



# Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

19 päivänä joulukuuta 2024<sup>1</sup>

**Asia C-427/23**

**Határ Diszkont Kft.**

**vastaan**

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Szegedi Törvényszék (Szegedin alioikeus, Unkari))

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY –  
1 artiklan 2 kohta, 2 artiklan 1 kohdan c alakohta ja 78 artikla – Arvonlisäveron ennakoon  
maksettujen määrien palauttaminen Euroopan unionin ulkopuolella asuville ostajille –  
Hallinnointipalkkio – Itsenäiset arvonlisäverolliset suoritukset – Yhtenä kokonaisuutena  
pidettävän moniosaisen suorituksen, pääasiallisen suorituksen liitännäissuorituksen ja suoritusten  
itsenäisyyden käsitteet – Vapautukset 135 artiklan 1 kohdan d alakohdan ja 146 artiklan 1 kohdan  
e alakohdan nojalla – Luottamuksensuoja – Veron peruste

## I Johdanto

1. Unionin tuomioistuimella on tässä ennakkoratkaisumenettelyssä jälleen pohdittavanaan käytännön kannalta tärkeä kysymys siitä, milloin tietyntaisten liiketoimien verokohtelun yhteydessä on katsottava, että kyse on joko yhdestä ainoasta tai useista suorituksista. Jälkimmäisessä tapauksessa on myös tarkasteltava sitä, onko suorituksia pidettävä itsenäisinä suorituksina, yhtenä kokonaisuutena pidettävänä moniosaisena suorituksena vai pääasiallisen suorituksen liitännäissuorituksena.<sup>2</sup>

2. Käsiteltävässä asiassa unkarilainen yritys myi erilaisia tavaroita Euroopan unionin ulkopuolella asuville ostajille, jotka veivät tavarat unionin ulkopuolelle. Myynti tapahtui sen Unkarissa sijaitsevassa liikkeessä lähellä Serbian rajaa. Liiketoimet oli lähtökohtaisesti vapautettu arvonlisäverosta unioniin sijoittautumattoman hankkijan unionin ulkopuolelle lähettämien tai kuljettamien tavaroiden luovutuksina. Yritys palautti tämän jälkeen unionin ulkopuolella asuville ostajille määrät, jotka nämä olivat maksaneet ennakoon arvonlisäverosta, joka olisi pitänyt maksaa siinä tapauksessa, että kyseessä olevaa vapautusta ei olisi sovellettu. Yritys kuitenkin laskutti kyseisten palautusten hallinnoinnista palkkion, joka vastasi 15 prosenttia palautetusta määrästä. Tässä yhteydessä nousee esiin kysymys palautusten hallinnoinnista aiheutuneiden

<sup>1</sup> Alkuperäinen kieli: ranska.

<sup>2</sup> Ks. näistä kysymyksistä hiljattain annetut tuomio 4.3.2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167) ja tuomio 20.4.2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312). Ks. myös ratkaisuehdotukseni asiassa Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, 14–47 kohta useine oikeustapausviittauksineen).

kulujen verokohtelusta. Onko palautusten hallinnointitoiminnassa kyse itsenäisestä ja verollisesta palvelusta vai onko se liitännäispalvelu, joka noudattelee samaa verokohtelua kuin verosta vapautettu pääasiallinen palvelu eli maasta vietäväksi tarkoitettujen tavaroiden luovutus? Vai onko hallinnointitoimet vapautettu verosta muiden säännösten perusteella?

3. Käsiteltävän asian myötä unionin tuomioistuin saa tilaisuuden selventää tällaisten liiketoimien arvonlisäverokohtelun perusteita. Toissijaisesti se herättää myös kysymyksiä, jotka koskevat luottamuksensuojaa tilanteessa, jossa veroviranomaiset useina vuosina tarkastivat ja hyväksyivät arvonlisäveroilmoitukset, joissa kyseiset liiketoimet oli katsottu vapautetuiksi verosta, ja tässä asiassa huomioon otettavaa veron perustetta ja arvonlisäveron laskentatapaa.

## II Asiaa koskevat oikeussäännöt

### A Unionin oikeus

4. Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt sisältyvät yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettuun neuvoston direktiiviin 2006/112/EY.<sup>3</sup> Arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

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

– –”

5. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

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

– –

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

– –”

<sup>3</sup> (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin sitä sovellettiin riidanalaisena ajanjaksona (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi).

6. Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

7. Saman direktiivin 78 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Veron perusteeseen on sisällytettävä seuraavat erät:

– –;

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

– –.”

8. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

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

– – ”

9. Kyseisen direktiivin 146 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

b) jäsenvaltion alueelle sijoittautumattoman hankkijan toimesta tai tämän puolesta [unionin] ulkopuolelle lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutukset,

– –

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

## **B Unkarin oikeus**

10. Tämän asian kannalta keskeinen kansallinen arvonlisäveroalan lainsäädäntö sisältyy arvonlisäverosta vuoden 2007 lakiin nro CXXVII (az általános forgalmi adóról CXXVII. törvény; Magyar Közlöny 2007/155; jäljempänä Unkarin arvonlisäverolaki), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa.

11. Unkarin arvonlisäverolain 98 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Unkarista [unionin] ulkopuoliseen valtioon postitse lähetettyjen tai kuljetettujen tavaroiden luovutukset ovat vapautettuja arvonlisäverosta, edellyttäen, että lähettämisen tai kuljettamisen

- a) on suorittanut luovuttaja itse tai hänen lukuunsa toimiva kolmas
- b) on suorittanut ostaja itse tai hänen lukuunsa toimiva kolmas, mikäli 3 ja 4 momentissa tai 99 ja 100 §:ssä säädetty lisäedellytykset täyttyvät.”

12. Lain 99 §:ssä säädetään seuraavaa:

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

- a) luovutuksen arvo, vero mukaan lukien, on yli 175:tä euroa vastaava määrä,
- b) ulkomainen matkustaja osoittaa asemansa matkustusasiakirjoilla tai muilla Unkarin tunnustamilla virallisilla asiakirjoilla, joilla voidaan todeta henkilön henkilöllisyys (jäljempänä yhdessä matkustusasiakirjat),
- c) viranomainen todistaa tavaroiden [unionin] alueelta poistumisen paikassa, että ne ovat lähteneet Unkarista, valtion verohallinnon tätä tarkoitusta varten toimittamaan lomakkeeseen tai johonkin muuhun veroviranomaisen hyväksymään, 10 momentissa säädetty tiedot sisältävään lomakkeeseen (jäljempänä yhdessä arvonlisäveron palauttamishakemusta koskeva lomake) laitettulla hyväksymismerkinnällä ja leimalla ja valvoo, että samaan aikaan on esitetty tavarat ja tavaroiden luovutuksen toteutumisen vahvistava alkuperäinen lasku.

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

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

4. Verovapautuksen edellytyksenä on, että

- a) tavaroiden myyjällä on hallussaan veron palauttamishakemusta koskevan lomakkeen ensimmäinen kappale 1 momentin c kohdassa tarkoitetulla hyväksymismerkinnällä ja leimalla varustettuna ja
- b) myyjä palauttaa myynnistä kerätyn veron ulkomaiselle matkustajalle 5–8 momentin mukaisesti, mikäli vero on kerätty tavaroiden luovutushetkellä.

