfärdats av myndigheter och som erkänns som giltiga i Ungern, och som kan användas för att identifiera personen (nedan gemensamt kallade resehandlingarna),
- c) den omständigheten att varorna har lämnat [unionens territorium intygas av myndigheten på den plats där varorna har lämnat [unionens] territorium, genom att denna påtecknar och stämplar den blankett som statens skattemyndighet tillhandahåller eller varje annan blankett som godkänts av den nationella skattemyndigheten och som innehåller de uppgifter som anges i punkt 10 (nedan gemensamt kallade blanketten för ansökan om återbetalning av skatten). Varorna ska uppvisas samtidigt med den originalfaktura som bekräftar att leverans av varorna har skett.

2. För att omfattas av undantaget måste säljaren av varorna, förutom att utfärda en faktura, fylla i en blankett för ansökan om återbetalning av skatten på begäran av den utländske resenären. De uppgifter för identifiering av den utländske resenären som anges på fakturan och på blanketten för ansökan om återbetalning av skatten får inte skilja sig från de uppgifter som anges i resehandlingarna. Den utländske resenären är skyldig att visa upp resehandlingarna för säljaren av varorna. Blanketten för ansökan om återbetalning av skatten får endast innehålla uppgifter om leveransen av varor från en faktura, vilket gör att uppgifterna inte får skilja sig från de uppgifter som anges i fakturan. Blanketten för ansökan om återbetalning av skatten ska upprättas i tre exemplar av säljaren av varorna, som ska överlämna de två första exemplaren till resenären och förvara det tredje exemplaret i sina egna räkenskaper.

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

4. Undantaget från skatteplikt är avhängigt av följande villkor:

- a) att säljaren av varorna innehar det första exemplaret av blanketten för ansökan om återbetalning av skatten med en sådan påskrift och en sådan stämpel som avses i punkt 1 c, och
- b) om skatten har tagits ut vid tidpunkten för leveransen av varorna, att säljaren återbetalar skatten till den utländske resenären i enlighet med punkterna 5–8.

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

- a) agerar personligen, är vederbörande skyldig att visa upp sina resehandlingar,
- b) inte agerar personligen, ska den person som agerar i den utländske resenärens namn och för dennes räkning bifoga en skriftlig fullmakt utställd på personen.

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

- a) överlämna det första exemplaret av blanketten för ansökan om återbetalning av skatten som är försedd med en påskrift och en stämpel i enlighet med punkt 1 c till säljaren av varorna, och
- b) visa upp originalfakturan, som intygar leveransen av varorna, för säljaren av varorna.

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

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

...”

13. I 98 § punkt 3 i CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról (lag nr CLI om det administrativa förfarandet på skatteområdet) från år 2017 (*Magyar Közlöny* 2017/192) föreskrivs att om den skattskyldiga personen har rätt till undantag från skatteplikt, är personen skyldig att styrka detta med en handling eller på annat lämpligt sätt.

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

III. Bakgrund till tvisten

15. År 2020 sålde det ungerska bolaget Határ Diszkont Kft. (nedan kallat Határ Dizkont) olika varor till köpare som saknade hemvist i unionen – närmare bestämt till köpare med hemvist i Serbien – i bolagets affärslokal i Tompa, som ligger i Ungern nära den serbisk-ungerska gränsen. Dessa utländska köpare exporterade samma dag de varor som köptes i Ungern. Kontantfakturorna avseende dessa inköp var försedda med uppgiften ”mervärdesskatt reglerad”.

16. Under perioden efter exporten återbetalade Határ Dizkont hela den fakturerade mervärdesskatten till köparna och utfärdade ett kvitto på utbetalningen. Det framgår att en köpare som saknade hemvist i unionen var tvungen att fysiskt återvända till Határ Dizkonts affärslokal för att kunna få återbetalt de belopp som hade betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt.⁴ För administrationen av dessa återbetalningar fakturerade Határ Dizkont dessa utländska kunder en administrationsavgift motsvarande 15 procent av den återbetalda mervärdesskatten.

17. Förfarandet för administration av återbetalningarna bestod av följande steg: a) kontroll av giltig resehandling för den köpare som saknar hemvist i unionen vid försäljningen, b) utfärdande av en blankett för ansökan om återbetalning av skatten och en faktura till nämnda köpare, c) kontroll av giltig resehandling för köparen och av den blankett för ansökan om återbetalning av skatten som lagts fram för att få mervärdesskatten återbetald, d) ändring, kopiering och arkivering av fakturan avseende försäljningen, e) återbetalning i kassan till köparen som saknar hemvist i unionen av det belopp som har betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt, f) utfärdande av ett kvitto på utbetalningen och köparens undertecknande av detta, g) utfärdande av en faktura för administrationsavgiften, h) utfärdande av ett kvitto på mottagandet av betalningen och köparens undertecknande av detta, i) betalning av administrationsavgiften i kassan.

18. Dagen för återbetalning av förskottsbetalningar av mervärdesskatt utfärdade Határ Dizkont kontantfakturer för administrationsavgiften, och betalningen av denna avgift intygades genom kvitton på mottagandet av betalningen. I sina mervärdesskattedeklarationer inkluderade Határ Dizkont omsättningen från administrationsavgiften såsom ersättning för en tjänst som var undantagen från skatteplikt.

19. I samband med en kontroll av skattemyndigheten⁵ avseende år 2020 för bland annat mervärdesskatteändamål, försvarade Határ Dizkont ståndpunkten att verksamheten avseende administrationen av återbetalningen av de belopp som betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt utgjorde ett tillhandahållande av tjänster som var undantaget från mervärdesskatteplikt.

⁴ Denna omständighet bekräftades av den ungerska regeringen vid förhandlingen. Vidare föreskrivs det i 99 § punkt 7 i den ungerska mervärdesskattelagen att återbetalningen av de belopp som har betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt i princip ska ske genom kontant betalning.

⁵ Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (skatte- och tullkontoret i provinsen Bács-Kiskun, som lyder under den nationella skatte- och tullmyndigheten i Ungern).

