

Zaak C-427/23**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

11 juli 2023

Verwijzende rechter:

Szegedi Törvényszék (Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

3 juli 2023

Verzoekende partij:

Határ Diszkont Kft.

Verwerende partij:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanediens, Hongarije)

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Beroep tegen het besluit op bezwaar van de afdeling bezwaren van de nationale belasting- en douanediens houdende bevestiging van het besluit van de belastingdienst waarbij de activiteiten van verzoekster in het kader van de btw-teruggaaf over de door haar verrichte goederenleveringen zijn aangemerkt als afzonderlijke, en derhalve aan btw onderworpen, handelingen.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

De verwijzende rechter vraagt zich krachtens artikel 267 VWEU af of: (a) de praktijk van een lidstaat om de btw-teruggaaf aan een buitenlandse passagier te beschouwen als een zelfstandige dienst waarover volgens de algemene regels btw in rekening moet worden gebracht, (b) de praktijk van een lidstaat volgens welke de kosten van de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf niet van de btw zijn vrijgesteld, (c) de praktijk van een lidstaat volgens welke de btw over de

administratieve afhandeling met terugwerkende kracht moet worden terugbetaald en (d) de praktijk van een lidstaat volgens welke de maatstaf van heffing van de btw gevormd wordt door de op de facturen ter inning van de administratiekosten vermelde bedrag exclusief btw, verenigbaar zijn met het Unierecht, met name met richtlijn 2006/112/EG.

Prejudiciële vragen

- 1) Is de praktijk van een lidstaat die de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf aan buitenlandse passagiers, met inbegrip van de administratieve stappen van het opstellen van de formulieren voor btw-teruggaaf tot en met het terugvorderen van de btw, beschouwt als een zelfstandige, van de vrijgestelde goederenlevering los staande dienst waarover overeenkomstig de algemene regels btw in rekening moet worden gebracht en betaald, terwijl het in rekening brengen en factureren van de administratiekosten, uitgedrukt in een percentage van de terug te geven btw, niet tegelijk met de goederenlevering en het opstellen van de factuur plaatsvindt, maar pas nadat de afnemer de goederen heeft betaald en uitgevoerd naar een derde land, tegelijk met de btw-teruggaaf, verenigbaar met artikel 1, lid 2, artikel 2, lid 1, onder c), artikel 78 en artikel 146, lid 1, onder e), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006?
- 2) Indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend is, is de praktijk van een lidstaat volgens welke de vergoeding die wordt betaald voor de administratieve afhandeling van de btw-teruggaaf na een goederenlevering aan een buitenlandse passagier niet voor vrijstelling in aanmerking komt als zijnde een „handeling betreffende betalingen en schuldvorderingen”, verenigbaar met artikel 135, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn?
- 3) Indien de eerste en de tweede vraag bevestigend worden beantwoord, is dan de praktijk van een lidstaat volgens welke de opsteller van de factuur met terugwerkende kracht btw moet betalen over de administratiekosten, ondanks dat hij in de jaren voorafgaand aan de controle herhaaldelijk door de belastingdienst is gecontroleerd en de belastingdienst tijdens die controles zijn praktijk om de kosten van de administratieve afhandeling als vrijgesteld van de btw te beschouwen heeft onderzocht, maar niet bezwaarlijk heeft gevonden en de opsteller van de factuur niet heeft geïnformeerd dat de tot en met 31 december 2007 geldende nationale regeling waarin „teruggaaf van de btw door de leverancier aan de buitenlandse passagier overeenkomstig specifieke wetgeving” uitdrukkelijk als een vrijgestelde dienst was vermeld, gewijzigd is, verenigbaar met het beginsel van gewettigd vertrouwen als een van de grondbeginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel?
- 4) Indien alle voorgaande vragen bevestigend worden beantwoord, is de praktijk van de belastingdienst van een lidstaat volgens welke de maatstaf van heffing van de btw gevormd wordt door het op de facturen ter inning

van de administratiekosten vermelde bedrag exclusief btw, waarover de opsteller van de factuur volgens het besluit van de belastingdienst overeenkomstig de algemene regels btw moet betalen, ondanks dat dit bedrag niet in de door de buitenlandse passagier betaalde tegenwaarde was opgenomen, verenigbaar met de artikelen 73 en 78 van de btw-richtlijn?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Artikel 1, lid 2, artikel 2, lid 1, artikel 24, lid 1, de artikelen 73 en 78, artikel 135, lid 1, en artikel 146, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

