

**Sag C-656/19****Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for forelæggelse:**

4. september 2019

**Forelæggende ret:**

Szegedi Közigazgatási és Munkügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Szeged, Ungarn)

**Afgørelse af:**

22. august 2019

**Sagsøger:**

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

**Sagsøgt:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktoratet for klager for den nationale told- og skattemyndighed, Ungarn)

**Hovedsagens genstand**

Forvaltningsretssag om et afgiftsmæssigt anliggende.

**Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen**

Med denne anmodning om præjudiciel afgørelse ønskes det for det første oplyst på den ene side, om en medlemsstats praksis, som sidestiller begrebet »personlig bagage« som omhandlet i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) med begrebet bagage, der er fastlagt i andre retsregler, er forenelig med momsdirektivets artikel 147. Hvis dette spørgsmål besvares benægtende, ønskes der på den anden side en præcisering af, hvordan begrebet »personlig bagage« i momsdirektivets artikel 147 skal defineres, og det ønskes i denne henseende oplyst, om en national

praksis, hvorefter en medlemsstats afgiftsmyndigheder udelukkende tager »den almindelige betydning af ordene« i betragtning, er forenelig med EU-retten.

For det andet omhandler denne anmodning om præjudiciel afgørelse på den ene side også fortolkningen af momsdirektivets artikel 146 og 147, som bestemmer, at det, når en afgiftspligtig person ikke har ret til fritagelse i henhold til dette direktivs artikel 147, skal undersøges, om fritagelsen for levering af varer med henblik på udførsel i henhold til samme direktivs artikel 146 finder anvendelse, selv når de lovbestemte toldformaliteter ikke er blevet udført. Anmodningen om præjudiciel afgørelse har på den anden side til formål at afgøre, om en juridisk transaktion kan kvalificeres som en momsfrataget levering af varer med henblik på udførsel imod kundens udtrykkelige hensigt.

For det tredje ønskes det med anmodningen om præjudiciel afgørelse oplyst, om en medlemsstats praksis, hvorefter afgiftsmyndigheden afviser at tilbagebetale en afgift, der fejlagtigt er blevet angivet og betalt i forbindelse med levering af varer til udenlandske rejsende, uden at kvalificere disse transaktioner som levering af varer med henblik på udførsel under de omstændigheder, der gør sig gældende i hovedsagen, er forenelig med momsdirektivets artikel 146 og 147 og med princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet i EU-retten.

### Præjudicielle spørgsmål

- 1) Er en medlemsstats praksis, hvorefter begrebet »personlig bagage«, som er fastlagt som en begrebsmæssig bestanddel af levering af varer til udenlandske rejsende, som er fritaget for merværdiafgift, sidestilles med begrebet personlige ejendele, som anvendes i Konventionen om toldlettelser for turisttrafik, undertegnet i New York den 4. juni 1954 og tillægsprotokollen hertil, og med begrebet »bagage« som defineret i artikel 1, nr. 5), i Kommissionens delegerede forordning (EU) 2015/2446 til supplerung af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 med nærmere regler angående visse bestemmelser i EU-toldkodeksen, forenelig med artikel 147 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«)?
- 2) Såfremt det foregående spørgsmål besvares benægtende, hvordan skal begrebet »personlig bagage« i momsdirektivets artikel 147 da defineres i betragtning af, at dette direktiv ikke definerer det? Er den nationale praksis, hvorefter en medlemsstats afgiftsmyndigheder udelukkende tager »den almindelige betydning af ordene« i betragtning, forenelig med EU-rettens bestemmelser?
- 3) Skal momsdirektivets artikel 146 og 147 fortolkes således, at det, når en afgiftspligtig person ikke har ret til fritagelse for levering af varer til udenlandske rejsende i henhold til dette direktivs artikel 147, skal undersøges, om fritagelsen for levering af varer med henblik på udførsel i henhold til samme direktivs artikel 146 eventuelt finder anvendelse, selv når

de toldformaliteter, der er fastlagt i EU-toldkodeksen og i den delegerede retsakt, ikke er blevet udført?