20. I det sammanhanget har Határ Dizkont hänvisat till en upplysning från skattemyndigheten själv,⁶ som svar på en fråga som särskilt ställdes i det avseendet. Det framgick av denna upplysning att eftersom administrationsavgiften var en följd av undantaget från skatteplikt, skulle den anses utgöra en bikostnad till leveransen av varor, och skulle därför omfattas av samma regler för undantag från mervärdesskatteplikt som är tillämpliga på den huvudsakliga transaktionen.

21. Under kontrollförfarandet hävdade Határ Dizkont även att tillhandahållandet av tjänsten avseende återbetalning av de belopp som hade betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt borde ha varit undantaget från skatt enligt den nationella bestämmelse som har införlivat det undantag från skatteplikt för finansiella transaktioner som föreskrivs i artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet, och den nationella bestämmelse som har införlivat det undantag från skatteplikt för transaktioner som är förbundna med export av varor som föreskrivs i artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet.⁷

22. Skattemyndigheten godtog inte Határ Dizkonts argument. I beslut av den 22 juli 2022 slog skattemyndigheten fast att bolaget hade en mervärdesskatteskuld. Beslutet fastställdes genom beslut av den 27 oktober 2022 av skattemyndighetens omprövningsavdelning.⁸

23. Határ Dizkont ingav ett överklagande till den hänskjutande domstolen, Szegedi Törvényszék (Domstolen i Szeged, Ungern), och yrkade att det sistnämnda beslutet skulle upphävas.

IV. Tolkningsfrågorna

24. Genom beslut av den 3 juli 2023 har Szegedi Törvényszék (Domstolen i Szeged, Ungern) förklarat målet vilande och ställt följande fyra frågor till EU-domstolen:

- ”1) Utgör artikel 1.2, artikel 2.1 c, artikel 78 och artikel 146.1 e i [mervärdesskattedirektivet] hinder för att en medlemsstat har en praxis som innebär att tjänsten avseende administrationen av återbetalningen av mervärdesskatt till utländska resenärer – vilken omfattar en rad administrativa formaliteter från utfärdande av standardiserade formulär för att ansöka om återbetalning av mervärdesskatt till återbetalningen av denna skatt – för vilken mervärdesskatt ska tas ut och betalas enligt allmänna regler, ska anses utgöra ett självständigt tillhandahållande av tjänster som är separat i förhållande till en leverans av varor som är undantagen från mervärdesskatteplikt, i ett fall där uttaget och faktureringen av administrationsavgiften, som motsvarar en procentsats av den mervärdesskatt som ska betalas tillbaka, görs samtidigt som återbetalningen av mervärdesskatten, vid ett annat tillfälle än i samband med leveransen och faktureringen av varorna och efter förvärvarens betalning av vederlaget för varorna och utförsel av dessa varor till ett land som inte tillhör unionen?
- 2) Om den första frågan ska besvaras nekande, utgör då artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet hinder för att en medlemsstat har en praxis enligt vilken den avgift som tas ut för administrationen av återbetalning av mervärdesskatt till följd av leverans av varor till förmån för utländska resenärer inte ska anses vara undantagen från skatteplikt, på grund av att det är en ’transaktion rörande betalningar eller fordringar’?

⁶ Upplysningen hade fastställts av Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (avdelningen för relationer med användare och information vid den nationella skatte- och tullmyndighetens huvudkontor).

⁷ 86 § punkt 1 d och e respektive 102 § punkt 1 b i den ungerska mervärdesskattelagen.

⁸ Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (avdelningen för omprövningar och överklaganden vid den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern).

- 3) För det fall den första och den andra frågan ska besvaras nekande, utgör principen om skydd för berättigade förväntningar, som är en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, hinder för att en medlemsstat tillämpar praxis som innebär att den som utfärdar fakturor avseende administrationsavgiften även ska betala mervärdesskatt retroaktivt, trots att skattemyndigheten redan har kontrollerat personen flera gånger under de år som föregick kontrollen och under dessa kontroller har prövat, och inte invänt mot, dennes praxis att anse att administrationsavgiften är undantagen från mervärdesskatt och skattemyndigheten inte har underrättat personen om att medlemsstatens lagstiftning som var i kraft till den 31 december 2007, i vilken 'återbetalning av skatt till utländska resenärer vilken utförs av näringsidkaren enligt särskilda bestämmelser' uttryckligen nämndes bland de tjänster som är undantagna från skatten, har ändrats?
- 4) För det fall att den första, den andra och den tredje frågan ska besvaras nekande, utgör då artiklarna 73 och 78 i mervärdesskattedirektivet hinder för att skattemyndigheten i en medlemsstat tillämpar praxis enligt vilken beskattningsunderlaget för mervärdesskatt utgörs av det vederlag som är undantaget från skatteplikt på de fakturor som har utfärdats avseende administrationsavgiften, vilket är ett beskattningsunderlag på vilket den som utfärdar fakturan, enligt beslut från skattemyndigheten, ska betala mervärdesskatt enligt allmänna bestämmelser, trots att det vederlag som de utländska resenärerna har betalat inte omfattar detta belopp?"

25. Under förfarandet vid EU-domstolen inkom den ungerska regeringen och Europeiska kommissionen med skriftliga yttranden och de deltog vid förhandlingen den 17 oktober 2024.

V. Analys

A. Den första tolkningsfrågan

1. Inledande synpunkter

26. Den hänskjutande domstolen har ställt den första tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida artikel 1.2, artikel 2.1 c och artikel 78 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en verksamhet som avser administrationen av "återbetalningen av mervärdesskatt", såsom den som är i fråga i det nationella målet, till förmån för köpare som har hemvist utanför unionen, beträffande leveranser av varor som är undantagna från skatteplikt, utgör ett självständigt tillhandahållande av tjänster som är separat i förhållande till dessa leveranser av varor och som således i sig är föremål för mervärdesskatt. Om så är fallet, vill nämnda domstol få klarhet i huruvida ett sådant tillhandahållande av tjänster ska anses vara undantaget från skatteplikt enligt artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet.