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

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

6. Saadaksesen veron palautetuksi ulkomainen matkustaja tai hänen valtuuttamansa henkilö

- a) antaa tavaroiden myyjälle veron palauttamishakemusta koskevan lomakkeen ensimmäisen kappaleen 1 momentin c kohdassa tarkoitetulla hyväksymismerkinnällä ja leimalla varustettuna ja
- b) esittää tavaroiden myyjälle tavaroiden luovutuksen osoittavan alkuperäisen laskun.

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

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

– – .”

13. Hallinnollisesta menettelystä veroasioissa vuonna 2017 annetun lain nro CLI (az adóigazgatási rendtartásról CLI. törvény; Magyar Közlöny 2017/192) 98 §:n 3 momentissa säädetään, että jos verovelvollinen on saanut verovapautuksen, hänen on todistettava se asiakirjalla tai jollain muulla asianmukaisella tavalla.

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

### III Asian tausta

15. Unkarilaisyhtiö Határ Diszkont Kft. (jäljempänä Határ Diszkont) myi vuonna 2020 erilaisia tavaroita unionin ulkopuolella, erityisesti Serbiassa asuville ostajille myymälässään, joka sijaitsee Unkarin Tompassa maan Serbian-vastaisen rajan läheisyydessä. Kyseiset ulkomaiset matkustajat veivät Unkarissa ostamansa tavarat maasta samana päivänä. Näitä ostoja koskevissa käteislaskuissa oli maininta ”Alv maksettu”.

16. Maastaviennin jälkeisenä ajanjaksona Határ Diszkont palautti ulkomaisille matkustajille laskuun merkityn arvonlisäveron kokonaisuudessaan ja antoi siihen liittyvän maksukuitin. On selvää, että voidakseen saada arvonlisäveron ennakoon maksetut määrät palautetuksi ulkomailla asuvan ostajan oli palattava fyysisesti Határ Diszkontin myymälään.<sup>4</sup> Határ Diszkont veloitti arvonlisäveron palautusten hallinnoinnista ulkomaisilta asiakkailtaan hallinnointipalkkion, joka oli 15 prosenttia palautetusta arvonlisäverosta.

17. Palautusten hallinnointiprosessi käsitti seuraavat vaiheet: a) ulkomailla asuvan ostajan pätevän matkustusasiakirjan tarkistaminen myynnin yhteydessä; b) arvonlisäveron palauttamista koskevan hakemislomakkeen ja laskun antaminen kyseiselle ostajalle; c) ostajan pätevän matkustusasiakirjan ja veron palauttamista koskevan hakemuslomakkeen tarkastaminen arvonlisäveron palautusta varten; d) myyntilaskun muuttaminen, kopiointi ja arkistointi; e) ulkomaiselle ostajalle arvonlisäveron ennakoon maksetun määrän palauttaminen käteisenä; f) maksukuitin antaminen ja ostajan allekirjoitus; g) laskun antaminen hallinnointipalkkiosta; h) ulkomaisen ostajan vastaanottokuitin antaminen ja allekirjoitus; i) hallinnointipalkkion maksaminen käteisenä.

18. Ennakoon maksetun arvonlisäveron palauttamispäivänä Határ Diszkont laati kyseisiä hallinnointipalkkioita vastaavia käteislaskuja, joiden maksaminen osoitettiin kassakuiteilla. Határ Diszkont sisällytti hallinnointipalkkiosta saadun liikevaihdon arvonlisäveroilmoituksiinsa vastikkeena arvonlisäverosta vapautetuista suorituksista.

19. Veroviranomaisen<sup>5</sup> vuonna 2020 tekemän, muun muassa arvonlisäverotusta koskevan tarkastuksen yhteydessä Határ Diszkont puolusti näkemystä, jonka mukaan arvonlisäveron ennakoon maksettujen määrien palauttamiseen liittyvä hallinnointitoiminta oli arvonlisäverosta vapautettu palvelusuoritus.

20. Határ Diszkont viittasi tässä yhteydessä ohjeeseen, jonka veroviranomainen itse oli antanut vastauksena nimenomaan tästä esitettyyn kysymykseen.<sup>6</sup> Ohjeesta ilmeni, että koska hallinnointipalkkio liittyy erottamattomasti verosta vapauttamiseen, sitä oli pidettävä tavaroiden luovutuksen sivukustannuksena, joten siihen oli sovellettava samaa arvonlisäverovapautusta koskevaa järjestelmää kuin pääasialliseen liiketoimeen.

21. Határ Diszkont väitti tarkastusmenettelyssä myös, että arvonlisäveron ennakoon maksettujen määrien palauttamiseen liittyvä palvelusuoritus olisi pitänyt vapauttaa verosta sen kansallisen säännöksen nojalla, jolla arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d alakohdassa

<sup>4</sup> Unkarin hallitus vahvisti tämän seikan istunnossa. Unkarin arvonlisäverolain 99 §:n 7 momentin mukaan arvonlisäverona ennakoon maksettujen määrien palautukset on lähtökohtaisesti maksettava käteisenä.

<sup>5</sup> Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (kansallisen vero- ja tullihallinnon alainen Bács-Kiskunin läänin vero- ja tulliviranomainen, Unkari).

<sup>6</sup> Vero-ohjeen oli laatinut Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélszolgálati és Tájékoztatási Főosztálya (kansallisen vero- ja tullihallinnon keskusviraston suhteista hallinnon asiakkaisiin ja viestinnästä vastaava pääosasto, Unkari).

säädetty rahoitusliiketoimien vapautus pannaan täytäntöön, ja sen säännöksen nojalla, jolla kyseisen direktiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetty tavaroiden maastavientiin liittyviä liiketoimia koskeva vapautus pannaan täytäntöön.<sup>7</sup>

22. Veroviranomainen hylkäsi Határ Diszkontin väitteet. Se totesi 22.7.2022 tekemällään päätöksellä, että Határ Diszkontin oli maksettava arvonlisäveron erotus. Päätöksen vahvisti verohallinnon muutoksenhakuosasto 27.10.2022 tekemällään päätöksellä.<sup>8</sup>

23. Határ Diszkont nosti ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa eli Szegedi Törvényszékissä (Szegedin alioikeus, Unkari) kanteen, jossa se vaati viimeksi mainitun päätöksen kumoamista.

#### IV Ennakkoratkaisukysymykset

24. Szegedi Törvényszék päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää 3.7.2023 tekemällään ennakkoratkaisupyyntöä unionin tuomioistuimelle seuraavat neljä ennakkoratkaisukysymystä:

- ”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 1 artiklan 2 kohdan, 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan, 78 artiklan ja 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukainen sellainen jäsenvaltion käytäntö, jossa pidetään ulkomaisille matkailijoille palautettavan arvonlisäveron palautuksen hallinnointia, joka käsittää hallinnolliset muodollisuudet arvonlisäveron palautuksen hakemiseen käytettyjen vakiolomakkeiden antamisesta kyseisen veron palautukseen, itsenäisenä, verosta vapautetusta tavaroiden luovutuksesta erillisenä palvelusuorituksena, josta on laskutettava ja tilitettävä arvonlisävero yleisten sääntöjen mukaisesti, tilanteessa, jossa hallinnointipalkkion, joka on prosenttiosuus palautettavasta arvonlisäverosta, periminen ja laskuttaminen tapahtuu samanaikaisesti arvonlisäveron palautuksen kanssa, muuna ajankohtana kuin tavaroiden luovutuksen ja laskuttamisen yhteydessä ja sen jälkeen, kun ostaja on maksanut tavaroista vastikkeen ja ne on siirretty kolmenteen maahan?
- 2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukainen sellainen jäsenvaltion käytäntö, jonka perusteella palkkiota, joka peritään ulkomaisille matkustajille suoritettuun tavaroiden luovutukseen liittyvän arvonlisäveron palauttamisen hallinnoinnista, ei pidetä verosta vapautettuna ’maksuihin tai saataviin liittyvänä liiketoimena’?
- 3) Jos ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteisiin kuuluvan luottamuksensuojan periaatteen mukainen sellainen jäsenvaltion käytäntö, jonka mukaan hallinnointipalkkiota koskevien laskujen antajan on myös maksettava arvonlisävero jälkikäteen siitä huolimatta, että veroviranomainen oli jo selvittänyt asiaa useaan otteeseen tarkastusta edeltävinä vuosina ja oli tällaisissa selvityksissä tarkastellut jäsenvaltion noudattamaa käytäntöä, jonka mukaan hallinnointipalkkio on vapautettu arvonlisäverosta, esittämättä siitä kuitenkaan huomautuksia, eikä ollut ilmoittanut laskujen antajalle, että 31.12.2007 asti voimassa ollut jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa mainittiin nimenomaisesti yhtenä verosta vapautettuna palveluna ’myyjän erityislainsäädännön nojalla suorittama veron palauttaminen ulkomaisille matkustajille’, oli muuttunut?

<sup>7</sup> Unkarin arvonlisäverolain 86 §:n 1 momentin d ja e kohta ja 102 §:n 1 momentin b kohta.

<sup>8</sup> Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (valtion vero- ja tullihallinnon muutoksenhakuosasto, Unkari)

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

25. Unionin tuomioistuimessa käydyssä menettelyssä Unkarin hallitus ja Euroopan komissio esittivät kirjallisia huomautuksia ja osallistuivat 17.10.2024 pidettyyn istuntoon.

## V Asian tarkastelu

### A Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

#### 1. Alustavat huomautukset

26. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohtaa, 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa ja 78 artiklaa tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen toiminta, jossa hallinnoidaan arvonlisäverosta vapautettujen tavaroiden luovutuksiin liittyvää arvonlisäveron palauttamista unionin ulkopuolella asuville ostajille, on itsenäinen ja erillinen palvelusuoritus suhteessa mainittujen tavaroiden luovutuksiin ja siksi sellaisenaan arvonlisäveron alainen. Jos näin on, kyseinen tuomioistuin tiedustelee, onko tällainen palvelu katsottava arvonlisäverosta vapautetuksi arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan nojalla.

27. Aluksi on huomattava, että tässä asiassa ei ole teknisesti kyse arvonlisäveron ”palauttamisesta”. On nimittäin selvää, että tässä asiassa Határ Diszkontin suorittamat kyseessä olevien tavaroiden luovutuksia koskevat myynnit ostajille, jotka eivät asu unionissa, on vapautettu arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla, sillä kyse on näiden tavaroiden maastaviennistä. Koska kyse on verosta vapautetuista liiketoimista, niistä ei tarvitse maksaa arvonlisäveroa. Näin ollen myöskään arvonlisäveroa ei voida ”palauttaa”.

28. Käsiteltävässä asiassa ulkomaiset ostajat maksavat tavaroiden ostohetkellä Határ Diszkontille kokonaisbruttohinnan (jäljempänä bruttohinta), johon sisältyy määrä, joka vastaa sitä arvonlisäveroa, joka olisi maksettava siinä tapauksessa, että kyseistä vapautusta ei sovellettaisi sen takia, että tavaroita ei lopulta viedä maasta tai ostaja ei esitä tarvittavia asiakirjoja sen osoittamiseksi, että vapautuksen aineelliset edellytykset täyttyvät. Näin ollen Határ Diszkontin ulkomailla asuville ostajille suorittamat maksut ovat ennakkoon maksettujen määrien palautuksia siihen määrään asti, joka olisi mahdollisesti ollut maksettava arvonlisäverona (jäljempänä arvonlisäveron ennakkoon maksetut määrät). Kyse ei siis ole arvonlisäveron ”palauttamisesta”.

29. Tämän selvennyksen jälkeen ja koska pääasiassa kyseessä olevan kaltainen arvonlisäveron ennakkoon maksettujen määrien palauttamista koskeva hallinnointi on vain kyseessä olevan vapautuksen soveltamista, siinä ei nähdäkseni ole kyse erityisestä verollisesta palvelusta, joka olisi arvonlisäveron alaista (ks. 2 jakso); toissijaisesti, jos katsottaisiin, että käsiteltävässä asiassa on todellakin kyse verollisesta suorituksesta, kyse olisi joka tapauksessa pääasialliseen suoritukseen eli verosta vapautettujen tavaroiden luovutukseen nähden epäitsenäisestä liitännäissuorituksesta,

jota koskee sama vapautusjärjestelmä kuin ensin mainittua (ks. 3 jakso); ja lopuksi on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetyllä vapautuksella ei missään tapauksessa ole merkitystä nyt käsiteltävässä asiassa (ks. 4 jakso).

## 2. Verollista palvelua ei ole

30. Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan arvonlisäveroa on suoritettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.

31. Arvonlisäverolliset liiketoimet edellyttävät sellaista osapuolten välistä liiketointa, johon sisältyy hinnan tai vastasuorituksen määrittäminen. Palvelujen suoritus onkin verollista vain silloin, kun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta.<sup>9</sup>

32. Arvonlisäveroennakkoina maksettujen määrien palauttamisten hallinnointi on siis erityinen verollinen palvelu vain, jos on mahdollista määrittää tällainen oikeussuhde, jossa on kyse vastavuoroisesta palvelujen vaihdosta.

33. Nyt käsiteltävässä asiassa unionin ulkopuolella asuvat ostajat ostavat Határ Diszkontilta tavaroita, jotka on vapautettu arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdan nojalla. Jotta näihin liiketoimiin voitaisiin soveltaa mainittua vapautusta, Határ Diszkontin on verovelvollisena kuitenkin osoitettava veroviranomaiselle, että vapautuksen aineelliset edellytykset täyttyvät.<sup>10</sup> Muodollisen vaatimuksen laiminlyönti voikin johtaa arvonlisäverovapautuksen epäämiseen, jos laiminlyönti estää luotettavan näytön esittämisen siitä, että aineellisia vaatimuksia on noudatettu.<sup>11</sup>

34. Jotta Határ Diszkont voi esittää veroviranomaisille tällaisen näytön, sillä on oltava kaikki tarvittavat asiakirjat, joiden avulla se voi osoittaa, että kyse todellakin on verosta vapautetuista liiketoimista. Näillä asiakirjoilla, jotka pääasiallisesti ostajan on toimitettava, on osoitettava muun muassa ostetun tavarantoiminnan tosiasiallinen maastavienti. Niitä ei siksi voida esittää tavarantoiminnan ostohetkellä vaan vasta sen jälkeen, kun tavara on tosiasiallisesti viety maasta. Tämä käy myös selvästi ilmi Unkarin arvonlisäverolain 99 §:stä.