Aangevoerde rechtspraak van het Hof

Arresten van 6 oktober 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591); 14 september 2006, Elmeka NE (C-181/04 és C-183/04, EU:C:2006:563); 2 december 2010, Everything Everywhere Ltd (C-276/09, EU:C:2010:730); 7 november 2013, Corina-Hrisi Tulică (C-249/12 en 250/12, EU:C:2013:722); 15 mei 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi Kft (C-337/13, EU:C:2014:328); 10 november 2016, Pavlína Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855) en 8 november 2018, Cartrans (C-495/17, EU:C:2018:887)

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (wet nr. CXXVII van 2007 op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”)

Volgens § 70, lid 1, worden voor goederenleveringen of diensten in de maatstaf van heffing opgenomen:

„[...]”

b) bijkomende kosten die de leverancier of dienstverrichter de afnemer van het goed of de dienst in rekening brengt, in het bijzonder kosten van commissie of andere bemiddelingsdiensten [...]”.

Volgens § 86, lid 1, van de btw-wet zijn van de btw vrijgesteld:

„[...]”

d) [...] het verrichten van diensten, bemiddeling daaronder begrepen, met betrekking tot betalingen, overmakingen, cheques, geldvorderingen en financiële instrumenten, met uitzondering van de invordering van de schuldvordering zelf;

e) diensten, bemiddeling daaronder begrepen, met betrekking tot Hongaarse en buitenlandse legale betaalmiddelen [...]”.

§ 98, lid 1, van de btw-wet bepaalt dat „van de belasting zijn vrijgesteld de leveringen van goederen die per post zijn verstuurd of vanuit het land naar een land buiten de Gemeenschap zijn vervoerd, op voorwaarde dat de verzending of het vervoer

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

b) is verricht door de afnemer zelf of een derde die voor zijn rekening handelt indien is voldaan aan de aanvullende voorwaarden van de leden 3 en 4 of de §§ 99 en 100 van de onderhavige wet.”

Volgens § 99, lid 1: „indien de afnemer een buitenlandse passagier is, of het geleverde goed of de geleverde goederen [...] deel uitmaakt of deel uitmaken van de persoonlijke of reisbagage van de buitenlandse passagier, is voor de toepassing van de in § 98, lid 1, bedoelde vrijstelling noodzakelijk dat

[...]

b) de buitenlandse passagier zijn identiteit aantoont met een reisdocument of een ander [...] geldig officieel document waaruit zijn identiteit blijkt;

c) de autoriteit die het goed het grondgebied van de Gemeenschap doet verlaten [...] door visering en afstempeling [...] van het voor dat doel bestemde formulier bevestigt, onder gelijktijdige overlegging van het origineel van de factuur voor het verkochte goed waaruit de levering ervan blijkt, dat het goed het grondgebied van de Gemeenschap heeft verlaten.

(2) Om voor belastingvrijstelling in aanmerking te komen dient de leverancier van het goed, naast de uitreiking van de factuur, op verzoek van de buitenlandse passagier een formulier voor btw-teruggaaf invullen.

(4) Voor de belastingvrijstelling gelden volgende voorwaarden

[...]

b) indien bij de goederenlevering btw in rekening is gebracht, wordt de in rekening gebrachte btw door de leverancier overeenkomstig de leden 5 tot en met 8 teruggegeven aan de buitenlandse passagier.

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

[...]

(8) De leverancier zorgt er tevens voor dat de factuur waaruit de verrichting van de handeling blijkt geen recht geeft op herhaalde teruggaaf van de btw. Hiertoe vermeldt hij op het origineel van de factuur ‚btw in rekening gebracht’ en maakt hij een fotokopie van de aldus gemarkeerde factuur die hij bewaart in zijn administratie.”

Volgens § 102, lid 2, van de btw-wet is „behoudens de krachtens § 85, lid 1, en § 86, lid 1, vrijgestelde diensten [...] de dienst vrijgesteld indien die rechtstreeks verband houdt met een goed dat

[...]

b) het grondgebied van de Gemeenschap in het kader van een uitvoerprocedure verlaat en de in § 98, lid 2, onder a), genoemde autoriteit bevestigt dat het product het grondgebied van de Gemeenschap heeft verlaten”.