27. Det ska inledningsvis påpekas att det i förevarande mål tekniskt sett inte är fråga om "återbetalning" av mervärdesskatt. Det är nämligen utrett att försäljningen i förevarande fall, avseende de aktuella leveranserna av varor till köpare utan hemvist i unionen som utfördes av Határ Dizkont, är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet på grund av att varorna exporterades. Eftersom det är fråga om transaktioner som är undantagna från skatteplikt, ska det inte betalas någon mervärdesskatt med avseende på dessa transaktioner. Det kan följaktligen inte heller ske någon "återbetalning" av mervärdesskatt i det fallet.

28. Vid tidpunkten för köpet av varorna betalar de köpare som saknar hemvist i unionen ett totalt bruttopris (nedan kallat bruttopriset) till Határ Dizkont som inkluderar ett belopp motsvarande den mervärdesskatt som skulle ha betalats om det aktuella undantaget från skatteplikt inte genomfördes, på grund av att varan slutligen inte exporteras eller på grund av att köparen inte tillhandahåller nödvändig dokumentation för att visa att de materiella villkoren för undantaget från skatteplikt är uppfyllda. Under dessa omständigheter utgör Határ Dizkonts betalningar till de köpare som saknar hemvist i unionen återbetalningar av belopp som har betalats i förskott upp till de belopp som eventuellt skulle betalas i mervärdesskatt (nedan kallade de belopp som har betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt). Det är således inte fråga om ”återbetalning” av mervärdesskatt.

29. Sedan detta klargjorts ska det påpekas att eftersom en verksamhet som avser administrationen av återbetalningen av de belopp som har betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt, såsom den verksamhet som är aktuell i det nationella målet, endast utgör ett genomförande av det aktuella undantaget från skatteplikt, ger den, enligt min mening, inte upphov till en särskild tjänst som är beskattningsbar och föremål för mervärdesskatt (se avsnitt 2). I andra hand, om det skulle anses att det i förevarande fall faktiskt är fråga om en beskattningsbar tjänst, rör det sig emellertid om en tjänst som är underordnad den huvudsakliga tjänsten och som inte är självständig, nämligen leverans av varor som är undantagna från skatteplikt, och som omfattas av samma regler för undantag från skatteplikt (se avsnitt 3). Slutligen, och under alla omständigheter, är det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet under alla omständigheter inte relevant i det aktuella fallet (se avsnitt 4).

2. Huruvida det inte föreligger en beskattningsbar tjänst

30. Enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap vara föremål för mervärdesskatt.

31. Beskattningsbara transaktioner förutsätter att det finns en transaktion mellan parterna med angivet pris eller motvärde. Ett tillhandahållande av tjänster är därmed beskattningsbart endast om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär att det sker ett utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren.⁹

32. Verksamhet som avser administrationen av återbetalningen av de belopp som har betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt utgör således en särskild beskattningsbar tjänst endast om det går att identifiera ett sådant rättsförhållande, som ger upphov till ett sådant utbyte av prestationer.

33. I förevarande fall har de köpare som saknar hemvist i unionen köpt varor av Határ Dizkont som omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet. För att dessa transaktioner ska dra fördel av detta undantag, måste dock Határ Dizkont, i egenskap av beskattningsbar person, tillhandahålla skattemyndigheten bevis för att de materiella villkoren för nämnda undantag från skatteplikt är uppfyllda.¹⁰

⁹ Se, bland annat, dom av den 26 oktober 2023, GIS (C-249/22, EU:C:2023:813, punkterna 32 och 33 samt där angiven rättspraxis), se även dom av den 4 juli 2024, Credidam (C-179/23, EU:C:2024:571, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

¹⁰ Detta föreskrivs dessutom uttryckligen i ungerskt rätt i 98 § punkt 3 i lag nr CLI från år 2017.

Åsidosättandet av ett formkrav kan nämligen leda till att undantag från mervärdesskatteplikt nekas, om detta åsidosättande skulle förhindra att säker bevisning läggs fram för att de materiella villkoren har uppfyllts.¹¹

34. För att tillhandahålla skattemyndigheten sådan bevisning måste Határ Dizkont förfoga över all nödvändig dokumentation för att kunna visa att det verkligen är fråga om undantagna transaktioner. Denna dokumentation, vilken i huvudsak ska tillhandahållas av köparen, ska bland annat bevisa att den köpta varan faktiskt har exporterats. Den kan således inte tillhandahållas vid tidpunkten för köpet av varan, utan först efter det att exporten av varan faktiskt har ägt rum. Detta framgår även klart av 99 § i den ungerska mervärdesskattelagen.

35. För att kunna bevisa att de materiella villkoren för undantaget från skatteplikt är uppfyllda,¹² måste Határ Dizkont således inhämta, administrera och kontrollera all dokumentation som är relevant för genomförandet av undantaget från skatteplikt. Vidare bär företaget riskerna för eventuella fel eller andra typer av problem med denna dokumentation.

36. I det sammanhanget ska företaget, såsom framgår av punkt 17 i förevarande förslag till avgörande, fullgöra en rad administrativa uppgifter, alltifrån att utfärda blanketten för ansökan om återbetalning av de belopp som motsvarar mervärdesskatten, till att återbetala dessa belopp, när företaget väl förfogar över alla handlingar som bevisar att de materiella villkoren för undantaget från skatteplikt är uppfyllda.

37. All denna verksamhet, vilken utan tvekan medför kostnader, slutförs för att säkerställa genomförandet av undantaget från skatteplikt för leveranser av varor som exporteras och tycks inte vara uttryck för ett särskilt tillhandahållande av tjänster som är självständigt i förhållande till dessa leveranser.

38. Det ekonomiska syftet med de köptransaktioner som utfördes av de köpare som saknar hemvist i unionen är att förvärva varor enligt reglerna för undantag från mervärdesskatteplikt i syfte att exportera dessa. Om den ovannämnda verksamheten för att administrera återbetalningarna inte hade utförts, så skulle dessa transaktioner inte kunna undantas från mervärdesskatt och utan ett undantag från skatteplikt skulle förvärven inte riktigt ha ägt rum, vilket även framgår uttryckligen av beslutet om hänskjutande.¹³ Genomförandet av undantaget från skatteplikt utgör således en viktig del för att uppnå det ovannämnda ekonomiska syftet med köptransaktionerna.