35. Voidakseen osoittaa, että vapautuksen aineelliset edellytykset täyttyvät,<sup>12</sup> Határ Diszkontin on näin ollen hankittava, hallinnoitava ja valvottava kaikkia vapautuksen soveltamisen kannalta merkityksellisiä asiakirjoja. Lisäksi se vastaa riskeistä, jotka liittyvät kyseisiin asiakirjoihin mahdollisesti liittyviin virheisiin tai muunlaisiin ongelmiin.

36. Kuten tämän ratkaisuehdotuksen 17 kohdasta ilmenee, Határ Diszkontin on tässä yhteydessä suoritettava useita hallinnollisia tehtäviä arvonlisäveron palauttamista koskevan hakemuslomakkeen antamisesta aina vastaavien määrien palauttamiseen sen jälkeen, kun sillä on käytettävissään kaikki vapautuksen aineellisten edellytysten täyttymistä osoittavat asiakirjat.

<sup>9</sup> Ks. mm. tuomio 26.10.2023, GIS (C-249/22, EU:C:2023:813, 32 ja 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); ks. myös tuomio 4.7.2024, Credidam (C-179/23, EU:C:2024:571, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>10</sup> Tästä säädetään lisäksi nimenomaisesti Unkarin lainsäädännössä, nimittäin vuoden 2017 lain nro CLI 98 §:n 3 momentissa.

<sup>11</sup> Ks. mm. tuomio 29.2.2024, B2 Energy (C-676/22, EU:C:2024:186, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>12</sup> Aineellisista edellytyksistä, joiden on täyttyvä, jotta mainittua poikkeusta voidaan soveltaa, ks. tuomio 17.12.2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, 55 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

37. Kaikki nämä toimet, joista epäilemättä aiheutuu kustannuksia, hoidetaan maasta vietyjen tavaroiden luovutuksia koskevan vapautuksen täytäntöönpanon varmistamiseksi, eivätkä ne näytä ilmentävän mainittujen luovutusten erityistä ja itsenäistä palvelusuoritusta.

38. Unionin ulkopuolella asuvien ostajien suorittamien ostotapahtumien taloudellisena tarkoituksena on arvonlisäverovapautusta koskevaan järjestelmään kuuluvien tavaroiden hankkiminen niiden maastavientiä varten. Ilman edellä mainittujen hallinnointitoimien hoitamista ei kyseisiä liiketoimia kuitenkaan voitaisi vapauttaa arvonlisäverosta, ja ilman verovapautusta ei hankintoja tosiasiallisesti tapahtuisi, kuten myös ennakkoratkaisupyyntöstä nimenomaisesti ilmenee.<sup>13</sup> Vapautuksen soveltaminen on näin ollen olennainen tekijä hankintatoimien taloudellisen tarkoituksen toteutumisen kannalta.

39. Tästä seuraa, että kyseessä olevaa hallinnointitoimintaa ei mainitun taloudellisen tarkoituksen kannalta näyttäisi voitavan erottaa kyseisistä liiketoimista ja että se on niiden toteutumisen kannalta välttämätöntä.

40. Arvonlisäverona ennakoon maksettujen määrien palauttamista koskevan hallinnoinnin jakaminen osiin luovutusten verovapautuksen vuoksi olisi mielestäni näissä olosuhteissa keinotekoista.<sup>14</sup> Kun otetaan huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa näitä liiketoimia esiintyy, kyse on itse asiassa liiketoimesta, joka koostuu yhdestä ainoasta taloudellisesta suorituksesta, jota ei pidä keinotekoisesti jaotella osiin, jotta arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta ei muutettaisi.<sup>15</sup>

41. Jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tekemistä tosiseikkoja koskevista arvioinneista muuta johdu, hallinnointipalkkioina saadut määrät ovat tässä tilanteessa pelkästään tavaroiden myyntihinnan korotus, jonka ulkomaiset ostajat hyväksyvät ja jolla katetaan tavaroiden hankintaa koskevan verovapautuksen soveltamisesta aiheutuvat myöhemmät kustannukset. Jos sovellettava arvonlisäverokanta on esimerkiksi 27 prosenttia ja maasta vietäväksi tarkoitettun tavaran bruttohinta on 127 (100 tavaran hinta + 27 arvonlisäveron ennakoon maksettuina määrinä) ja jos vapautus toteutetaan, tavaran (netto)hankintahinta on lopulta 104,05.<sup>16</sup>

42. Lisäksi, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, Határ Diszkont oli asettanut myymälässään esille tiedot hallinnointipalkkiosta ja ilmoittanut siitä ulkomailla asuville ostajilleen. Ostaessaan tuotteita viedäkseen ne maasta nämä ostajat olivat siis täysin tietoisia kyseisistä palkkioista, ja heidän oli epäilemättä täytynyt ottaa ne huomioon tehdessään päätöksensä maasta vietäviksi tarkoitettujen tavaroiden ostamisesta. Tästä seuraa, että kyseisten ostajien on välttämättä täytynyt ainakin epäsuorasti hyväksyä nämä ehdot tehdessään kyseessä olevia tavaroita koskevan myyntisopimuksen. Ennakkoratkaisupyyntöön sisältyvä kuvaus Határ Diszkontin ja unionin ulkopuolella asuvien ostajien välisistä sopimussuhteista vahvistaa nämä näkökohdat.<sup>17</sup>

43. Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee lisäksi, että Határ Diszkont väittää, ilman että tätä olisi kiistetty, että hallinnointipalkkion määrä eli 15 prosenttia arvonlisäveron ennakoon maksetuista ja myöhemmin palautetuista määristä oli laskettu aiheutuneiden kulujen perusteella. Sen sijaan,

<sup>13</sup> Ks. ennakkoratkaisupyyntöön ranskankielisen käännöksen sen osan, jonka otsikkona on ”Pääasian kanne”, toinen kappale sivuilla 8 ja 9.

<sup>14</sup> Ks. mm. tuomio 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös ratkaisuehdotukseni asiassa Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, 16 kohta ja sitä seuraavat kohdat muine oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>15</sup> Ks. mm. tuomio 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, 35 kohta).

<sup>16</sup> 15 % 27:stä on 4,05.

<sup>17</sup> Ks. ennakkoratkaisupyyntöön ranskankielisen käännöksen osan, jonka otsikkona on ”Pääasian kanne”, toinen kappale sivuilla 8 ja 9.

että hallinnointipalkkiona perityt määrät olisivat korvaus, joka edustaa vastaanottajan saaman palvelun todellista vastasuoritusta ja jossa on kyse muusta kuin verosta vapautettujen tavaroiden luovutukseen liittyvästä taloudellisesta toiminnasta peräisin olevista tuloista, hallinnointipalkkiona perittävien määrien pääasiallisena tarkoituksena on kattaa kulut, joita Határ Diszkontille myöhemmin aiheutuu kyseessä olevien tavaroiden luovutukseen liittyvän vapautuksen soveltamisesta.

44. Lisäksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverotuksen alalla tavaran ja palvelun luovuttajat toimivat veron kerääjinä valtion puolesta ja veronsaajan etujen mukaisesti. Kyseiset luovuttajat ovat arvonlisäverovelvollisia, vaikka vero tulee kin kulutusverona viime kädessä loppukuluttajan maksettavaksi.<sup>18</sup> Határ Diszkontin tällaisesta veron keräämisestä – tai jopa vapautuksen toteutumisen takaamisesta hinnan alentuessa 127:stä 104,05:een – saaman korvauksen verottaminen valtion puolesta arvonlisäverolla olisi kuitenkin vähintäänkin järjestelmälle vierasta.

