

Sag C-427/23**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

11. juli 2023

Forelæggende ret:

Szegedi Törvényszék (Szeged, Ungarn)

Afgørelse af:

3. juli 2023

Sagsøger:

Határ Diszkont Kft.

Sagsøgt:

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

Hovedsagens genstand

Sag anlagt til prøvelse af afgørelse truffet af Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktoratet for klager ved den nationale told-, skatte- og afgiftsmyndighed), hvorved denne myndighed bekræftede afgørelsen fra skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans, hvori sidstnævnte myndighed kvalificerede sagsøgerens aktivitet i form af tilbagebetaling af moms i forbindelse med leveringer af varer som en selvstændig transaktion og dermed som en momspligtig transaktion.

Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse

Den forelæggende ret ønsker i henhold til artikel 267 TEUF oplyst, om følgende er foreneligt med EU-retten, navnlig med direktiv 2006/112/EF: a) en medlemsstats praksis, der består i at anse en aktivitet i form af tilbagebetaling af moms til udenlandske rejsende som en selvstændig tjenesteydelse, som skal

pålægges moms i henhold til de almindelige regler, b) en medlemsstats praksis, hvorefter et administrationsgebyr i forbindelse med tilbagebetaling af moms ikke anses for at være momsfritaget, c) en medlemsstats praksis, hvorefter der også skal betales moms af administrationsgebyret med tilbagevirkende kraft, og d) en medlemsstats praksis, hvorefter afgiftsgrundlaget for moms er den værdi, der er angivet som momsfritaget på de fakturaer, der er udstedt vedrørende administrationsgebyret.

Præjudicielle spørgsmål

- 1) Er artikel 1, stk. 2, artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 78 og artikel 146, stk. 1, litra e), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) til hinder for en medlemsstats praksis, hvorefter administrationen i forbindelse med tilbagebetaling af moms til udenlandske rejsende – som omfatter de administrative formaliteter fra udstedelsen af de standardiserede formularer med henblik på ansøgningen om tilbagebetaling af moms til tilbagebetalingen af denne afgift – anses for en selvstændig tjenesteydelse, som adskiller sig fra leveringen af momsfri varer, i hvilken forbindelse der skal pålægges og betales moms i henhold til de almindelige regler i en situation, hvor modtagelsen og faktureringen af administrationsgebyret, som svarer til en procentdel af den moms, der skal tilbagebetales, sker samtidig med tilbagebetalingen af momsen, på et andet tidspunkt end leveringen og faktureringen af varerne og efter køberens betaling af modydelsen for varerne og udførslen af disse til et tredjeland?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, er momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra d), da til hinder for en medlemsstats praksis, hvorefter det gebyr, der opkræves for administration i forbindelse med tilbagebetalingen af moms som følge af en levering af varer til udenlandske rejsende, ikke anses for at være momsfritaget som en »transaktion vedrørende betalinger eller fordringer«?
- 3) Såfremt det første og det andet spørgsmål besvares bekræftende, er princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, som er et af de grundlæggende principper i det fælles momssystem, da til hinder for en medlemsstats praksis, hvorefter udstederen af fakturaer vedrørende administrationsgebyret også skal betale moms med tilbagevirkende kraft, selv om skatte- og afgiftsmyndigheden allerede havde foretaget kontroller ved flere lejligheder i årene inden den pågældende kontrol og i forbindelse med disse kontroller havde undersøgt denne udsteders praksis, hvorefter administrationsgebyret blev anset for at være momsfritaget, uden at rejse indvendinger, og ikke underrettede den pågældende om, at medlemsstatens lovgivning, som var gældende indtil den 31. december 2007, var blevet ændret, hvilken lovgivning blandt momsfri tjenesteydelser udtrykkeligt

nævnte »tilbagebetaling af moms til udenlandske rejsende, der varetages af den erhvervsdrivende i henhold til særlige bestemmelser«?

- 4) Såfremt det første, det andet og det tredje spørgsmål besvares bekræftende, er momsdirektivets artikel 73 og 78 da til hinder for en praksis hos en medlemsstats skatte- og afgiftsmyndighed, hvorefter den modydelse, der fremgår som moms fritaget på fakturaer, der er udstedt vedrørende administrationsgebyret, anvendes som afgiftsgrundlaget for moms, hvilket afgiftsgrundlag udstederen af fakturaerne ifølge skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse skal betale moms af i henhold til de almindelige regler, selv om den modydelse, som de udenlandske rejsende har betalt, ikke omfatter dette beløb?