39. Av detta följer att den aktuella verksamheten avseende administrationen av återbetalningar, med hänsyn till nämnda ekonomiska syfte, framstår som oskiljaktig från dessa transaktioner och nödvändig för att genomföra dessa.

40. Under dessa omständigheter skulle det enligt min mening vara konstlat att dela upp verksamheten avseende administrationen av återbetalningen av de belopp som har betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt, på grund av undantaget från skatteplikt för de undantagna

¹¹ Se, bland annat, dom av den 29 februari 2024, B2 Energy (C-676/22, EU:C:2024:186, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

¹² Beträffande de materiella villkor som ska vara uppfyllda för att detta undantag från skatteplikt ska vara tillämpligt, se dom av den 17 december 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, punkt 55 och följande punkter).

¹³ Se andra stycket i den del som har rubriken "Le recours au principal", på sidorna 8 och 9 i den franska översättningen av begäran om förhandsavgörande.

leveranserna.¹⁴ Mot bakgrund av alla omständigheter som rör genomförandet av dessa transaktioner, är det nämligen fråga om en transaktion som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande som inte får delas upp på ett konstlat sätt, så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs.¹⁵

41. I detta sammanhang, och med förbehåll för den hänskjutande domstolens bedömning av de faktiska omständigheterna, utgör de belopp som togs ut i administrationsavgift helt enkelt en höjning av varornas försäljningspris, som godtogs av de köpare som saknade hemvist i unionen, för att täcka de ytterligare kostnader som uppkom på grund av genomförandet av undantaget från skatteplikt avseende förvärvet av varorna. Om exempelvis den tillämpade mervärdesskattesatsen är 27 procent och bruttopriset för köpet av en vara avsedd för export är 127 (100 för varans pris + 27 för de belopp som har betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt), så kommer (netto)priset för att förvärva varan slutligen att bli 104,05¹⁶, om undantaget från skatteplikt genomförs.

42. Som den hänskjutande domstolen har påpekat hade vidare Határ Dizkont ett anslag i affärslokalen med information om administrationsavgiften och bolaget informerade de köpare som saknade hemvist i unionen om denna avgift. När de köpte produkterna i syfte att exportera dessa, hade de således full kännedom om denna avgift och de hade utan tvekan beaktat avgiften i sitt beslut att köpa varorna avsedda för export. Härav följer att dessa köpare med nödvändighet var tvungna att godta, åtminstone underförstått, dessa villkor vid ingåendet av köpeavtalet avseende de aktuella varorna. Den beskrivning av avtalsförhållandena mellan Határ Dizkont och de köpare som saknade hemvist i unionen som finns i begäran om förhandsavgörande bekräftar dessa överväganden.¹⁷

43. Det framgår dessutom av beslutet om hänskjutande att Határ Dizkont, utan att bli motsagd, har hävdad att storleken på administrationsavgiften, det vill säga 15 procent av de belopp som har betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt och som sedan återbetalats, beräknades på grundval av de kostnader som uppkommit. Istället för att utgöra en ersättning som motsvarar det faktiska motvärdet för en tjänst som tillhandahålls en mottagare och som ger intäkter till följd av en annan ekonomisk verksamhet än den som avser leveranserna av de undantagna varorna, har de belopp som tas ut i administrationsavgift huvudsakligen till funktion att täcka de ytterligare kostnader som Határ Dizkont ådrar sig till följd av genomförandet av undantaget från skatteplikt i samband med leveransen av de aktuella varorna.

44. Vidare följer det av fast rättspraxis att leverantörerna på mervärdesskatteområdet ombesörjer skatteuppbörd åt staten och i statskassans intresse. Dessa leverantörer är skyldiga att betala mervärdesskatt även om denna, i egenskap av konsumtionsskatt, i sista hand bärs av slutkonsumenten.¹⁸ Att mervärdesbeskatta Határ Dizkonts ersättning till följd av en sådan uppbördsverksamhet – eller rentav en verksamhet för att säkerställa genomförandet av undantaget från skatteplikt genom en prissänkning från 127 till 104,05 – å statens vägnar är åtminstone helt främmande för systemet.

¹⁴ Se, bland annat, dom av den 18 april 2024, *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 35 och där angiven rättspraxis). Se även mitt förslag till avgörande i målet *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 16 och följande punkter med andra hänvisningar till rättspraxis).

¹⁵ Se, bland annat, dom av den 18 april 2024, *Companhia União de Crédito Popular* (C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 35).

¹⁶ 15 procent av 27 procent är lika med 4,05 procent.

¹⁷ Se tredje stycket i den del som har rubriken "Le recours au principal", på sidan 9 i den franska översättningen av begäran om förhandsavgörande.

¹⁸ Dom av den 20 oktober 1993, *Balocchi*, C-10/92, EU:C:1993:846, punkt 25), och dom av den 21 februari 2008, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 21).

45. När det gäller den omständighet som har framhållits i skattemyndighetens beslut, nämligen att försäljningen av de exporterade varorna och verksamheten som avser administrationen av återbetalningar inte inträffar samtidigt,¹⁹ vill jag påpeka att en ändring av priset på en leverans eller ett tillhandahållande aldrig sker samtidigt med försäljningen eller tillhandahållandet, utan den sker alltid därefter. I förevarande fall är det när allt kommer omkring fråga om en prisändring. Om de köpare som saknade hemvist i unionen ville genomföra denna transaktion för att köpa de undantagna varorna i Határ Dizkonts affärslokal, så var de tvungna att godta en prisändring i efterhand vid genomförandet av undantaget från skatteplikt. Om de inte gick med på det, så borde de ha vänt sig till en annan affär.

46. Sammanfattningsvis följer det av det ovan anförda att verksamheten i förevarande fall som avser administrationen av återbetalningen av de belopp som har betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt, i syfte att undanta leveranserna av de aktuella varorna från skatteplikt, enligt min mening inte ger upphov till ett särskilt tillhandahållande av tjänster som är självständigt i förhållande till nämnda leveranser och som är beskattningsbart enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet.