45. Siitä verohallinnon päätöksessä esiin tuodusta seikasta, että vietyjen tavaroiden myynti ja arvonlisäveron palautusten hallinnointitoiminta eivät ole ajallisesti yhteneväisiä,<sup>19</sup> totean, että luovutuksen tai suorituksen hinnanmuutos ei lähtökohtaisesti ole koskaan samanaikainen myynnin tai toimituksen kanssa vaan seuraa aina myyntiä. Käsiteltävässä asiassa on viime kädessä kyse hinnan vaihtelusta. Jos unionin ulkopuolella asuvat ostajat halusivat toteuttaa kyseisen liiketoimen eli ostaa verosta vapautetut tavarat Határ Diszkontin myymälästä, heidän oli hyväksyttävä jälkikäteen tapahtuva hinnanmuutos vapautuksen täytäntöönpanon yhteydessä. Jos he eivät olisi olleet samaa mieltä, heidän olisi pitänyt kääntyä toisen liikkeen puoleen.

46. Edellä esitetystä on pääteltävissä, että tässä asiassa kyseessä oleva hallinnointitoiminta, joka liittyy arvonlisäverona ennakoon maksettujen määrien palauttamiseen kyseessä olevien tavaroiden luovutusten vapauttamiseksi arvonlisäverosta, ei nähdäkseni johda suhteessa kyseisiin luovutuksiin erityiseen ja itsenäiseen palvelusuoritukseen, joka olisi arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaisesti verollinen.

### *3. Toissijaisesti: epäitsenäisen liitännäissuorituksen luonne*

47. Jos unionin tuomioistuimien päättyä katsomaan, että arvonlisäverona ennakoon maksettujen määrien palauttamiseen liittyvässä hallinnointitoiminnassa on kyse itsenäisestä palvelusuorituksesta, mielestäni on joka tapauksessa kyse pääasiallisen suorituksen eli verosta vapautettujen tavaroiden luovutuksen epäitsenäisestä liitännäissuorituksesta, johon sovelletaan sen kanssa samaa verokohtelua eli vapautusjärjestelmää.

48. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jokaista suoritusta on arvonlisäveron kannalta pääsääntöisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä suorituksena. Kunkin suorituksen itsenäisyyttä koskeva periaate ei kuitenkaan ole ehdoton. Tästä periaatteesta voidaan oikeuskäytännön mukaan poiketa silloin, kun suoritus on pääasiallisen suorituksen pelkkä epäitsenäinen liitännäissuoritus.<sup>20</sup>

<sup>18</sup> Tuomio 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 kohta) ja tuomio 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 kohta).

<sup>19</sup> Ks. ennakkoratkaisupyyntöön ranskankielisen version osan, jonka otsikko on ”Ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätös”, neljäs kappale sivulla 6.

<sup>20</sup> Ks. mm. tuomio 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös ratkaisuehdotukseni asiassa Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, 16 kohta ja sitä seuraavat kohdat muine oikeuskäytäntöviittauksineen).

49. Useita muodollisesti erillisiä suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen ja siksi joko verottaa erikseen tai vapauttaa verosta erikseen, on näin ollen pidettävä tietyissä olosuhteissa yhtenä ainoana liiketoimena silloin, kun ne eivät ole itsenäisiä. Näin on muun muassa silloin, kun yhden tai useamman osatekijän on katsottava muodostavan pääasiallisen suorituksen, kun taas muiden osatekijöiden on päinvastoin katsottava olevan liitännäinen suoritus tai liitännäisiä suorituksia, joita kohdellaan verotuksessa samoin kuin pääasiallista suoritusta.<sup>21</sup>

50. Unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään kehittänyt eräitä tunnusmerkkejä, joiden avulla voidaan määrittää, onko kyse epäitsenäisestä liitännäissuorituksesta.

51. Ensinnäkin epäitsenäisille liitännäissuorituksille on tunnusomaista se, ettei pääasiallisen suorituksen vastaanottajalla ole niissä itsenäistä taloudellista intressiä. Taloudelliselta kannalta tarkasteltuna niillä on pelkästään tukeva tehtävä, sillä ne ainoastaan täydentävät pääasiallista suoritusta ja siksi suoritetaan tavallisesti viimeksi mainitun seurauksena.<sup>22</sup> Keskivertokuluttajan näkökulmasta niiden taloudellinen tarkoitus voi toteutua vain yhdessä pääasiallisen suorituksen kanssa. Suoritusta on näin ollen pidettävä pääasialliselle suoritukseen liitännäisenä silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinänsä vaan keino nauttia pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa.<sup>23</sup>

52. Kyseinen edellytys täyttyy tässä tapauksessa. Kuten tämän ratkaisuehdotuksen 38 ja 39 kohdasta ilmenee, unionin ulkopuolella asuvilla ostajilla on nimittäin arvonlisäverona ennakkoon maksettujen määrien palauttamisen hallinnoinnin osalta taloudellinen intressi, joka ei ole itsenäinen suhteessa pääasialliseen suoritukseen, joka käsittää maastavientiin tarkoitettujen tavaroiden luovutuksen arvonlisäverosta vapautettuna. Vapautus verosta ja näin ollen niiden toimintojen suorittaminen, joiden tarkoituksena on kyseisen vapautuksen soveltaminen, ovat suoraan riippuvaisia mainituista luovutuksista. Ilman luovutusta, ja siis ilman vapautusta, tällaista hallinnointia ei olisi, ja päinvastoin. Luovutusten ja hallinnointitoimintaan liittyvien taloudellisten etujen välillä on siis keskinäinen riippuvuus.

53. Toiseksi on huomattava, että unionin tuomioistuin ottaa huomioon niin pääasiallisen kuin liitännäisen suorituksen arvon, ja jälkimmäisten arvo on yleensä vähäinen ensin mainittuun nähden.<sup>24</sup>

54. Nyt käsiteltävässä asiassa Határ Diszkontin hallinnointipalkkiona perimä määrä vastaa 15 prosenttia arvonlisäverona ennakkoon maksetuista määristä; kuten ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, arvonlisäveron määrä on 27 prosenttia. Kyseisten määrien palauttamisen hallinnointiin liittyvän suorituksen (sikäli kuin sellaisesta on kyse) arvo on siis 4,05 prosenttia luovutusten hinnasta, joten sitä voidaan pitää marginaalisena pääasiallisen suorituksen arvoon nähden.