Anførte EU-retlige forskrifter

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, artikel 1, stk. 2, artikel 2, artikel 1, artikel 24, stk. 1, artikel 73, artikel 78, artikel 135, stk. 1, og artikel 146, stk. 1

Anført praksis fra Domstolen

Dom af 6. oktober 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591), af 14. september 2006, Elmeka (C-181/04 – C-183/04, EU:C:2006:563), af 2. december 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), af 7. november 2013, Tulică og Plavoşin (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722), af 15. maj 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), af 10. november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), og af 8. november 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887)

Anførte nationale forskrifter

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXXVII. törvény (lov nr. CXXXVII af 2007 om merværdiafgift, herefter »momsloven«)

I henhold til denne lovs § 70, stk. 1, omfatter afgiftsgrundlaget for leveringer af varer og tjenesteydelser:

»[...]

- b) biomkostninger, som leverandøren af varen eller tjenesteydelsen har overvæltet på erhververen af varen eller tjenesteydelsen, herunder: omkostninger til provision eller anden formidling [...].«

I henhold til momslovens § 86, stk. 1, er følgende fritaget for moms:

»[...]

- d) transaktioner vedrørende betalinger, overførsler, checks og andre pengefordringer og finansielle instrumenter, herunder forhandling, handelsdokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer (tilgodehavender)
- e) transaktioner vedrørende lovlige ungarske og udenlandske betalingsmidler, herunder forhandling [...]«.

Momslovens § 98, stk. 1, bestemmer, at »levering af varer fremsendt med post eller transporteret fra landet med destination i et land uden for Fællesskabet er fritaget fra afgift på betingelse af, at forsendelsen eller transporten:

- a) foretages af leverandøren selv eller af en tredjemand, der handler for hans regning
- b) foretages af køberen selv eller af en tredjemand, der handler for hans regning, hvis de yderligere betingelser, der er fastsat i [denne bestemmelses] stk. 3 og 4 og denne lovs § 99 og 100, alle er opfyldt«.

Momslovens § 99, stk. 1, bestemmer følgende: »Når erhververen er en udenlandsk rejsende, og de leverede varer [...] indgår i dennes rejse- eller personlige bagage, finder fritagelsen i § 98, stk. 1, alene anvendelse såfremt:

[...]

- b) den udenlandske rejsende godtgør sin status ved hjælp af rejsedokumenter eller andre dokumenter, [...] som tjener til at identificere den pågældende [...]
- c) myndigheden på det udgangstoldsted, hvorfra varerne forlader Fællesskabets område, attesterer, at varerne har forladt området ved at påføre den blanket, som [er] udstedt til dette formål [...], en påtegning og et stempel, efter samtidig at have fået forelagt varerne og originalen af den faktura, der bekræfter leveringen af varerne.

(2) For at kunne omfattes af fritagelsen, skal sælgeren af varerne i tillæg til udstedelse af en faktura udfylde en formular til ansøgning om tilbagebetaling af afgiften på begæring af den udenlandske rejsende.

[...]

(4) Afgiftsfritagelse er betinget af:

[...]

- b) såfremt afgiften er opkrævet ved varenes levering, at sælgeren tilbagebetaler nævnte afgift til den udenlandske rejsende i henhold til stk. 5-8.

(5) Den udenlandske rejsende kan personligt eller ved en fuldmagtshaver, der handler i førstnævntes navn og for førstnævntes regning, anmode sælgeren af varerne om tilbagebetaling af moms.

[...]

(8) Sælgeren af varerne er også forpligtet til at sikre, at den faktura, der dokumenterer, at leveringen af varer har fundet sted, ikke giver anledning til en ny anmodning om tilbagebetaling af moms. Inden [den rejsende] gives den originale faktura tilbage, skal sælgeren angive »moms betalt« herpå og lave en fotokopi af fakturaen med denne angivelse, hvilken fotokopi skal opbevares i sælgerens registre«.

I henhold til momslovens § 102, stk. 1, »er tjenesteydelser fritaget for afgift – med undtagelse af de tjenesteydelser, der er fritaget i henhold til § 85, stk. 1, og § 86, stk. 1 – når de er knyttet direkte til varer

[...]

b) der, idet de er underlagt eksportordningen, udføres fra Fællesskabets område, og denne udførelse attesteres af myndigheden som omhandlet i § 98, stk. 2, litra a)«.