- 4) Hvis det foregående præjudicielle spørgsmål besvares således, at transaktionen, når fritagelsen for udenlandske rejsende ikke finder anvendelse, kan være omfattet af en momsfrigørelse i forbindelse med udførelse, kan en juridisk transaktion da kvalificeres som en momsfrigørelse levering af varer med henblik på udførelse i modstrid med den hensigt, som kunden udtrykkeligt gav udtryk for, da denne afgav sin bestilling.
- 5) Såfremt det tredje og det fjerde præjudicielle spørgsmål besvares bekræftende, er en medlemsstats praksis, hvorefter afgiftsmyndigheden afviser at tilbagebetale en afgift, der fejlagtigt er blevet angivet og betalt for levering af varer til udenlandske rejsende, uden at kvalificere disse transaktioner som levering af varer med henblik på udførelse og uden at foretage den nødvendige korrektion, selv om det er ubestrideligt, at varerne forlod Ungarn som rejsendes bagage, i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor udstederen af fakturaerne ved leveringen af varerne vidste, at disse varer var blevet købt med henblik på videresalg, men at den udenlandske køber ikke desto mindre ønskede at føre dem ud af området under ordningen for udenlandske rejsende, og udstederen af fakturaerne dermed handlede i ond tro, idet den pågældende udleverede formularen til ansøgning om tilbagebetaling af den for denne ordning fastsatte afgift og tilbagebetalte den opkrævede afgift i overensstemmelse med en fritagelse for udenlandske rejsende, forenelig med momsdirektivets artikel 146 og 147 og med det EU-retlige princip om afgiftsneutralitet og det EU-retlige proportionalitetsprincip?

### **Anførte EU-retlige og folkeretlige bestemmelser**

- Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, berigtiget i EUT 2007, L 335, s. 60): artikel 146, 147 og 273.
- Kommissionens delegerede forordning (EU) 2015/2446 af 28. juli 2015 til supplerung af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 med nærmere regler angående visse bestemmelser i EU-toldkodeksen (EUT 2015, L 343, s. 1, berigtiget EUT 2017, L 101, s. 164).
- Den Europæiske Unions Domstols praksis, især dom af 21. februar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 29), af 17. maj 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321) og af 21. oktober 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627).

### Anførte nationale bestemmelser

- Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov CXXVII af 2007 om merværdiafgift, herefter »momsloven«), § 98, § 99, § 153/A, stk. 1, og § 259, nr. 10.
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lov XCII af 2003 om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer): § 170.
- A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (lov CXXII af 2010 om den nationale told- og skattemyndighed, herefter »lov om den nationale told- og skattemyndighed«): § 12/A.
- A turistaforgalom vámkönnyítéseiről szóló, New Yorkban 1954. június 4-én kelt Egyezmény, valamint az Egyezmény Kiegészítő Jegyzőkönyvének kihirdetéséről szóló 1964. évi 2. törvényerejű rendelet (lovdekret nr. 2 af 1964 om bekendtgørelse af Konventionen om toldlettelser for turisttrafik, undertegnet i New York den 4. juni 1954 (herefter »New York-konventionen«) og tillægsprotokollen hertil: § 2.
- Kúrias (øverste domstol, Ungarn) dom nr. KfV.1.35 502/2016/6 af 8. december 2016.

### Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

- 1 Indtil april 2015 bestod sagsøgerens hovedaktivitet af engroshandel med prydplanter og har siden da bestået af anden detailhandel bortset fra butikshandel. Fra 2015 steg sagsøgerens årlige omsætning fra de hidtidige 50 mio. ungarske forint (herefter »HUF«) til 1 mia. HUF om året.
- 2 I 2016, som hovedsagen omhandler, bestod næsten hele sagsøgerens virksomhed (ca. 95%) af salg af diverse fødevarer, kosmetiske produkter og rengøringsmidler til tyve privatpersoner og til et område uden for Fællesskabet, som i hovedsagen var Serbien. Sagsøgeren vidste, at de serbiske købere, som af sagsøgeren købte store mængder af varer ved flere hundrede lejligheder, stammede fra tre familier, samt at varerne blev ført ud af Ungarn til Serbien som rejsendes bagage tilhørende køberne.
- 3 Sagsøgerens repræsentant udstedte dokumentation for leveringerne af varerne på baggrund af oplysninger, som køberne havde afgivet telefonisk i forbindelse med bestillingen. En repræsentant for sagsøgeren transporterede varerne fra sagsøgerens lager i Szeged (Ungarn) til et lager, som de private serbiske købere havde lejet tæt ved grænsen mellem Ungarn og Serbien på den ungarske side, nærmere bestemt i Tompa. Her leverede den chauffør, der forestod transporten, varerne, de fakturaer, som sagsøgerens repræsentant havde udstedt, samt formularen til ansøgning om tilbagebetaling af afgiften under ordningen for udenlandske rejsende til køberne og modtog kontant betaling af salgsprisen.