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Verzoekster heeft in 2020 298 328 000 HUF btw terugbetaald over diverse goederen die zij voor een hoog bedrag had verkocht aan in Servië wonende buitenlandse passagiers. Voor de afwikkeling van de btw-teruggaaf heeft zij aan de buitenlandse passagiers administratiekosten in rekening gebracht gelijk aan 15 % van de terugbetaalde btw. Verzoekster heeft haar omzet uit de administratiekosten in haar btw-aangiften opgenomen als vrijgestelde levering wegens de publieke of andere speciale aard van de handeling.
- 2 Blijkens de van stempel voorziene formulieren voor btw-teruggaaf hebben de buitenlandse passagiers de gekochte goederen op de dag van de levering uitgevoerd uit Hongarije. Op de facturen is vermeld dat de btw „is voldaan”. Verzoekster heeft de in de facturen in rekening gebrachte btw na de uitvoer volledig terugbetaald aan de buitenlandse passagiers. De facturen voor de contant betaalde administratiekosten ten belope van 15 % van de btw heeft verzoekster op de dag van de btw-teruggaaf uitgereikt. Van de betaling ervan zijn betalingsbewijzen opgemaakt. Op de facturen voor contante betaling is „administratiekosten” als omschrijving van de transactie vermeld.
- 3 De belastingdienst heeft tijdens onder meer btw-controles over het jaar 2020 herhaaldelijk vragen gesteld aan verzoekster over de daadwerkelijke inhoud van de facturen die zij over de administratiekosten had uitgereikt. Verzoekster heeft zich in haar verklaringen consequent op het standpunt gesteld dat de litigieuze dienst vrijgesteld is van belasting, maar heeft haar verklaring over de grondslag van de vrijstelling herhaaldelijk gewijzigd.
- 4 Uit de verklaringen van verzoekster blijkt dat zij de bewuste dienst statistisch onjuist heeft ingedeeld.

- 5 Voorafgaand aan de controles heeft verzoekster de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (hoofdafdeling centraal beheer, klantencontacten en informatie van de nationale belasting- en douanedienst) gevraagd of de administratiekosten voor de btw-teruggaaf vrijgesteld zijn van de btw indien deze kosten niet op het moment van de aankoop in rekening worden gebracht. De hoofdafdeling heeft geantwoord dat de administratiekosten worden aangemerkt als bijkomende kosten van de goederenlevering en vrij van de btw in rekening dienen te worden gebracht aan de buitenlandse passagier, mits de onderliggende levering zelf voldoet aan de voorwaarden voor vrijstelling.
- 6 Verzoekster betwistte dat het bedrag van de btw moet worden bepaald op basis van het netto in rekening gebrachte bedrag en betoogde dat de inkomsten uit de administratiekosten ook de btw omvatten.
- 7 De belastingdienst heeft bij besluit van 22 juli 2022 een belastingverschil van 12 040 000 HUF ten laste van verzoekster vastgesteld dat als belastingschuld is aangemerkt. Volgens dit besluit was de betreffende activiteit van verzoekster zuiver administratief en niet-boekhoudkundig, en heeft verzoekster niet aangetoond dat de administratieve diensten vrijgesteld zijn van de btw. De belastingdienst heeft benadrukt dat de administratieve diensten ook door verzoekster zelf waren aangemerkt als zelfstandige diensten, niet waren opgenomen in de maatstaf van heffing voor de leveringen en dat verzoekster niet de datum van de goederenlevering als afwikkelingsdatum heeft opgegeven.
- 8 Verzoekster heeft tegen dit besluit bezwaar gemaakt bij verweerster in de onderhavige zaak, die het besluit van de belastingdienst bij besluit van 27 oktober 2022 heeft bevestigd. Volgens verweerster was de door verzoekster in het kader van informatieverzoek gestelde vraag bijzonder algemeen geformuleerd, en had verzoekster geen melding gemaakt van de belangrijke omstandigheden dat de goederenlevering en de dienstverrichting in haar geval volkomen gescheiden handelingen waren die niet tegelijk plaatsvonden, de verrichte dienst geen voorwaarde was voor de btw-teruggaaf en niet door de buitenlandse passagiers was gevraagd.
- 9 Verzoekster heeft tegen dit besluit beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 10 Volgens **verzoekster** zijn de litigieuze kosten van de administratieve afhandeling krachtens § 102, lid 1, van de btw-wet vrijgesteld van de btw omdat de betrokken dienst rechtstreeks verband houdt met een goed waarvan de belastingdienst heeft vastgesteld dat het het grondgebied van de Gemeenschap heeft verlaten. De administratiekosten zijn bijkomende kosten van de vrijgestelde goederenlevering en zijn daarom vrijgesteld van de btw.