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 I 2020 solgte sagsøgeren på sit forretningssted, der befinder sig ved grænsen mellem Ungarn og Serbien, forskellige varer til udenlandske rejsende med bopæl i Serbien og tilbagebetalte moms i forbindelse med disse køb, som beløb sig til 298 328 000 ungarske forint (HUF). For behandlingen af tilbagebetalingen af moms opkrævede sagsøgeren et administrationsgebyr på 15% af den tilbagebetalte moms fra de udenlandske rejsende, der havde foretaget køb. I sine momsangivelser angav sagsøgeren omsætningen fra administrationsgebyret som en afgiftsfri tjenesteydelse på grund af dens almene interesse eller anden særlige karakter.
- 2 Det fremgår af de stemplede formularer vedrørende ansøgning om tilbagebetaling af afgiften, at de udenlandske rejsende på købsdatoen udførte de købte varer fra det ungarske område; på fakturaerne var angivet »moms betalt«. Efter udførelsen tilbagebetalte sagsøgeren det fulde beløb af den salgsmoms, der fremgik af fakturaerne, til de udenlandske rejsende. På datoen for tilbagebetalingen af moms udstedte sagsøgeren fakturaer til kontant betaling vedrørende administrationsgebyret på 15%, hvis betaling blev godtgjort ved hjælp af kassebilag. På fakturaerne til kontant betaling var angivet »administrationsgebyr« som betegnelse for den økonomiske transaktion.

- 3 I forbindelse med en kontrol, der blev gennemført med hensyn til regnskabsåret 2020, som bl.a. vedrørte moms, opfordrede skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans ved flere lejligheder sagsøgeren til at oplyse det faktiske indhold af de fakturaer, der var blevet udstedt med hensyn til administrationsgebyret. Sagsøgeren fastholdt i sine forklaringer, at den omtvistede tjenesteydelse var afgiftsfri, men ændrede flere gange sin opfattelse af, hvad der var grunden til fritagelsen.
- 4 Det fremgår af sagsøgerens forklaringer, at denne klassificerede tjenesteydelsen fejlagtigt ud fra et statistisk perspektiv.
- 5 Inden kontrollen havde sagsøgeren anmodet Nemzeti Adó-és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (det centrale nationale told- og skattedirektorats hovedkontor for relationer med borgerne og for oplysning, Ungarn) om at oplyse, om administrationsgebyret i forbindelse med tilbagebetalingen af moms var fritaget, såfremt betalingen herfor ikke blev modtaget på købstidspunktet. Hovedkontoret anførte i sit svar, at administrationsgebyret er en biomkostning i forbindelse med leveringen af varer, hvilken udgift bør faktureres den udenlandske rejsende, der foretager købet, som momsfritaget, såfremt betingelserne for afgiftsfritagelse med hensyn til den underliggende transaktion er opfyldt.
- 6 Sagsøgeren anfægtede, at momsbeløbet skal fastsættes på grundlag af det beløb, der er faktureret som nettobeløb, og anførte, at de indtægter, som sagsøgeren havde oppebåret i form af administrationsgebyr også omfattede momsbeløbet.
- 7 Skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans fastslog ved afgørelse af 22. juli 2022, at der forelå en afgiftsforskel i statens favør som følge af en manglende betaling af afgift på i alt 12 040 000 HUF. Ifølge denne afgørelse var denne aktivitet, som sagsøgeren havde udført, af rent administrativ karakter og ikke en regnskabsmæssig tjenesteydelse, og sagsøgeren havde ikke godtgjort, at administrationsydelsen var fritaget for moms. Skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans fremhævede, at sagsøgeren selv behandlede administrationsydelsen som en selvstændig tjenesteydelse, og at sagsøgeren ikke lod den indgå i afgiftsgrundlaget for leveringen af varer og heller ikke anførte datoen for leveringen af varer som datoen for udførelsen af den nævnte tjenesteydelse.
- 8 Sagsøgeren indgav en administrativ klage over denne afgørelse til den sagsøgte myndighed i den foreliggende sag, som ved afgørelse af 27. oktober 2022 bekræftede afgørelsen fra skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans. Efter sagsøgtes opfattelse vedrørte de oplysninger, som sagsøgeren tidligere havde anmodet om, et særdeles bredt spørgsmål, som sidstnævnte havde forelagt, i hvilken forbindelse sagsøgeren ikke nævnte den grundlæggende kendsgerning, at leveringen af varerne og tjenesteydelsen i det konkrete tilfælde var fuldstændig adskilt fra hinanden og ikke fandt sted på det samme tidspunkt, at den udførte tjenesteydelse ikke var en betingelse for at kunne anmode om tilbagebetaling af

moms, og at de udenlandske rejsende heller ikke havde anmodet om denne tjeneste.