Varene blev derefter transporteret fra Tompa til Serbien som rejsendes bagage i personbiler.

- 4 Der er ingen tvivl om, at sagsøgeren vidste, at den pågældendes kunder ikke købte de omhandlede varer til deres personlige brug eller til brug for deres familie, men derimod med henblik på at videresælge dem på serbiske markeder. Sagsøgeren var desuden bevidst om, at familiemedlemmerne deltog med det mål, at værdien af hver levering ikke skulle overstige 1 mio. HUF, hvilket i henhold til den nationale lovgivning om de ungarske toldmyndigheders toldformaliteter sikrede, at varerne kunne krydse grænsen mellem Ungarn og Serbien uden problemer.
- 5 Med hensyn til de nævnte varer benyttede køberne sig af fritagelsen for merværdiafgiften (herefter »moms«) for udenlandske rejsende på følgende måde: sagsøgeren udfyldte formularen til ansøgning om tilbagebetaling af moms, som efterfølgende blev påtegnet og stemplet af udgangstoldstedet, ved visse lejligheder med bemærkningen »Forlader Fællesskabets område: Tompa«, hvorefter sagsøgeren fik udleveret et andet eksemplar af formularen og tilbagebetalte moms til køberne kontant.
- 6 Køberne anmodede i alle tilfælde om udlevering af formularen til ansøgning om tilbagebetaling af afgiften som udenlandske rejsende uden på noget tidspunkt at anføre, at den omhandlede udførsel af varer fra det omhandlede område ikke skete som rejsendes bagage, men derimod i forbindelse med levering af varer med henblik på udførsel.
- 7 På baggrund af det ovenstående tilbagebetalte sagsøgeren afgiften til køberne – 339 788 000 HUF i alt (ca. 1 038 000 EUR) – i overensstemmelse med momslovens § 99, stk. 9, hvorefter leverandøren af varerne, såfremt der er blevet afregnet moms ved leveringen af varerne, og leverandøren har tilbagebetalt den opkrævede afgift til den udenlandske rejsende og desuden har afregnet og angivet denne moms på forhånd som skyldig afgift, har ret til at fradrage den tilbagebetalte afgift i sin angivelse af den skyldige afgift tidligst i den afgiftsopkrævningsperiode, hvor tilbagebetalingen til den udenlandske rejsende har fundet sted. Dokumentationen til ansøgningen om tilbagebetaling af afgiften for udenlandske rejsende viser under alle omstændigheder, at de omhandlede varer forlod det ungarske område.
- 8 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (told- og skattedirektoratet i Csongrád-distriktet under den nationale told- og skatteforvaltning, herefter »afgiftsmyndigheden i første instans«) pålagde ved afgørelse af 27. juni 2018, som blev truffet på baggrund af en kontrol af det omtvistede regnskabsår, sagsøgeren at betale en momsdifference på 340 598 000 HUF (ca. 1 041 000 EUR), en bøde på 163 261 000 HUF (ca. 499 000 EUR) samt 7 184 000 HUF (ca. 22 000 EUR) i morarenter. Afgiftsmyndigheden i første instans fastslog, at købene faldt uden for den personlige eller familiemæssig brug, og at de havde fundet sted med henblik på videresalg, samt at kvalificeringen som rejsendes bagage dermed var udelukket. Førnævnte myndighed fastslog, at

sagsøgeren heller ikke havde ret til fritagelse i forbindelse med udførsel, eftersom ingen havde anmodet om toldbehandling vedrørende udførsel i forbindelse med de omhandlede transaktioner, og sagsøgeren heller ikke var i besiddelse af den fornødne dokumentation desangående. Sagsøgeren falder heller ikke ind under definitionen af eksportør, eftersom den pågældendes besiddelse af de solgte varer ophørte, når den pågældende leverede dem til køberne på sidstnævntes lager, nærmere bestemt et lager på den ungarske side af grænsen mellem Serbien og Ungarn, og dermed kunne sagsøgeren ikke forestå transporten af varerne til et bestemmelsessted uden for Fællesskabets toldområde.