- 11 Verzoekster betoogt dat zij de goederen als verkoper heeft geleverd aan de buitenlandse passagier als koper, die de prijs van het goed heeft betaald en dat zij, verzoekster, zich ertoe heeft verbonden om de btw over het goed aan de buitenlandse passagier terug te betalen indien de buitenlandse passagier door het overleggen van het formulier voor btw-teruggaaf aantoont dat het goed het grondgebied van de Gemeenschap verlaten, op voorwaarde dat de buitenlandse passagier haar 15 % van de terugbetaalde btw als administratiekosten betaalt, en dat het beding inzake de administratiekosten derhalve een integrerend deel van de verkoopovereenkomst vormt.
- 12 Volgens verzoekster is de definitieve koopprijs in feite bepaald door de afrekening van btw-teruggaaf en is met de teruggaaf van de btw volledig voldaan aan de voorwaarden van de litigieuze verkoopovereenkomst. Het vereiste van gelijktijdigheid komt niet voor in de tekst van de btw-wet.
- 13 Verzoekster beroept zich op het arrest in zaak C-432/15, Pavlína Baštová, waaruit blijkt dat in het onderhavige geval de goederenlevering als hoofdprestatie en de bij de btw-teruggaaf verleende administratieve diensten als daarmee samenhangende bijkomende kosten dienen te worden aangemerkt.
- 14 Volgens verzoekster is het in de rechtspraak van het Hof herhaaldelijk erkende beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen geschonden doordat de belastingdienst in de jaren voorafgaand aan de controle haar btw-verplichtingen vier keer heeft onderzocht en heeft vastgesteld dat verzoekster de administratiekosten als van de btw vrijgestelde inkomsten beschouwde en factureerde. Zelfs als geen van de door haar aangevoerde vrijstellingsgronden van toepassing zouden zijn kan verweerster, gelet op het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen, niet met terugwerkende kracht betaling vorderen van de btw die verzoekster eerder niet in rekening had gebracht.
- 15 Verzoekster heeft voorgesteld een prejudiciële procedure in te leiden voor de beantwoording van vier vragen.
- 16 Volgens **verweerster** wordt de wettelijke verplichting die rust op de leverancier die goederen aan buitenlandse passagiers verkoopt, namelijk de terugbetaling van de btw over goederen die de douanegrens hebben gepasseerd mits aan de wettelijke voorwaarden is voldaan, slechts door verzoekster als een dienst aangemerkt en kan van een „verbonden dienst” al helemaal geen sprake zijn, aangezien de goederenlevering ook zonder deze dienst tot stand komt. Zij stelt zich op het standpunt dat er in casu geen materieelrechtelijke regel bestaat die voorziet in de vrijstelling van de betrokken diensten.
- 17 Verzoekster heeft in de loop van de voorafgaande procedure niet aangevoerd dat zij een koopovereenkomst heeft afgesloten met de kopers die buitenlandse passagiers waren. De dienst was gebaseerd op een eenzijdig besluit van verzoekster, deze was niet door de kopers gevraagd maar was in wezen door verzoekster verleend als voorwaarde voor de terugbetaling van de btw.