3. I andra hand: En tjänst som är underordnad och som inte är självständig

47. För det fall EU-domstolen skulle anse att verksamheten som avser administrationen av återbetalningen av de belopp som har betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt ger upphov till ett tillhandahållande av tjänster som är självständigt, rör det sig enligt min mening under alla omständigheter om en tjänst som är underordnad den huvudsakliga tjänsten och som inte är självständig, nämligen den leverans av varor som är undantagen från skatteplikt, och som skattemässigt följaktligen ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten, det vill säga omfattas av reglerna för undantag från skatteplikt.

48. EU-domstolen utgår i sin fasta praxis från principen att varje tillhandahållande i regel ska anses som fristående och självständigt i mervärdesskattehänseende. Principen att varje tjänst är självständig är emellertid inte absolut. Enligt rättspraxis kan det göras undantag från denna princip när ett tillhandahållande endast utgör en underordnad tjänst som inte är självständig i förhållande till en huvudsaklig tjänst.²⁰

49. Under vissa omständigheter ska flera formellt sett fristående tillhandahållanden, som skulle kunna utföras separat och som därmed var för sig skulle vara skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt, anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga. Så är bland annat fallet när en eller flera delar ska anses utgöra den huvudsakliga tjänsten, medan andra delar i stället ska betraktas som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten.²¹

50. EU-domstolen har i sin praxis utvecklat vissa kriterier för att fastställa huruvida det föreligger en osjälvständig underordnad tjänst.

¹⁹ Se fjärde stycket i den del som har rubriken "Décision de l'autorité fiscale de premier degré", på sidan 6 i den franska versionen av begäran om förhandsavgörande.

²⁰ Se, bland annat, dom av den 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 35 och där angiven rättspraxis). Se även mitt förslag till avgörande i målet Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 16 och följande punkter med andra hänvisningar till rättspraxis).

²¹ Se, bland annat, dom av den 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punkterna 36 och 37 samt där angiven rättspraxis).

51. För det första är det kännetecknande att osjälvständiga underordnade tjänster inte har något självständigt ekonomiskt intresse för mottagaren av den huvudsakliga tjänsten. Från ett ekonomiskt perspektiv har de en rent underordnad funktion, eftersom deras syfte enbart är att slutföra och komplettera den huvudsakliga tjänsten och de uppkommer därför normalt sett i samband med denna.²² Sett ur genomsnittskonsumentens synvinkel kan deras ekonomiska syfte endast uppnås i kombination med den huvudsakliga tjänsten. En tjänst ska således betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänsten.²³

52. Detta kriterium är uppfyllt i förevarande fall. Såsom framgår av punkterna 38 och 39 i förevarande förslag till avgörande har nämligen de köpare som saknar hemvist i unionen ett ekonomiskt intresse av den verksamhet som avser administrationen av återbetalningen av de belopp som har betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt, vilken inte är självständig i förhållande till den huvudsakliga tjänsten som består i leverans av varor avsedda för export som är undantagen från mervärdesskatt. Undantaget från skatteplikt, och följaktligen fullgörandet av den verksamhet som avser genomförandet av detta undantag, är direkt avhängiga dessa leveranser. Utan en leverans, och således utan ett undantag från skatteplikt, skulle det inte ske någon administration av återbetalningar och vice versa. De ekonomiska intressena av leveranserna och av den verksamhet som avser administrationen av återbetalningarna är således beroende av varandra.

53. För det andra bedömer EU-domstolen värdet av den huvudsakliga tjänsten respektive den underordnade tjänsten, och den sistnämnda tjänsten har vanligtvis ett försumbart värde jämfört med den förstnämnda.²⁴

54. Det belopp som Határ Dizkont tar ut i administrationsavgift motsvarar 15 procent av de belopp som har betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt, vilken – såsom framgår av beslutet om hänskjutande – är fastställd till en skattesats på 27 procent. Värdet av (den eventuella) tjänsten bestående i administration av återbetalningen av dessa belopp motsvarar således 4,05 procent av leveranspriset och kan således anses vara marginellt i förhållande till värdet av den huvudsakliga tjänsten.

55. Den omständighet som kommissionen har framhållit i sina yttranden, nämligen att ansökan om återbetalning av de belopp som har betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt eventuellt skulle kunna inges till ett ombud som har anförtrotts uppdraget att administrera återbetalningarna och att tjänsten således även kan utföras av en tredje man som är oberoende i förhållande till den ekonomiska aktör som har levererat varorna, är inte relevant. Det framgår nämligen av rättspraxis att det faktum att den osjälvständiga underordnade tjänsten teoretiskt sett även hade kunnat tillhandahållas av en tredje part inte utgör hinder mot att det kan vara fråga om en osjälvständig underordnad tjänst.²⁵ Vidare tillhandahålls den osjälvständiga underordnade tjänsten fortfarande av samma ekonomiska aktör som tillhandahåller den huvudsakliga tjänsten. Detta utgör en naturlig del av att den aktuella tjänsten är underordnad. Om denna tjänst tillhandahölls av en tredje part som en självständig tjänst som således inte är underordnad, så skulle den vara beskattningsbar. Som exempel kan nämnas transportkostnader:

²² Se, i det avseendet, mitt förslag till avgörande i målet Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

²³ Se, bland annat, dom av den 4 maj 2023, Finanzamt X (Varaktigt installerad utrustning och varaktigt installerade maskiner) (C-516/21, EU:C:2023:372, punkt 30 och där angiven rättspraxis), och dom av den 18 april 2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

²⁴ Se mitt förslag till avgörande i målet Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

²⁵ Se mitt förslag till avgörande i målet Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

om säljaren själv utför transporten av varan (till exempel en bok) är det fråga om en underordnad tjänst (som ska beskattas med reducerad skattesats). Om köparen däremot ber en tredje part att transportera varan (en bok), så är det fråga om en självständig tjänst (som ska beskattas med normalskattesats).

56. Slutligen syftar det undantag som är tillämpligt på leveranserna av varorna, det vill säga undantaget i artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet, till att i internationell handel säkerställa att principen om att varorna ska beskattas på sin bestämelseort iakttas och således att den berörda transaktionen endast beskattas på den ort där varorna ska konsumeras.²⁶ Eftersom mervärdesskatten är en skatt på konsumtion som uppstår inom det ungerska skatteområdet och de varor som exporteras konsumeras utanför detta, ska mervärdesskatten inte påföras leverans av sådana varor. Därigenom undviks dubbelbeskattning (normalt genom att den andra staten beskattar varorna)²⁷ och de varor som produceras i unionen och exporteras ut ur unionen drabbas inte av någon konkurrensnackdel på grund av denna dubbelbeskattning.