- 9 Ved afgørelse af 31. oktober 2018 bekræftede sagsøgte afgørelsen i første instans, som sagsøgeren havde indbragt for sagsøgte. I begrundelsen af sin afgørelse anførte sagsøgte, at afgiftsmyndigheden på baggrund af kontrollen havde konstateret, at transaktionerne ikke kunne kvalificeres som leveringer til udenlandske rejsende, hvorefter sagsøgte havde undersøgt betingelserne for levering af varer med henblik på udførsel og havde konkluderet, at de ikke var opfyldt. Sagsøgte henviste til sagsøgerens udtalelser, hvoraf det fremgik, at sagsøgeren i betragtning af købernes hensigt havde været af den opfattelse, at der var tale om levering af varer til udenlandske rejsende.

Ifølge sagsøgte fremhævede Kúria (øverste domstol) i dom nr. KfV.1.35 502/2016/6 af 8. december 2016 med hensyn til definitionen af rejsendes bagage, at såvel varernes mængde som købernes hyppighed er relevante i denne henseende. Hverken momsloven eller momsdirektivet definerer begrebet personlig bagage, og EU-retten på toldområdet indeholder ingen retningslinjer desangående, mens New York-konventionen definerer begrebet »personlige ejendele«. Ifølge den nationale praksis kan der ved rejsendes bagage forstås en vare, som den rejsende køber til eget brug eller til gave, som dog under ingen omstændigheder må have et kommercielt formål. Regelmæssigheden og den store mængde af varer udelukker en kvalificering som rejsendes bagage, idet momslovens § 99 ikke tillader, at varer i kommercielle mængder forlader området som rejsendes bagage. Denne bestemmelse foreskriver nærmere bestemt, at fritagelsen i momslovens § 98, stk. 1, kan finde anvendelse, hvis køberen er en udenlandsk rejsende, og den af den udenlandske rejsende købte vare er en del af denne personlige bagage eller rejsendes bagage, og såfremt:

- den samlede værdi af leveringen af varer (inkl. moms) er større end et beløb svarende til 175 EUR
- den udenlandske rejsende dokumenterer sin retsstilling ved hjælp af et rejsedokument
- det udgangstoldsted, hvorfra varen forlader Fællesskabets område, dokumenterer varens udførsel fra dette område ved at påtegne og stemple formularen til ansøgning om tilbagebetaling af afgiften. På anmodning af den udenlandske rejsende skal leverandøren af varen udfylde formularen til ansøgning om tilbagebetaling af afgiften.

Endnu en betingelse for, at fritagelsen kan finde anvendelse, i henhold til momslovens § 99 er, at leverandøren af varen er i besiddelse af det første påtegnede og stemplede eksemplar af formularen til ansøgning om tilbagebetaling af afgiften, samt at leverandøren af varen, såfremt afgiften er blevet opkrævet ved leveringen af varen, tilbagebetaler den opkrævede afgift til den udenlandske rejsende. Sidstnævnte har ret til en kontant tilbagebetaling af afgiften i HUF, men parterne kan også aftale, at betalingen skal ske i andre valutaer eller ved hjælp af andre betalingsformer.

Hvis afgiften er blevet opkrævet i henhold til momslovens § 4, litra b), og hvis leverandøren har afregnet og angivet denne moms på forhånd som skyldig afgift, har denne ret til at fradrage den tilbagebetalte afgift i sin angivelse af den skyldige afgift tidligst i den afgiftsopkrævningsperiode, hvor tilbagebetalingen til den udenlandske rejsende har fundet sted.

For så vidt som det dokumenteres, at varerne har forladt Fællesskabets område, skal afgiftsmyndigheden i henhold til den nationale praksis undersøge, om betingelserne for en levering af varer, der er fritaget på et andet retligt grundlag, er opfyldt, nærmere bestemt om sagsøgeren har ret til fritagelsen i henhold til momslovens § 98, hvorefter levering af varer, der sendes med post eller transporteres fra det nationale område til et andet land uden for Fællesskabet, er fritaget for afgift.

Den nationale praksis tager hensyn til Domstolens praksis, hvoraf det fremgår, at selv om momsdirektivet tillader, at medlemsstaterne fastsætter de formelle krav til reglerne for udøvelsen af fradragsretten, må disse krav ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå afgiftssvig.

- 10 Sagsøgte anførte, at sagsøgeren, henset til førnævnte dom fra Kúria (øverste domstol), heller ikke har ret til fritagelse i forbindelse med udførsel, idet sagsøgeren ikke anmodede om toldbehandling vedrørende udførsel i forbindelse med transaktionerne, og idet det ikke blev foreslået at behandle transaktionerne som udførsler, fordi køberne udtrykkeligt anmodede om, at fritagelsen for udenlandske rejsende skulle finde anvendelse.