- 9 Sagsøgeren har anlagt sag ved den forelæggende ret til prøvelse af denne afgørelse.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 10 **Sagsøgeren** har anført, at det omtvistede administrationsgebyr i den foreliggende sag er fritaget for moms i henhold til momslovens § 102, stk. 1, litra b), idet der er tale om en tjenesteydelse, der er direkte knyttet til varer, hvis udførsel fra Fællesskabets område er blevet attesteret af skatte- og afgiftsmyndigheden. Administrationsgebyret udgør en direkte biomkostning i forbindelse med leveringen af momsfri varer og er dermed momsfritaget.
- 11 Sagsøgeren har anført, at denne som sælger solgte varerne til udenlandske rejsende (købere), at køberne betalte en modydelse for disse varer, og at sagsøgeren forpligtede sig til at tilbagebetale momsen med hensyn til den modydelse, som disse udenlandske rejsende havde betalt for disse varer, hvis sidstnævnte ved hjælp af formularen til ansøgning om tilbagebetaling af afgiften godtgjorde, at varerne havde forladt Fællesskabets område, forudsat at sidstnævnte betalte sagsøgeren 15% af den tilbagebetalte moms i administrationsgebyr, og vilkåret om administrationsgebyret udgør således en integrerende del af købsaftalen.
- 12 Ifølge sagsøgeren blev den endelige salgspris i det væsentlige fastlagt ved at medregne tilbagebetalingen af momsen, og betingelserne i købsaftalen, som er omhandlet i den foreliggende sag, blev fuldt ud opfyldt med denne tilbagebetaling. Samtidighedskriteriet fremgår ikke af momslovens ordlyd.
- 13 Sagsøgeren har påberåbt sig dommen i sag C-432/15, Baštová, som understøtter opfattelsen af, at leveringen af varer i den foreliggende sag udgør hovedydelsen, og at administrationsydelsen, der er udført i forbindelse med tilbagebetalingen af momsen, anses for en biomkostning i forhold til hovedydelsen.
- 14 Efter sagsøgerens opfattelse er der sket en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, der er fastslået gentagne gange i Domstolens praksis, eftersom skatte- og afgiftsmyndigheden ved fire lejligheder i årene før den pågældende kontrol havde undersøgt sagsøgerens momsopkrævning og havde konstateret, at administrationsgebyret blev behandlet som en momsfri indtægt og også faktureret på denne måde. Såfremt ingen af de sagsøgeren påberåbte fritagelsesgrunde finder anvendelse, kan den sagsøgte myndighed i medfør af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning heller ikke med tilbagevirkende kraft kræve betaling af den moms, som sagsøgeren ikke tidligere har faktureret.

- 15 Sagsøgeren har anmodet om, at der indledes en præjudiciel procedure med henblik på besvarelsen af fire spørgsmål.
- 16 Ifølge den **sagsøgte myndighed** er det kun sagsøgeren, der anser den retlige forpligtelse til at tilbagebetale moms med hensyn til varer, der forlader det nationale område gennem toldgrænsen, såfremt de lovmæssige betingelser er opfyldt, som en erhvervsdrivende, der sælger til udenlandske rejsende, er pålagt, for en tjenesteydelse, og eftersom leveringen af varer også gennemføres uden denne tjenesteydelse, er der efter denne myndigheds opfattelse under ingen omstændigheder tale om en »levering af ydelser i forbindelse med« disse leveringer. Efter den sagsøgte myndigheds opfattelse er der i den foreliggende sag ingen materielle retlige bestemmelser, der bestemmer, at den omhandlede tjenesteydelse er fritaget for afgiften.
- 17 I den forudgående administrative procedure anførte sagsøgeren ikke, at denne havde indgået nogen form for købsaftale med de udenlandske rejsende, som var sagsøgerens kunder. Tjenesteydelsen var baseret på sagsøgerens ensidige beslutning, uden kunderne havde anmodet om den, og sagsøgeren udførte den reelt som en betingelse for at tilbagebetale afgiften.
- 18 Den omstændighed, at det beløb, der faktisk blev betalt som modydelse for varerne, ændrede sig efterfølgende som følge af tilbagebetalingen af momsen, berører ikke den omstændighed, at køberne betalte for modydelsen på købstidspunktet. Leveringen af varerne fandt sted, idet kunderne betalte modydelsen, tog varerne i besiddelse og transporterede dem til et tredjeland, hvorved transaktionen var gennemført.
- 19 Den sagsøgte myndighed er ikke af den opfattelse, at den præjudicielle procedure er begrundet.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 20 I den foreliggende sag skal den forelæggende ret tage stilling til spørgsmålet, der kræver en fortolkning af EU-retten, om en tilbagebetaling af moms, der behandles til gengæld for et administrationsgebyr, er en tjenesteydelse, der er knyttet til en momsfri levering af varer til udenlandske rejsende og dermed skal anses for en afgiftsfri tjenesteydelse, eller om den skal anses for en selvstændig tjenesteydelse, som dermed er afgiftspligtig.
- 21 Med hensyn til det første præjudicielle spørgsmål er den forelæggende ret af den opfattelse, at den omtvistede administration er en tjenesteydelse, der er knyttet til den afgiftsfrie levering af varer, og at der henset til den omstændighed, at levering af varer til en udenlandsk rejsende udgør en udførsel af varer, samtidig er tale om en tjenesteydelse, der er direkte knyttet til denne udførsel af varer og dermed er fritaget for moms i henhold til momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e).