57. En tolkning av mervärdesskattedirektivet som gör det möjligt att anse att tjänster som avser återbetalning av de belopp som har betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt är beskattningsbara enligt ovannämnda undantag från skatteplikt skulle strida mot dessa mål. En sådan tolkning skulle nämligen äventyra exportens skatteneutralitet, genom att en underordnad tjänst, som krävs för att få återbetalt dessa belopp med tillämpning av nämnda undantag från skatteplikt, påförs mervärdesskatt.

4. Undantaget från skatteplikt enligt artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet

58. I tredje hand tar jag upp frågan om en tillämpning av det undantag från skatteplikt i artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet, som den hänskjutande domstolen har hänvisat till.

59. Artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet, som ingår i kapitel 6 i avdelning IX i direktivet, ålägger medlemsstaterna att från mervärdesskatteplikt undanta "[t]illhandahållande av tjänster, inbegripet transporter och transaktioner som har samband med dessa, med undantag av sådana tillhandahållanden av tjänster som är undantagna från skatteplikt i enlighet med artiklarna 132 och 135, om tillhandahållandet av tjänster är direkt förbundet med export eller import av varor för vilka bestämmelserna i artikel 61 eller artikel 157.1 a" i nämnda direktiv tillämpas.

60. Det följer av bestämmelsens lydelse att, med undantag av undantagen från skatteplikt för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset som avses i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet, och med undantag av undantagen från skatteplikt för en rad olika typer av verksamheter som omfattas av artikel 135 i samma direktiv, undantar den aktuella bestämmelsen tillhandahållande av tjänster, inbegripet transporttjänster och transaktioner som har samband med dessa, som är direkt förbundna med export eller import av varor och *som omfattas av artikel 61 eller artikel 157.1 a* i mervärdesskattedirektivet, från skatteplikt.

61. De varor som avses i artikel 61 i mervärdesskattedirektivet är varor som inte är i fri omsättning, utan är placerade i ett tullager eller liknande,²⁸ eller varor som är i fri omsättning men som omfattas av förfarandet för intern unionstransitering, eller som har hänförts till

²⁶ Dom av den 17 oktober 2019, Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, punkt 20), och dom av den 17 december 2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:2020:1045, punkt 50).

²⁷ Förslag till avgörande av generaladvokaten Campos Sánchez-Bordona i målet BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:599, punkt 66 och där angiven rättspraxis).

²⁸ Artikel 61 i direktivet innehåller en uttrycklig hänvisning till artikel 156 i mervärdesskattedirektivet.

förfarandet för temporär import med fullständig befrielse från importtull eller som har hänförts till förfarandet för extern transitering. Artikel 157.1 a i samma direktiv rör varor som är avsedda att placeras i ett annat lager än tullager eller liknande.

62. Jag konstaterar emellertid att det inte finns några uppgifter bland handlingarna i målet som visar att de varor som har exporterats i förevarande fall befinner sig i en av de situationer som avses i artikel 146.1 e i mervärdesskattedirektivet. Av detta följer att nämnda bestämmelse inte är tillämplig i förevarande fall.²⁹

5. Slutsats i denna del

63. Sammanfattningsvis föreslår jag att den första tolkningsfrågan ska besvaras på följande sätt. Artikel 1.2 och artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den av säljaren utförda verksamheten som avser administrationen av återbetalningen av de belopp som har betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt av köpare som saknar hemvist i unionen, i samband med transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt och som avser leveranser av varor som senare har exporterats av köparna, inte kan anses ge upphov till ett särskilt tillhandahållande av tjänster som är självständigt i förhållande till dessa leveranser. Denna verksamhet är följaktligen inte beskattningsbar enligt direktivet, eftersom den enbart utgör ett genomförande av undantaget från skatteplikt och inte är uttryck för utövandet av en särskild ekonomisk verksamhet som skiljer sig från den verksamhet som avser leveransen av varorna.

B. Den andra, den tredje och den fjärde tolkningsfrågan

64. Med hänsyn till mitt föreslagna svar på den första tolkningsfrågan är det inte nödvändigt att besvara den andra, den tredje och den fjärde tolkningsfrågan. Jag kommer dock nedan att kortfattat, och i andra hand, redogöra för mina överväganden i dessa frågor.

1. Den andra tolkningsfrågan

65. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra tolkningsfrågan för att få klarhet i, för det fall den aktuella verksamheten som avser administrationen av återbetalningar ska anses utgöra ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, huruvida ett sådant tillhandahållande ska anses vara undantaget från skatteplikt enligt artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet.

66. Enligt lydelsen i nämnda bestämmelse ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta transaktioner rörande bland annat "spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev".

67. Den hänskjutande domstolen är osäker på huruvida denna bestämmelse är tillämplig då de köpare som saknar hemvist i unionen och som har mottagit leveransen av varorna enligt lag har en betalningsfordran gentemot Határ Dizkont avseende återbetalningen av de belopp som har betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt och då administrationsavgiften är knuten till denna fordran.

²⁹ I det avseendet vill jag påpeka att dom av den 8 november 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), som den hänskjutande domstolen har hänvisat till i beslutet om hänskjutande, avsåg varor som hade hänförts till förfarandet för extern transitering (se punkterna 8, 24, 51 och 61 i den domen).

68. I förevarande fall har det inte skett någon finansiell transaktion som skulle motivera en tillämpning av den aktuella bestämmelsen.³⁰ I synnerhet beviljade inte Határ Dizkont någon kredit till de köpare som saknade hemvist i unionen. Bolaget behöll bara de belopp motsvarande mervärdesskatten på de aktuella köpen som det skulle ha varit tvunget att betala in till statskassan om undantaget från skatteplikt inte genomfördes. Detta skedde i avvaktan på att de köpare som saknade hemvist i unionen tillhandahöll den dokumentation som kunde visa att de materiella villkoren för undantaget från skatteplikt faktiskt var uppfyllda. När den relevanta dokumentationen väl hade tillhandahållits och det hade klargjorts att det inte skulle betalas någon mervärdesskatt för dessa transaktioner på grund av genomförandet av undantaget från skatteplikt, gav bolaget tillbaka det motsvarande beloppet till den köpare som saknade hemvist i unionen.