### **De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter**

#### ***Sagsøgerens anbringender***

- 11 Sagsøgeren har i sit søgsmål nedlagt påstand om annullation af sagsøgtes afgørelse og af afgørelsen i første instans. Sagsøgeren har gjort gældende, at hverken EU-retten eller momsloven indeholder en definition af personlig bagage eller af rejsendes bagage. I mangel af en definition i afgiftslovgivningen kan toldmyndigheden ikke foretage en sondring mellem de varer, der krydser grænsen, og kan således ikke nægte at påtegne formularen til ansøgning om tilbagebetaling

af afgiften vedrørende de varer, der forlader området, under henvisning til en angivelig hensigt om videresalg af disse varer. I sagsøgerens tilfælde foreligger der heller ikke et formål om momsundgåelse, eftersom den afgiftspligtige person ligeledes har ret til fritagelsen i forbindelse med udførsel, hvilket støttes på momslovens § 98. Sagsøgeren har desuden henvist til Domstolens dom i sag Netto Supermarkt, C-271/06, hvorefter det ikke er muligt at påberåbe sig Domstolens praksis på toldområdet i sager om afgifter, hvoraf det udledes, at den af sagsøgeren anvendte afgiftsordning heller ikke kan bedømmes på grundlag af toldlovgivningen.

- 12 Sagsøgeren har desuden anfægtet afgiftsmyndigheden retlige fortolkning, hvorefter myndigheden ved udgangstoldstedet i henhold til § 12/A i lov om den nationale told- og skattemyndighed ikke udfører alle de lovbestemte opgaver med hensyn til afgiftsforvaltning, blot fordi den agerer inden for afgiftsmyndighedens kompetenceområde, således at toldmyndigheden kun bekræfter, at varen har forladt Den Europæiske Unions område, men ikke, at udførslen fra området er sket som en del af personlig bagage eller rejsendes bagage i henhold til momslovens § 99, eller at dette er sket i overensstemmelse med denne bestemmelse.

#### *Sagsøgte anbringender*

- 13 Sagsøgte har nedlagt påstand om frifindelse og har gengivet de retlige anbringender, der fremgår af sagsøgte afgørelse.

#### **Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen**

- 14 Den forelæggende ret har henvist til en dom fra Kúria (øverste domstol), hvori sidstnævnte i en sag med lignende faktiske omstændigheder – udførsel af varer i kommercielle mængder fra området under ordningen for udenlandske rejsende – fastslog, at det først må undersøges, om betingelserne i momslovens § 99 er opfyldt, og at det derefter, idet varerne faktisk forlod Fællesskabets område, må undersøges, om andre bestemmelser i momsloven finder anvendelse. Selv om hverken momsloven eller momsdirektivet definerer begrebet rejsendes bagage, og Fællesskabets toldlovgivning og folkeretten heller ikke indeholder en entydig definition heraf, kan det fastslås, at der ved rejsendes bagage forstås en vare, som den rejsende køber til eget brug eller til gave, som dog under ingen omstændigheder må have et kommercielt formål. I førnævnte dom blev det anført, at momslovens § 99 ikke tillader, at varer i kommercielle mængder forlader området som rejsendes bagage, og derfor kan hverken fritagelse eller fradrag for afgiften under denne ordning tillades. Kúria (øverste domstol) tilføjede, at leveringer af varer bør pålægges afgift i det land, hvor de leverede varer i sidste ende anvendes, og dermed må det undersøges, om fritagelsen i henhold til momslovens § 98 finder anvendelse. Betingelserne for, at denne bestemmelse kan finde anvendelse, omfatter bl.a., at udgangstoldstedet bekræfter, at varen ved leveringen eller senest 90 dage herefter har forladt Fællesskabets område. Det

påhviler afgiftsmyndigheden at undersøge, i hvilket omfang sagsøgeren har ret til fritagelsen i henhold til momslovens § 98.