55. Merkitystä ei ole sillä komission huomautuksissaan korostamalla seikalla, että arvonlisäveron ennakkoon maksettujen määrien palauttamista koskeva hakemus voitaisiin mahdollisesti jättää toimijalle, jonka tehtäväksi asian hallinnointi on annettu, joten palvelun voisi suorittaa myös tavarat luovuttaneesta talouden toimijasta riippumaton kolmas osapuoli. Oikeuskäytännöstä ilmeneekin, että epäitsenäisen liitännäissuorituksen olemassaololle ei ole esteenä se, että

<sup>21</sup> Ks. mm. tuomio 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, 36 ja 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>22</sup> Ks. tästä ratkaisuehdotuksen asiassa Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>23</sup> Ks. mm. tuomio 4.5.2023, Finanzamt X (Pysyvästi asennetut laitteet ja koneet) (C-516/21, EU:C:2023:372, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>24</sup> Ks. ratkaisuehdotuksen asiassa Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

epäitsenäisen liitännäissuorituksen voi teoriassa suorittaa myös kolmas henkilö.<sup>25</sup> Lisäksi epäitsenäisen liitännäispalvelun suorittaa aina sama talouden toimija, joka suorittaa pääasiallisen suorituksen. Tämä liittyy luonnostaan kyseessä olevan palvelun liitännäisyyteen. Jos kolmas suorittaisi kyseisen suorituksen itsenäisenä suorituksena eikä siis liitännäisenä suorituksena, se olisi verollinen. Esimerkkeinä voidaan mainita kuljetuskustannukset: jos myyjä itse hoitaa tavarán (esimerkiksi kirjan) kuljetuksen, kyseessä on liitännäinen palvelu (jota verotetaan alennetun verokannan mukaan); jos ostaja sitä vastoin pyytää kolmatta kuljettamaan tavarán (kirjan), kyse on riippumattomasta palvelusta (jota verotetaan yleisen verokannan mukaan).

56. Lopuksi on todettava, että tavaroiden luovutuksiin sovellettavalla vapautuksella eli arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyllä vapautuksella pyritään siihen, että kansainvälisen kaupan yhteydessä noudatetaan periaatetta, jonka mukaan kyseisiä tavaroita verotetaan niiden määränpäässä, ja siten takaamaan, että kyseessä olevaa liiketoimea verotetaan yksinomaan paikassa, jossa kyseiset tuotteet kulutetaan.<sup>26</sup> Koska arvonlisävero on Unkarin veroalueella kulutuksesta kannettava vero ja viedyt tavarat kulutetaan sen ulkopuolella, sitä ei ole määrä soveltaa tällaisten tavaroiden luovutuksiin. Näin vältetään kaksinkertainen verotus (toinen valtio verottaa tavallisesti tavaroiden maahantuontia),<sup>27</sup> eikä unionissa tuotetuille ja sen ulkopuolelle viedyille tavaroille aiheudu kilpailuhaittaa tällaisen kaksinkertaisen verotuksen vuoksi.

57. Arvonlisäverodirektiivin tulkinta, joka mahdollistaisi sen, että edellä mainitun vapautuksen nojalla arvonlisäveron ennakoon maksettujen määrien palauttamista koskevia palveluja voitaisiin pitää verollisina, olisi kuitenkin näiden tavoitteiden vastainen. Maastaviennin verotuksen neutraalius nimittäin vaarantuisi, jos arvonlisäveroa sovellettaisiin liitännäispalveluun, joka on välttämätön kyseisten määrien palauttamiseksi mainitun vapautuksen mukaisesti.

#### *4. Arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukainen vapautus*

58. Vieläkin toissijaisemmin käsittelen nyt kysymystä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitseman, arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa säädetyin vapautuksen soveltamisesta.

59. Arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa, joka kuuluu kyseisen direktiivin IX osaston 6 lukuun, veloitetaan jäsenvaltiot vapauttamaan arvonlisäverosta ”palvelujen suoritukset, mukaan lukien kuljetukset ja liitännäiset liiketoimet, lukuun ottamatta 132 ja 135 artiklan mukaisesti verosta vapautettuja palvelujen suorituksia, kun ne liittyvät välittömästi maastavientiin tai sellaisten tavaroiden maahantuontiin, joihin sovelletaan [mainitun arvonlisäverodirektiivin] 61 artiklassa ja 157 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetyjä toimenpiteitä”.

60. Kyseisen säännöksen sanamuodosta ilmenee, että arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa tarkoitettuja yleishyödyllisiä toimintoja koskevia vapautuksia ja saman direktiivin 135 artiklan soveltamisalaan kuuluvia erilaisia toimintoja koskevia vapautuksia lukuun ottamatta kyseessä

<sup>25</sup> Ks. ratkaisuehdotukseni asiassa Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>26</sup> Tuomio 17.10.2019, Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, 20 kohta) ja tuomio 17.12.2020 BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, 50 kohta).

<sup>27</sup> Ks. julkisasiamies Campos Sánchez-Bordonan ratkaisuehdotus asiassa BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, 66 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

olevalla säännöksellä vapautetaan *arvonlisäverodirektiivin 61 artiklan tai 157 artiklan 1 kohdan a alakohdan soveltamisalaan kuuluvat* palvelujen suoritukset, mukaan lukien kuljetuspalvelut ja liitännäiset liiketoimet, jotka liittyvät välittömästi tavaroiden maastavientiin tai maahantuontiin.

61. Arvonlisäverodirektiivin 61 artiklassa tarkoitettuja tavaroita ovat tavarat, jotka eivät ole vapaassa liikkeessä vaan jotka on sijoitettu tullivarastoon tai vastaavaan<sup>28</sup> tai jotka ovat vapaassa liikkeessä mutta unionin sisäisessä passitusmenettelyssä tai jotka ovat täysin tuontitullittomassa väliaikaisen maahantuonnin menettelyssä taikka ulkoisessa passitusmenettelyssä. Saman direktiivin 157 artiklan 1 kohdan a alakohta puolestaan koskee tavaroita, jotka on tarkoitettu sijoitettaviksi muuhun kuin tullivarastoon tai vastaavaan varastoon.

62. On kuitenkin todettava, että asiakirja-aineistosta ei ilmene mitään sellaista, joka osoittaisi, että käsiteltävässä asiassa maasta viedyt tavarat kuuluisivat johonkin arvonlisäverodirektiivin 146 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetuista tilanteista. Kyseistä säännöstä ei näin ollen voida soveltaa tässä tapauksessa.<sup>29</sup>

## 5. Välipäätelmä

63. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti. Arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohtaa ja 2 artiklan 1 kohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että myyjän suorittama hallinnointitoiminta niiden määrien palauttamiseksi, jotka unionin ulkopuolella asuvat ostajat ovat maksaneet arvonlisäveron ennakkona arvonlisäverosta vapautettujen liiketoimien yhteydessä, kun kyse on heidän myöhemmin maasta viemiensä tavaroiden luovutuksista, ei ole erityinen ja mainituista luovutuksista itsenäinen palvelujen suoritus. Tällainen toiminta ei sen vuoksi ole kyseisen direktiivin mukaan verollista, koska sillä ainoastaan pannaan täytäntöön vapautus, eikä se merkitse sellaisen erityisen taloudellisen toiminnan harjoittamista, joka poikkeaisi tavaroiden luovutukseen liittyvästä toiminnasta.

## B Toinen, kolmas ja neljäs ennakkoratkaisukysymys

64. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen ehdottamani vastauksen vuoksi toiseen, kolmanteen ja neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen ei ole tarpeen vastata. Esitän kuitenkin näitä kysymyksiä koskevat käsitykseni jäljempänä lyhyesti ja toissijaisesti.

### 1. Toinen ennakkoratkaisukysymys

65. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuimien tiedustele toisella kysymyksellään, onko siinä tapauksessa, että kyseessä olevan hallinnointitoiminnan on katsottava olevan verollinen palvelun suoritus, tällaista suoritusta pidettävä arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d alakohdan nojalla verosta vapautettuna.

<sup>28</sup> Kyseisen direktiivin 61 artiklassa viitataan nimenomaisesti mainitun arvonlisäverodirektiivin 156 artiklaan.