69. Härav följer att undantaget från skatteplikt i artikel 135.1 d i mervärdesskattedirektivet under alla omständigheter inte är tillämpligt i förevarande fall.

2. Den tredje tolkningsfrågan

70. Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje tolkningsfrågan för att få klarhet i – för det fall den första och den andra frågan ska besvaras nekande – huruvida principen om skydd för berättigade förväntningar utgör hinder för att skattemyndigheten påför mervärdesskatt på vissa transaktioner som hänför sig till en redan avslutad redovisningsperiod, i följande tre situationer: för det första, när skattemyndigheten under flera år har kontrollerat och godtagit den beskattningsbara personens mervärdesskattedeklarationer, utan att vid flera skattekontroller ha ifrågasatt kvalificeringen av dessa transaktioner såsom ”transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt”, för det andra, när skattemyndigheten inte har underrättat den beskattningsbara personen om att det har gjorts ändringar i medlemsstatens lagstiftning som var i kraft, vari dessa transaktioner enligt lydelsen före lagändringen uttryckligen nämndes bland de tjänster som var undantagna från skatteplikt, och, för det tredje, när det i beslutet om hänskjutande hänvisas till den omständigheten att Határ Dizkont, under den aktuella skattekontrollen år 2020, begärde ett yttrande från skattemyndigheten.³¹ Határ Dizkont fick svaret att den aktuella administrationsavgiften skulle anses utgöra en bikostnad till en leverans av varor som är undantagen från mervärdesskatteplikt och att den som sådan skulle behandlas på samma sätt som den huvudsakliga transaktionen vad beträffar reglerna för undantag från mervärdesskatteplikt.

71. Enligt EU-domstolens praxis utgör principen om skydd för berättigade förväntningar en av unionens grundläggande principer.³² Domstolen har preciserat att rätten att återropa denna princip tillkommer varje enskild person hos vilken en förvaltningsmyndighet har väckt grundade förhoppningar genom att ge vederbörande tydliga försäkringar.³³ Denna princip förutsätter att förvaltningsmyndigheternas åtgärder har gett upphov till rimliga och berättigade förväntningar hos en försiktig och medveten ekonomisk aktör.³⁴

³⁰ Se, i det avseendet, dom av den 17 december 2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

³¹ Se punkt 20 i förevarande förslag till avgörande.

³² Se dom av den 7 juni 2005, VEMW m.fl. (C-17/03, EU:C:2005:362, punkt 73 och där angiven rättspraxis), och dom av den 14 mars 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

³³ Se, bland annat, dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 90 och där angiven rättspraxis).

³⁴ Se, i det avseendet, mitt förslag till avgörande i målet BALTIC CONTAINER TERMINAL (C-376/23, EU:C:2024:616, punkt 68 och där angiven rättspraxis).

72. För det första måste jag ta ställning till frågan huruvida det är förenligt med principen om skydd för berättigade förväntningar att det vid flera skattekontroller inte ifrågasattes att verksamheten avseende administrationen av återbetalning av belopp som har betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt kvalificerades som ”transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt”.

73. Det framgår av rättspraxis att den omständigheten att den nationella skattemyndigheten, till och med under flera år, har godtagit mervärdesskattedeklarationer, vilka inte inkluderade belopp som hänför sig till vissa transaktioner, inte i sig utgör en tydlig försäkran från skattemyndigheten om att mervärdesskatt inte ska betalas för dessa transaktioner och kan således inte ge upphov till berättigade förväntningar i det avseendet.³⁵ På samma sätt kan enbart den omständigheten att en skattskyldigs mervärdesskattedeklarationer har godtagits under flera år utan att kvalificeringen av dessa transaktioner som ”transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt” ifrågasattes vid skattekontrollerna, enligt min mening, i princip inte anses utgöra tydliga försäkringar. Enbart ett sådant godtagande kan följaktligen inte ge upphov till berättigade förväntningar på att dessa transaktioner är undantagna från skatteplikt hos en normalt försiktig och medveten ekonomisk aktör.³⁶

74. I förevarande fall framgår det dock av beslutet om hänskjutande att protokollen från skattekontrollerna ”tydligt visar” att ”skattemyndigheten i åratal ansåg att [Határ Dizkont] lagenligt utfärdade fakturor utan mervärdesskatt för tjänsten avseende administrationen av återbetalningar”. Den hänskjutande domstolen har emellertid inte gjort några andra preciseringar i det avseendet. Det ankommer därför på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida dessa protokoll innehöll ”tydliga försäkringar” enligt EU-domstolens ovannämnda praxis, vad beträffar den skattemässiga behandlingen av den aktuella tjänsten avseende administrationen av återbetalningar, om en sådan tjänst skulle – vilket inte är fallet – godtas i förevarande fall.³⁷

75. För det andra, vad beträffar att det inte gavs någon information om att det hade gjorts ändringar i medlemsstatens lagstiftning som var i kraft, kan jag inte se hur en sådan eventuell underlåtenhet skulle kunna utgöra ”tydliga försäkringar” som väcker grundade förhoppningar, i den mening som avses i den rättspraxis som har angetts i punkt 71 i detta förslag till avgörande. Vidare tycks det inte föreligga någon skyldighet för skattemyndigheten att underrätta de beskattningsbara personerna om ändringar i skattelagstiftningen, som normalt försiktiga och medvetna ekonomiska aktörer borde känna till.

76. För det tredje anser jag att den upplysning som skattemyndigheten lämnade som svar på Határ Dizkonts begäran inte heller kan kvalificeras i förevarande fall som ”tydliga försäkringar” som väcker grundade förhoppningar. Såsom den hänskjutande domstolen själv har påpekat skickades detta yttrande – vilket dessutom inte var bindande – under skattekontrollen (och med

³⁵ Dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 92).