- 15 Den forelæggende ret har anført, at momslovens § 98 og § 99 er i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 146 og 147 med henblik på den foreliggende sag, og dermed bør sidstnævnte artikler i momsdirektivet fortolkes og anvendes.
- 16 Ifølge den forelæggende ret må der for at definere begrebet personlig bagage og rejsendes bagage tages udgangspunkt i disse begrebers almindelige betydning med henvisning til bestemmelserne i EF-toldkodeksen, EU-toldkodeksen og New York-konventionen. De nationale retters praksis understøtter ligeledes denne tilgang. For at vurdere begrebet rejsendes bagage er formålet med udførslen af varerne fra området ifølge den forelæggende ret afgørende. Begrebet rejsendes bagage omfatter ikke varer, der – uanset mængde og transportform – ikke er købt til personlig eller familiemæssig brug eller til gave, men derimod med henblik på videresalg. Eftersom der ikke findes en autentisk fortolkning i lovgivningen, er der for at definere dette begreb imidlertid behov for en anmodning om præjudiciel afgørelse.
- 17 I den foreliggende sag anlagt til prøvelse af en afgørelse undersøgte sagsøgte, idet reglerne for fritagelsen for udenlandske rejsende ikke fandt anvendelse, om betingelserne for fritagelsen i forbindelse med udførsel var opfyldt, og fastslog, at sagsøgeren vidste, at denne solgte varer til personer, som efterfølgende videresolgte dem på serbiske markeder. Sagsøgeren har måttet erkende, at de lovbestemte betingelser for fritagelsen for udenlandske rejsende ikke er opfyldt, og sagsøgeren kan i den foreliggende sag derfor ikke med føje gøre gældende, at denne har udvist almindelig agtpågivenhed i handelsforhold. Sagsøgte har i denne forbindelse henvist til præmis 29 i Domstolens dom i Netto Supermarkt-sagen. I modsætning til det af sagsøgeren anførte har sagsøgte desuden anført, at der i momsloven ikke findes nogen specifik bestemmelse, der under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede på køberens anmodning forpligter sælgeren til at udlevere formularen til ansøgning om tilbagebetaling af afgiften.
- 18 Den forelæggende ret er ikke desto mindre af den opfattelse, at sælgeren ved leveringen af varerne heller ikke kunne se bort fra købernes erklærede hensigt om at føre varerne ud af landet som udenlandske rejsende, hvilket udelukker muligheden for fakturering uden opkrævning af moms i forbindelse med udførsel af varerne. De bestemmelser, der regulerer fritagelsen for udenlandske rejsende, er forskellige fra og strengere – der er tale om en begrænset række varer, retten til fritagelse er underlagt en kvantitativ tærskel, og fakturaen må ikke udstedes *ab initio* uden moms – end de bestemmelser, der regulerer levering af varer med henblik på udførsel, hvilket logisk nok medfører, at udstederen af fakturaerne ikke ensidigt kunne anvende fritagelsen for levering af varer med henblik på udførsel over for købere, som betegnede sig som udenlandske rejsende, hvilke personer er underlagt en strengere moms-fritagelsesordning, eftersom udstederen af fakturaerne kunne være sikker på, at disse købere ville føre varerne ud af landet

som udenlandske rejsende. Således handlede udstederen af fakturaerne korrekt ved at lade fakturaerne indeholde moms. Hvis de udenlandske købere havde ændret deres oprindelige hensigt og i sidste ende havde ført varerne ud af landet under en ensartet toldprocedure, havde det været muligt at undersøge muligheden for at berigtige fakturaen. I hovedsagen ændrede de udenlandske rejsende imidlertid ikke deres oprindelige hensigt, og det er i den foreliggende sag ubestridt, at de transporterede varerne til Serbien som udenlandske rejsende. Dermed var fakturaerne korrekte på tidspunktet for deres udstedelse, og der skete ingen ændringer efterfølgende, der krævede, at fakturaerne skulle berigtiges, og dermed skulle afgiftsmyndigheden heller ikke omkvalificere deres indhold efterfølgende.