<sup>29</sup> Huomautan tässä yhteydessä, että 8.11.2018 annettu tuomio Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), johon ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa ennakkoratkaisupyyntönsä, koski ulkoisessa passitusmenettelyssä olevia tavaroita (ks. kyseisen tuomion 8, 24, 51 ja 61 kohta).

66. Kyseisen säännöksen mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta liiketoimet, jotka koskevat muun muassa ”talletus- ja käyttötilejä, maksuja, tilisiirtoja, saamisia, shekkejä ja muita siirrettäviä asiakirjoja”.

67. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, voidaanko kyseistä säännöstä soveltaa, sillä tavaroiden luovutuksen vastaanottaneilla ulkomailla asuvilla ostajilla väitetysti on lain mukaan rahamääräinen saatava Határ Diszkontilta arvonlisäveron enakkona maksettujen määrien palauttamiseksi ja koska hallinnointipalkkiot liittyvät tähän vaatimukseen.

68. Tässä tapauksessa ei ole sellaista rahoitustoimea, joka oikeuttaisi kyseisen säännöksen soveltamisen.<sup>30</sup> Határ Diszkont ei etenkään ole myöntänyt luottoa ulkomailla asuville ostajille. Se ainoastaan pidatti määrät, jotka vastasivat kyseessä oleviin ostoihin liittyvää arvonlisäveroa, joka sen olisi kuulunut maksaa veronsaajalle, jos vapautusta ei olisi pantu täytäntöön, odottaessaan sitä, että ulkomaiset ostajat toimittavat asiakirjat, joiden perusteella voidaan osoittaa, että vapautuksen aineelliset edellytykset todella täyttyivät. Kun asiaankuuluvat asiakirjat oli toimitettu ja kun oli selvennetty, että kyseisistä liiketoimista ei vapautuksen soveltamisen vuoksi kuulunut maksaa arvonlisäveroa, se palautti vastaavan summan ulkomaiselle ostajalle.

69. Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan d alakohdassa säädettyä vapautusta ei missään tapauksessa voida soveltaa käsiteltävässä asiassa.

## *2. Kolmas ennakkoratkaisukysymys*

70. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kolmannella kysymyksellään – ja jos ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen vastataan kieltävästi – lähinnä sitä, onko luottamuksensuojan periaate esteenä sille, että verohallinto kantaa arvonlisäveroa tietyistä päätyneeseen ajanjaksoon liittyvistä liiketoimista seuraavissa kolmessa tilanteessa: ensinnäkin siinä tapauksessa, että veroviranomainen on useiden vuosien ajan tarkastanut ja hyväksynyt verovelvollisen arvonlisäveroilmoitukset kyseenalaistamatta useiden verotarkastusten yhteydessä kyseisten liiketoimien katsomista arvonlisäverosta vapautetuiksi liiketoimiksi; toiseksi siinä tapauksessa, että se ei ole ilmoittanut verovelvolliselle muutoksesta, joka oli tehty voimassa olleeseen kansalliseen lainsäädäntöön, jonka lainmuutosta edeltävässä versiossa nimenomaisesti mainittiin kyseiset liiketoimet verosta vapautettuina palvelujen suorituksina; ja kolmanneksi ennakkoratkaisupyynnössä viitataan siihen, että kyseessä olevassa vuoden 2020 verotarkastuksessa Határ Diszkont oli pyytänyt veroviranomaiselta ohjetta.<sup>31</sup> Határ Diszkontin saaman vastauksen mukaan kyseessä olevaan palauttamiseen liittyviä hallinnointipalkkioita oli pidettävä arvonlisäverosta vapautetun tavaroiden luovutuksen liitännäiskustannuksina, joten ne olivat arvonlisäverovapautusta koskevan järjestelmän osalta samassa asemassa kuin pääliiketoimi.

71. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan luottamuksensuojan periaate kuuluu unionin oikeuden perusperiaatteisiin.<sup>32</sup> Unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että tämä periaate koskee kaikkia henkilöitä, joille hallintoviranomaisen toiminnan vuoksi on syntynyt perusteltuja

<sup>30</sup> Ks. tältä osin tuomio 17.12.2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>31</sup> Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 20 kohta.

<sup>32</sup> Ks. tuomio 7.6.2005, VEMW ym. (C-17/03, EU:C:2005:362, 73 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) sekä tuomio 14.3.2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

odotuksia, jotka perustuvat viranomaisen heille antamiin täsmällisiin vakuutteluihin.<sup>33</sup> Luottamuksensuojaa edellyttää lisäksi, että huolelliselle ja harkitsevalle talouden toimijalle on syntynyt hallintoviranomaisten toimien vuoksi järkevä ja perusteltu luottamus.<sup>34</sup>

72. Ensinnäkin nousee esiin kysymys siitä, onko luottamuksensuojan periaatteen mukaista, että useissa verotarkastuksissa ei kyseenalaistettu sitä, että arvonlisäveron ennakkona maksettujen määrien palauttamiseen liittyvät hallinnointitoimet on katsottu arvonlisäverosta vapautetuiksi liiketoimiksi.

73. Oikeuskäytännöstä ilmenee, että pelkästään se, että kansallinen verohallinto on jopa vuosien ajan hyväksynyt arvonlisäveroilmoitukset, joihin ei sisältynyt tiettyihin liiketoimiin liittyviä rahamääriä, ei kuitenkaan merkitse verohallinnon antamaa täsmällistä vakuutusta siitä, ettei kyseisiin liiketoimiin sovelleta arvonlisäveroa, joten se ei voi synnyttää perusteltua luottamusta tältä osin.<sup>35</sup> Myöskään pelkkä verovelvollisen arvonlisäveroilmoitusten hyväksyminen useiden vuosien ajan kyseenalaistamatta verotarkastusten yhteydessä näiden liiketoimien katsomista arvonlisäverosta vapautetuiksi liiketoimiksi ei mielestäni voi lähtökohtaisesti merkitä täsmällistä vakuutusta. Tällainen pelkkä hyväksyminen ei näin ollen voi synnyttää tavanomaisen huolelliselle ja harkitsevalle talouden toimijalle perusteltua luottamusta siihen, että kyseiset liiketoimet ovat verosta vapautettuja.<sup>36</sup>

74. Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöstä kuitenkin ilmenee, että verotarkastusten pöytäkirjat ”osoittivat selvästi”, että ”veroviranomainen on vuosien ajan katsonut, että [Határ Diszkont] oli laillisesti laatinut arvonlisäverottomia laskuja hallinnointitoiminnasta”. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei kuitenkaan esitä muita selvennyksiä tältä osin. Sen on siis tutkittava, sisälsivätkö kyseiset pöytäkirjat edellä mainitussa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettuja ”täsmällisiä vakuutteluja” kyseessä olevan hallinnointipalvelun verokohtelusta, jos tällainen palvelu – mitä se ei ole – olisi määrä hyväksyä nyt käsiteltävässä asiassa.<sup>37</sup>

75. Mitä tulee toiseksi siihen, että voimassa olevan kansallisen lainsäädännön muutoksesta ei annettu tietoa, en ymmärrä, miten tällainen mahdollinen laiminlyönti voisi olla ”täsmällinen vakuuttelu”, joka synnyttäisi tämän ratkaisuehdotuksen 71 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitettuja perusteltuja odotuksia. Veroviranomaisilla ei myöskään näytä olevan velvollisuutta ilmoittaa verovelvollisille verolainsäädännön muutoksista, joista tavanomaisen huolellisten ja harkitsevien talouden toimijoiden olisi oltava tietoisia.