- 18 Dat het als tegenwaarde van het goed betaalde bedrag als gevolg van de btw-teruggaaf naderhand is gewijzigd, doet niet af aan het feit dat de tegenwaarde door de kopers bij de aankoop is betaald. Door de betaling van de tegenwaarde, de inbezitneming en de uitvoer van het goed naar een derde lang is de levering tot stand gekomen en is de handeling voltooid.
- 19 Verweerster achtte het niet nodig om een prejudiciële procedure in te leiden.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 20 In het onderhavige geding dient de verwijzende rechter zich uit te spreken over de vraag, die uitlegging van het Unierecht behoeft, of de btw-teruggaaf die tegen betaling van administratiekosten wordt verricht moet worden beschouwd als een dienst die samenhangt met de vrijgestelde goederenlevering aan een buitenlandse passagier en als zodanig van de btw is vrijgesteld, dan wel als een zelfstandige en derhalve belastbare dienst.
- 21 Wat de eerste vraag betreft, is de verwijzende rechter van oordeel dat de litigieuze administratieve dienst een met de vrijgestelde goederenlevering samenhangende bijkomende dienst is, en aangezien de goederenlevering aan een buitenlandse passagier dient te worden aangemerkt als goederenuitvoer en tevens als een met de goederenuitvoer rechtstreeks verband houdende dienst, is die daarom krachtens artikel 146, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn vrijgesteld van de btw.
- 22 Voor wat betreft de vaststellingen betreffende het bewijs van de vrijstelling is de verwijzende rechter van oordeel dat het Hof zich reeds op het standpunt heeft gesteld dat het bestaan van een vrijstelling bij uitvoer objectief wordt bepaald door de aard van de activiteit en dat dit ook geldt voor de dienst die rechtstreeks verband houdt met de uitvoer van de goederen.
- 23 Met betrekking tot de tweede vraag merkt de verwijzende rechter op dat wanneer de belastingdienst de litigieuze dienst terecht als een zelfstandige prestatie heeft aangemerkt, hij zich zal moeten uitspreken over de vraag of deze zelfstandige prestatie op welke grond dan ook dient te worden beschouwd als vrijgesteld van de btw.
- 24 § 86, lid 1, onder d), van de btw-wet, waarbij artikel 135, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn is omgezet, geeft een opsomming van de financiële diensten die zijn vrijgesteld van de btw. Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de door verzoekster verleende dienst met betrekking tot een schuldvordering in verband met de btw-teruggaaf van zijn afnemers die buitenlandse passagiers zijn uit dien hoofde kunnen worden vrijgesteld van de btw. De uitlegging van de bepalingen van de btw-richtlijn valt onder de bevoegdheid van het Hof.
- 25 Wat het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen betreft, verwijst verzoekster naar het arrest in de gevoegde zaken C-181/04 en C-183/04, Elmeka NE. Uit dit arrest volgt dat de verwijzende rechter moet beoordelen of verzoekster

op basis van de eerder verrichte controles van de belastingdienst redelijkerwijs mocht aannemen dat de litigieuze dienst vrijgesteld is van de btw.

- 26 In het licht van het jarenlang ongewijzigde, uit de processen-verbaal duidelijk naar voren komende standpunt van de belastingdienst dat verzoekster rechtmatig facturen exclusief btw had opgesteld over de kosten van de administratieve afhandeling, heeft de verwijzende rechter twijfels of het verenigbaar is met het Unierechtelijke beginsel van het gewettigd vertrouwen wanneer verzoekster over eenzelfde handeling met terugwerkende kracht btw moet betalen zonder eerst op de hoogte te zijn gesteld van de wijziging van het eerder ingenomen standpunt van de belastingdienst.
- 27 Wat betreft de wijze van berekening van de btw verwijst de verwijzende rechter naar de arresten MyTravel (C-291/03) en Almos (C-337/13). Volgens deze rechtspraak verzetten de fundamentele beginselen van het btw-stelsel zich ertegen dat verzoekster wordt verplicht tot betaling van een btw-bedrag dat hij niet van de eindverbruikers heeft geïnd.
- 28 Aangezien verzoekster duidelijk niet de mogelijkheid heeft om de btw over de administratiekosten, waarvan de belastingdienst de betaling heeft gelast, achteraf door te berekenen aan haar afnemers die buitenlandse passagiers zijn, zet de verwijzende rechter op basis van de hierboven aangehaalde rechtspraak ook vraagtekens bij de praktijk van de belastingdienst om de administratiekosten te beschouwen als een nettobedrag en niet als een brutobedrag inclusief btw.
- 29 Volgens de verwijzende rechter moet verzoekster derhalve als gevolg van de beslissing van de belastingdienst btw betalen die zij niet kan innen, hetgeen in strijd is met het basisbeginsel dat de btw ten laste komt van de eindverbruiker.