- 19 I hovedsagen har parterne ikke anfægtet, at de udenlandske kunder til udstederen af fakturaerne førte varer i kommercielle mængder ud gennem grænsen mellem Ungarn og Serbien med henblik på videresalg, men som udenlandske rejsende. Det er ligeledes uomtvistet, at disse kunder sikrede sig, at værdien af de fakturerede varer hver gang ikke oversteg et bestemt beløb, hvorved toldkontrollen blev undgået. Udstederen af fakturaerne havde kendskab til sine kunders svigagtige adfærd og var bevidst om, at betingelserne for fritagelsen for udenlandske rejsende ikke var opfyldt, og dermed burde den pågældende ikke have udleveret formularen til ansøgning om tilbagebetaling af afgiften, som gjorde det muligt at anvende denne fritagelse. Ifølge den forelæggende ret er det ikke relevant, hvilken konkret serbisk lovgivning de udenlandske købere ønskede at omgå, og hvilke fordele de opnåede ved at indføre varerne på Serbiens område som udenlandske rejsende. Med henblik på prøvelsen af afgiftsmyndighedens afgørelse er det afgørende, at udstederen af fakturaerne havde kendskab til sine kunders hensigt om videresalg, og derfor burde den pågældende ikke have anvendt fritagelsen for udenlandske rejsende i deres tilfælde. Idet sagsøgeren samarbejdede med sine udenlandske kunder om at omgå den ungarske afgiftslovgivning, selv om den pågældende havde kendskab til deres hensigt om videresalg, dvs. at de væsentlige betingelser for fritagelsen for udenlandske rejsende ikke var opfyldt, og idet den pågældende tilbagebetalte momsen og anførte den i sine angivelser for det omtvistede regnskabsår som en post, der kunne fradrages den skyldige afgift, opnåede sagsøgeren en væsentlig konkurrencemæssig fordel i forhold til de konkurrenter, der overholder lovgivningen.
- 20 Som følge af de bevidste handlinger begået af udstederen af fakturaerne og af køberne, som tyder på en samstemmende vilje, blev varerne hverken vist frem eller omhyggeligt kontrolleret ved den serbiske toldkontrol, deres sporbarhed gik tabt, det var ikke muligt at fastsætte hverken told eller andre udgifter i forbindelse med toldbehandlingen, som ikke er blevet fastsat i den foreliggende sag, og køberne fik ydermere mulighed for at videresælge de varer, som de havde indført til Serbien som privatpersoner under omgåelse af dette lands afgiftslovgivning. For så vidt angår de faktiske omstændigheder i hovedsagen er det uden betydning, om de serbiske købere efterfølgende faktisk udnyttede denne mulighed, eftersom afgiften og de øvrige konsekvenser i Serbien falder uden for rammerne for

undersøgelsen af den foreliggende sag, hvori det heller ikke er relevant at undersøge, hvilke konkrete udgifter, de ikke blev pålagt, idet de undgik toldbehandlingen. Det eneste, der er relevant, er, at udstederen af fakturaerne med sin adfærd bevidst medvirkede til de serbiske køberes svigagtige aktivitet, og at den pågældende bevidst tilsidesatte momslovens bestemmelser om levering af varer ved at udstede fakturaer og udfylde formularer under ordningen for udenlandske rejsende samt ved uretmæssigt at nedsætte sit afgiftsgrundlag gennem tilbagebetaling af afgiften til de udenlandske rejsende.

- 21 Hvis afgiftsmyndigheden skal indrømme en fritagelse på et andet retsgrundlag, når det ikke er muligt at tilbagebetale afgiften under fritagelsen for udenlandske rejsende, har udstederen af fakturaernes handlinger begået i ond tro i det væsentlige ingen retlige virkninger, navnlig i betragtning af den omstændighed, at betingelserne for at pålægge en afgiftsbøde ikke er opfyldt, hvis der ikke foreligger en uretmæssig anmodning om tilbagebetaling. På grund af den konkurrencemæssige fordel, som udstederen af fakturaerne uretmæssigt har opnået, er denne situation på den ene side ikke i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet og er på den anden side i strid med medlemsstaternes forpligtelse til at bekæmpe skatteundgåelse og skatteunddragelse.
- 22 Domstolen har behandlet princippet om afgiftsneutralitet i forbindelse med retten til afgiftsfritagelse og har anført, at dette princip er udtryk for, at EU-lovgiver har overført det almindelige ligebehandlingsprincip til momsområdet. De foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og for at undgå svig, kan ikke anvendes på en sådan måde, at princippet om momsens neutralitet anfægtes. Hvis afgiftspligtige personer gives tilladelse til at vælge en fritagelsesordning efter udløbet af den fastsatte frist, tillægges disse en urimelig konkurrencemæssig fordel i forhold til de operatører, som behørigt har overholdt de proceduremæssige forpligtelser, der er fastsat i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning. Disse afgiftspligtige personer kan således træffe deres valg efterfølgende og følgelig vælge den afgiftsordning, som forekommer dem at være mest fordelagtig, idet de derved kan støtte sig på konkrete resultater fra virksomheden (dom af 17.5.2018, Vámos, C-566/16).
- 23 Efter den forelæggende rets opfattelse kan betragtningerne i Vámos-dommen også anvendes i den foreliggende sag. Udstederen af fakturaerne nedsatte under tilsidesættelse af momslovgivningen sit afgiftsgrundlag, hvilket den pågældende ikke havde ret til, og da afgiftsmyndigheden på et senere tidspunkt opdagede fejlen, påberåbte den pågældende sig efterfølgende en anden fritagelse i forbindelse med udførsel. Hvis afgiftsmyndigheden tillader, at afgiftsfritagelsen i forbindelse med udførsel anvendes efterfølgende, opnår udstederen af fakturaerne en uretmæssig konkurrencemæssig fordel i forhold til sine konkurrenter, hvorved princippet om afgiftsneutralitet tilsidesættes.
- 24 Det fremgår af Domstolens faste praksis, at de foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i henhold til momsdirektivets artikel 273 for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, imidlertid ikke må gå ud