76. Kolmanneksi myöskään tietoja, jotka verohallinto toimitti vastauksena Határ Diszkontin pyyntöön, ei mielestäni voida tässä asiassa pitää ”täsmällisenä vakuutteluna”, joka synnyttäisi perusteltuja odotuksia. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin itsekin toteaa, tämä ohje

<sup>33</sup> Ks. mm. tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, 90 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>34</sup> Ks. tämän osalta ratkaisuehdotukseni asiassa BALTIC CONTAINER TERMINAL (C-376/23, EU:C:2024:616, 68 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>35</sup> Tuomio 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, 92 kohta).

<sup>36</sup> Ks. vastaavasti myös tuomio 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, 46 kohta) ja tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, 47 ja 48 kohta).

<sup>37</sup> Totean tässä yhteydessä, ettei voida sulkea pois sitä, että joissain erityistilanteissa tiettyjen liiketoimien verokohtelua koskeva verohallinnon käytäntö voi synnyttää talouden toimijassa perusteltuja odotuksia verokohtelun suhteen, joten kyseisen viranomaisen kannanmuutokseen perustuva erilainen, taannehtiva soveltaminen voisi osoittautua ongelmalliseksi. Kun otetaan huomioon ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen ehdottamani vastaus, en kuitenkaan pidä tarpeellisenä käsitellä tässä arkaluonteista kysymystä, joka koskee sen määrittämistä, mikä on verohallinnon ”täsmällinen vakuuttelu” aiempia verokausia koskevien verotarkastusten yhteydessä.

– joka ei myöskään ollut sitova – lähetettiin verotarkastuksen aikana (ja kyseisen tarkastuksen vuoksi). Tällainen jälkikäteen annettava sitomaton tieto ei siten ole voinut vaikuttaa verotarkastuksen kohteena olleisiin jo toteutettuihin liiketoimiin.

### 3. Neljäs ennakkoratkaisukysymys

77. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tuo neljännessä kysymyksessään esiin epätietoisuutensa arvonlisäverodirektiivin 73 ja 78 artiklan tulkinnasta siltä osin kuin kyse on käsiteltävässä asiassa huomioon otettavasta veron perusteesta ja arvonlisäveron laskentamenetelmästä. Kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on erityisen epätietoinen verohallinnon näkemyksestä, jonka mukaan hallinnointipalkkio katsotaan käsiteltävässä asiassa nettomääräksi eikä arvonlisäveron sisältäväksi bruttomääräksi. Tähän kysymykseen olisi vastattava vain siinä tapauksessa, että jos vastaus kolmeen ensimmäiseen kysymykseen on kieltävä, kyseisiä hallinnointitoimia olisi pidettävä verollisena eikä verosta vapautettuna palvelujen suorituksena.

78. Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan mukaan veron peruste käsittää ”kaiken sen, mikä muodostaa” suorittajan näistä liiketoimista saaman tai saatavan ”vastikkeen”. Vastike vastaa sovittua hintaa, joka palvelun vastaanottajan on maksettava palvelusta. Arvonlisäverodirektiivin 78 artiklan a alakohdassa täsmennetään tämän jälkeen, että veron perusteeseen on sisällytettävä myös kaikki verot, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa. Tähän veron perusteeseen on sitten sovellettava kulloistakin arvonlisäverokantaa (kyseisen arvonlisäverodirektiivin 93 artikla). Mainitun arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdassa todetaan vieläkin selvemmin, että jokaisesta liiketoimesta on suoritettava arvonlisäveron vähentämisen jälkeen tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero.<sup>38</sup>

79. Tästä seuraa, että kustakin vastikkeesta koostuvan, arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa tarkoitetun veron perusteen määrittämiseksi on laskettava arvonlisävero saman direktiivin 78 artiklan a alakohdan mukaisesti, sellaisena kuin se on lain mukaan maksettava.<sup>39</sup>

80. Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että jokaiseen sovittuun (bruttomääräiseen) hintaan sisältyy arvonlisäveroa aina laissa säädetty (oikea) määrä, ilman että veronsaajalle maksettavan veron kannalta olisi merkitystä sillä, olivatko sopimuspuolet tietoisia tästä oikeasta määrästä vai eivät.<sup>40</sup>

81. Unionin tuomioistuin onkin katsonut nimenomaisesti, että direktiivin 2006/112 78 artiklan a alakohdasta seuraa, että arvonlisävero sisältyy suoraan lain nojalla aina sovittuun hintaan siinäkin tapauksessa, että verovelvollinen on tehnyt virheen sovellettavan verokannan määrittämisessä.<sup>41</sup>

<sup>38</sup> Ks. ratkaisuehdotukseni asiassa Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Virheellisen verokannan oikaisumahdollisuus) (C-606/22, EU:C:2023:893, 29 kohta).

<sup>39</sup> Ks. ratkaisuehdotukseni asiassa Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Virheellisen verokannan oikaisumahdollisuus) (C-606/22, EU:C:2023:893, 30 kohta).

<sup>40</sup> Ks. ratkaisuehdotukseni asiassa Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Virheellisen verokannan oikaisumahdollisuus) (C-606/22, EU:C:2023:893, 32 kohta). Ks. myös tuomio 21.3.2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Virheellisen verokannan oikaisumahdollisuus) (C-606/22, EU:C:2024:255, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

<sup>41</sup> Tuomio 21.3.2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Virheellisen verokannan oikaisumahdollisuus) (C-606/22, EU:C:2024:255, 27 kohta).

82. Jos tässä asiassa kyseessä olevaa hallinnointitoimintaa olisi pidettävä – mikä siis ei ole tilanne – veronalaisena palvelusuorituksena, jota ei ole vapautettu verosta, sovittua hintaa eli 15 prosenttia arvonlisäveron ennakkona maksetuista ja myöhemmin palautetuista määristä olisi pidettävä bruttomäärisenä hintana, joka jo sisältää arvonlisäveron. Veron peruste, johon tämän jälkeen olisi sovellettava arvonlisäverokantaa, olisi laskettava vastaavasti. Sillä, että verovelvollinen on saattanut virheellisesti pitää kyseessä olevia liiketoimia verovapaina ja että niihin sovellettavan verokannan olisi hänen mielestään pitänyt siksi olla nolla, ei ole merkitystä tältä osin.

## **VI Ratkaisuehdotus**

83. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Szegedi Törvényszékin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

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

on tulkittava siten, että

myyjän suorittama hallinnointitoiminta niiden määrien palauttamiseksi, jotka Euroopan unionin ulkopuolella asuvat ostajat ovat maksaneet arvonlisäveron ennakkona arvonlisäverosta vapautettujen liiketoimien yhteydessä, kun kyse on heidän myöhemmin maasta viemiensä tavaroiden luovutuksista, ei ole erityinen ja mainituista luovutuksista itsenäinen palvelujen suoritus. Tällainen toiminta ei sen vuoksi ole kyseisen direktiivin mukaan verollista, koska sillä ainoastaan pannaan täytäntöön vapautus, eikä se merkitse sellaisen erityisen taloudellisen toiminnan harjoittamista, joka poikkeaisi tavaroiden luovutukseen liittyvästä toiminnasta.