- 22 Med hensyn til overvejelserne om beviset for fritagelsen er den forelæggende ret af den opfattelse, at Domstolen allerede har taget stilling til dette spørgsmål og har fastslået, at karakteren af den pågældende aktivitet objektivt afgør, om der foreligger en fritagelse på grund af udførsel, hvilket også gælder for en tjenesteydelse, der er direkte knyttet til udførslen af varer.
- 23 Den forelæggende ret har for så vidt angår det andet præjudicielle spørgsmål anført, at skatte- og afgiftsmyndigheden, såfremt den med rette har vurderet, at den omtvistede tjenesteydelse udgør en selvstændig tjenesteydelse, skal afgøre, om denne tjenesteydelse er fritaget for moms af en eller anden grund.
- 24 Momslovens § 86, stk. 1, litra d), som er den ungarske bestemmelse, der gennemfører momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra d), opregner de finansielle tjenester, der er fritaget for moms, og spørgsmålet kræver en afklaring af, om den tjeneste, som sagsøgeren udfører, og som er forbundet med det økonomiske krav fra sidstnævntes kunder, der er udenlandske rejsende, som momsen tilbagebetales til, kan være fritaget for moms af denne grund. Det tilkommer Domstolen at fortolke bestemmelsen i momsdirektivet.
- 25 Sagsøgeren har påberåbt sig Elmeka-dommen, der blev afsagt i de forenede sager C-181/04 – C-183/04, med hensyn til princippet om beskyttelse af den berettigede forventning. Det fremgår af denne dom, at den forelæggende ret skal afgøre, om sagsøgeren på grundlag af konklusionerne på de forudgående afgiftskontroller med rimelighed kunne anse den omtvistede tjenesteydelse for at være fritaget for moms.
- 26 I betragtning af den holdning, der er anført i forbindelse med afgiftskontrollerne, som fremgår tydeligt af sagens akter, og som ikke har ændret sig i årenes løb, hvorefter sagsøgeren lovligt havde udstedt fakturaer for administrationsgebyret, der var fritaget for moms, nærer den forelæggende ret tvivl om, hvorvidt den omstændighed, at sagsøgeren også skal betale moms med tilbagevirkende kraft for denne transaktion, uden at skatte- og afgiftsmyndigheden forudgående har underrettet sagsøgeren om en ændring af sin hidtidige holdning, er i strid med det EU-retlige princip om beskyttelse af den berettigede forventning.
- 27 For så vidt angår metoden til beregning af momsbeløbet har den forelæggende ret henvist til dommene i sagerne MyTravel (C-291/03) og Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13). Det følger af denne retspraksis, at det er i strid med de grundlæggende principper i momsordningen, at sagsøgeren pålægges at betale et momsbeløb, som den pågældende ikke har modtaget fra de endelige forbrugere.
- 28 Eftersom det står klart, at sagsøgeren ikke har mulighed for efterfølgende at overvælte den moms, som skatte- og afgiftsmyndigheden pålægger sagsøgeren at betale af administrationsgebyret, på kunderne, som er udenlandske rejsende, kan der efter den forelæggende rets opfattelse på grundlag af førnævnte praksis fra Domstolen også rejses tvivl om skatte- og afgiftsmyndighedens adfærd, idet denne

myndighed har fastslået, at administrationsgebyret er et nettobeløb og ikke et bruttobeløb, som også indeholder moms.

- 29 Ifølge den forelæggende ret er sagsøgeren som følge af skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse tvunget til at betale en moms, som den pågældende ikke kan opkræve, hvilket er strid med det grundlæggende princip om, at moms skal betales af den endelige forbruger.

ARBEJDSDOKUMENT