over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål, og ikke må anfægte princippet om momsens neutralitet (dom Nidera Handelscompagnie, C-385/09).

- 25 Dermed kan tilsidesættelsen af de formelle krav kun føre til, at fradragsretten går tabt, når det ikke er muligt at bevise, at de materielle krav er opfyldt. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at dette netop er tilfældet i hovedsagen, hvor udstederen af fakturaerne og køberne ikke blot undlod at opfylde de formelle krav, men at de under tilsidesættelse af lovgivningen om formaliteterne bevidst skjulte deres egentlige økonomiske aktivitet for afgifts- og toldmyndighederne.
- 26 Efter den forelæggende rets opfattelse overholdes princippet om afgiftsneutralitet kun, såfremt afgiftsmyndigheden ved en nedsættelse af afgiftsgrundlaget på grund af tilbagebetaling af afgiften til de udenlandske rejsende ikke omkvalificerer transaktionerne som leveringer af varer med henblik på udførsel, hvilken praksis er den eneste, der ligeledes opfylder kravet om proportionalitet.
- 27 Sagsøgeren har på grundlag af forskellene i begrebet udførsel i afgiftslovgivningen og toldlovgivningen anfægtet, at afgiftsmyndigheden drager sagsøgeren til ansvar som eksportør i forbindelse med varernes mulige udførsel fra området. For så vidt angår de omhandlede varer fremgår det imidlertid ikke af sagsakterne, at sagsøgeren eller en anden person anmodede om toldbehandling som eksportør, og ifølge sagsøgerens juridiske repræsentant blev det heller ikke foreslået at behandle transaktionerne som udførsler.
- 28 I modsætning til det af sagsøgeren anførte er det med henblik på den afgiftsmæssige kvalificering af de faktiske omstændigheder ikke tilstrækkeligt at dokumentere varernes udførsel fra området, eftersom fritagelsen for udenlandske rejsende som nævnt er særlig i forhold til fritagelsen for levering af varer med henblik på udførsel og vedrører en begrænset gruppe personer, hvilket kræver en præcisering af, i hvilken egenskab køberen har ret til tilbagebetalingen. Dermed er sagsøgerens anbringende om, at toldmyndighedens påtegning i formularen til ansøgning om tilbagebetaling af afgiften, hvorved det dokumenteres, at varerne har forladt området som en del af rejsendes bagage, også kan anvendes til at begrunde afgiftsfritagelsen for leveringer af varer med henblik på udførsel, ikke korrekt.
- 29 I betragtning af det ovenstående nærer den forelæggende ret også tvivl om, hvorvidt det, når det fastslås, at afgiftsfritagelsen for udenlandske rejsende er ulovlig, parallelt skal undersøges, om betingelserne for levering af varer med henblik på udførsel er opfyldt i alle de tilfælde, hvor varerne har forladt området som rejsendes bagage.
- 30 Samtidig er det efter den forelæggende rets opfattelse i hovedsagen afgørende, at sagsøgeren tydeligvis handlede i ond tro i forbindelse med overholdelsen af sine afgiftsmæssige forpligtelser, hvilket henset til princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet i EU-retten begrundet, at nedsættelsen af afgiftsgrundlaget afvises, samt at muligheden for omkvalificering som levering af

varer med henblik på udførsel udelukkes, hvilket også gør sig gældende, selv hvis afgiftsmyndigheden i øvrigt skal undersøge, om betingelserne for levering af varer med henblik på udførsel er opfyldt.

- 31 Efter den forelæggende rets opfattelse er der behov for en anmodning om præjudiciel med hensyn til de tidligere spørgsmål, og retten er bevidst om, at der på nuværende tidspunkt verserer andre sager anlagt til prøvelse af afgørelser med en lignende genstand for ungarske retter.

ARBEJDSDOKUMENT