³⁶ Se även, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juli 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, punkt 46), och dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkterna 47 och 48).

³⁷ I det avseendet vill jag påpeka att det inte är uteslutet att en praxis av skattemyndigheten vad gäller den skattemässiga behandlingen av vissa transaktioner i vissa särskilda situationer kan väcka grundade förhoppningar hos en ekonomisk aktör med avseende på denna behandling, så att en annan tillämpning med retroaktiv verkan som grundar sig på myndighetens ändrade uppfattning skulle kunna visa sig vara problematisk. Med hänsyn till mitt föreslagna svar på den första tolkningsfrågan, anser jag emellertid att det inte är nödvändigt att här ta upp den känsliga frågan om fastställandet av vad som utgör ”tydliga försäkringar” från skattemyndigheten i samband med skattekontroller som avser tidigare beskattningsperioder.

anledning av denna kontroll). En sådan upplysning ”i efterhand”, och som inte är bindande, kunde således inte ha några konsekvenser för de transaktioner som redan utförts och som skattekontrollen avsåg.

3. Den fjärde tolkningsfrågan

77. Inom ramen för den fjärde tolkningsfrågan är den hänskjutande domstolen osäker på hur artiklarna 73 och 78 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas vad gäller det beskattningsunderlag som ska beaktas i förevarande fall, samt metoden för att beräkna mervärdesskatten. Med hänsyn till EU-domstolens praxis är den hänskjutande domstolen i synnerhet tveksam till skattemyndighetens tillvägagångssätt att i förevarande fall betrakta administrationsavgiften som ett nettobelopp, och inte som ett bruttobelopp som inkluderar mervärdesskatt. Denna fråga ska endast besvaras om verksamheten avseende administrationen av återbetalningar, för det fall de första tre frågor ska besvaras nekande, ska anses utgöra ett tillhandahållande av tjänster som är beskattningsbart och inte undantaget från skatteplikt.

78. Det ska i det avseendet erinras om att enligt artikel 73 i mervärdesskattedirektivet ska beskattningsunderlaget omfatta ”allt som utgör den ersättning” som tillhandahållaren av tjänsten har erhållit eller ska erhålla. Ersättningen motsvarar det avtalade pris som förvärvaren ska betala för tjänsten. Därefter klargörs det i artikel 78 a i mervärdesskattedirektivet att alla skatter, med undantag för själva mervärdesskatten, också ska ingå i beskattningsunderlaget. På detta beskattningsunderlag ska sedan respektive skattesats tillämpas (artikel 93 i direktivet). I artikel 1.2 i nämnda direktiv anges det ännu tydligare att på varje transaktion ska den mervärdesskatt som ska betalas beräknas på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, efter avdrag av mervärdesskattebeloppet.³⁸

79. Följden av detta blir att det vid fastställandet av beskattningsunderlaget krävs, för varje ersättning, i den mening som avses i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet, att mervärdesskatten som ska betalas enligt lag beräknas enligt artikel 78 a i detta direktiv.³⁹

80. Det framgår av alla dessa överväganden att mervärdesskatten alltid ingår i varje avtalat pris (brutto) med den i lag föreskrivna (korrekta) skattesatsen, varvid det saknar relevans för den skatt som skattens borgenär har rätt till huruvida avtalsparterna kände till den korrekta skattesatsen eller ej.⁴⁰

81. EU-domstolen har således uttryckligen slagit fast att artikel 78 a i mervärdesskattedirektivet får till följd att mervärdesskatten alltid ingår i det avtalade priset, även om den beskattningsbara personen har gjort fel vid fastställandet av den tillämpliga skattesatsen.⁴¹

³⁸ Se mitt förslag till avgörande i målet *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Möjlighet att göra en rättelse vid fel skattesats) (C-606/22, EU:C:2023:893, punkt 29).

³⁹ Se mitt förslag till avgörande i målet *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Möjlighet att göra en rättelse vid fel skattesats) (C-606/22, EU:C:2023:893, punkt 30).

⁴⁰ Se mitt förslag till avgörande i målet *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Möjlighet att göra en rättelse vid fel skattesats) (C-606/22, EU:C:2023:893, punkt 32). Se även dom av den 21 mars 2024, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Möjlighet att göra en rättelse vid fel skattesats) (C-606/22, EU:C:2024:255, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

⁴¹ Dom av den 21 mars 2024, *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy* (Möjlighet att göra en rättelse vid fel skattesats) (C-606/22, EU:C:2024:255, punkt 27).

82. I förevarande fall, för det fall den aktuella verksamheten avseende administrationen av återbetalningar skulle – vilket inte är fallet – anses utgöra en beskattningsbar tjänst som inte är undantagen från skatteplikt, skulle det avtalade priset, det vill säga 15 procent av de belopp som har betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt och som senare återbetalts, anses utgöra bruttopriset som redan inkluderar mervärdesskatten. Det beskattningsunderlag på vilket mervärdesskattesatsen därefter ska tillämpas bör följaktligen beräknas. Den omständigheten att den beskattningsbara personen eventuellt felaktigt ansåg att de aktuella transaktionerna var undantagna från skatteplikt, och att den skattesats som enligt denna person var tillämplig på dessa transaktioner borde ha varit noll, är inte relevant i det avseendet.

VI. Förslag till avgörande

83. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att EU-domstolen besvarar de frågor som ställts av Szegedi Törvényszék (Domstolen i Szeged, Ungern) på följande sätt:

Artikel 1.2 och artikel 2.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

ska tolkas så,

att den av säljaren utförda verksamheten som avser administrationen av återbetalningen av de belopp som har betalats som förskottsbetalning av mervärdesskatt av köpare som saknar hemvist i unionen, i samband med transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt och som avser leveranser av varor som senare har exporterats av köparna, inte ger upphov till ett särskilt tillhandahållande av tjänster som är självständigt i förhållande till dessa leveranser. Denna verksamhet är följaktligen inte beskattningsbar enligt direktivet, eftersom den enbart utgör ett genomförande av undantaget från skatteplikt och inte är uttryck för utövandet av en särskild ekonomisk verksamhet som skiljer sig från den verksamhet som avser leveransen av varorna.