Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

1. august 2025*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 1, stk. 2, artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 78 – fritagelse ved udførsel – artikel 146, stk. 1, litra b) – levering af momsfritagne varer – sagsbehandlingsydelse vedrørende tilbagebetaling af moms til købere, som ikke er hjemmehørende i Den Europæiske Union – én enkelt ydelse – særskilte og uafhængige ydelser – hoved- eller sekundære ydelser – fritagelser i henhold til artikel 135, stk. 1, litra d), og artikel 146, stk. 1, litra e) – beskyttelse af den berettigede forventning – beskatningsgrundlag«

I sag C-427/23,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Szegedi Törvényszék (retten i første instans i Szeged, Ungarn) ved afgørelse af 3. juli 2023, indgået til Domstolen den 11. juli 2023, i sagen,

Határ Diszkont Kft.

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, I. Jarukaitis, og dommerne N. Jääskinen (refererende dommer), A. Arabadjiev, M. Condinanzi og R. Frendo,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: fuldmægtig I. Illéssy,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 17. oktober 2024,

efter at der er afgivet indlæg af:

– den ungarske regering ved D. Csoknyai, Z. Fehér og K. Szíjjártó, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved V. Bottka, J. Jokubauskaitė og A. Sipos, som befuldmægtigede,

* Processprog: ungarsk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 19. december 2024,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 1, stk. 2, artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 73 og 78, artikel 135, stk. 1, litra d), og artikel 146, stk. 1, litra e), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) samt af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Határ Diszkont Kft. (herefter »Határ Diszkont«) og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktoratet for klager ved den nationale told-, skatte- og afgiftsmyndighed, Ungarn) (herefter »klagedirektoratet«) vedrørende sidstnævntes afslag på at indrømme købere, der ikke er hjemmehørende i Den Europæiske Union, en fritagelse for merværdiafgift (moms) på administrationsomkostninger i forbindelse med sager om tilbagebetaling af moms.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit, foreskriver:

»Ved enhver transaktion svares en merværdiafgift (moms), der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.«

4 Direktivets artikel 2, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]«

5 Det nævnte direktivs artikel 73 fastsætter:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

6 Samme direktivs artikel 78 er sålydende:

»Følgende elementer medregnes i afgiftsgrundlaget:

[...]

b) biomkostninger såsom provisions-, emballage-, transport- og forsikringsomkostninger, som leverandøren forlanger afholdt af kunden.

Medlemsstaterne kan ved anvendelsen af stk. 1, litra b), betragte omkostninger, der er omfattet af en særskilt aftale, som biomkostninger.«

7 Momsdirektivets artikel 135, stk. 1, er affattet således:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

d) transaktioner, herunder formidling, vedrørende anbringelse af midler, løbende konti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre handelsdokumenter, dog ikke inddrivelse af fordringer

[...]«

8 Direktivets artikel 146, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

b) levering af varer, som af en kunde, der ikke er etableret på medlemsstaternes respektive område, eller for hans regning forsendes eller transporteres til steder uden for [Det Europæiske Fællesskab], med undtagelse af varer, der transporteres af kunden selv, og som er bestemt som udstyr, brændstof eller forsyninger, herunder proviant, til lystfartøjer og sportsfly eller til ethvert andet transportmiddel til privat brug

[...]

e) levering af ydelser, herunder transport og hertil knyttede transaktioner, bortset fra ydelser, der er fritaget i henhold til artikel 132 og 135, når de er direkte knyttet til udførsel eller til indførsel af varer, der er omfattet af bestemmelserne i artikel 61 eller artikel 157, stk. 1, litra a).«

9 Det nævnte direktivs artikel 147 har følgende ordlyd:

»1. I tilfælde, hvor den i artikel 146, stk. 1, litra b), omhandlede levering vedrører varer, der medbringes i den rejsendes personlige bagage, gælder fritagelsen kun, når følgende betingelser er opfyldt:

a) [D]en rejsende er ikke etableret i Fællesskabet.

b) [V]arerne transporteres ud af Fællesskabet inden udgangen af den tredje måned efter leveringsmåneden.

c) [D]en samlede værdi af leveringen, inkl. moms, overstiger 175 EUR eller det hertil svarende beløb i national valuta, fastsat én gang om året under anvendelse af den omregningskurs, der noteres den første arbejdsdag i oktober, med virkning pr. 1. januar det følgende år.

Medlemsstaterne kan dog fritage en levering, hvis samlede værdi ligger under det i første afsnit, litra c), fastsatte beløb.

2. Ved anvendelsen af stk. 1 forstås ved »rejsende, der ikke er etableret i Fællesskabet«, en rejsende, hvis bopæl eller sædvanlige opholdssted ikke er beliggende inden for Fællesskabet. [...]

Der forelægges bevis for udførslen ved forevisning af fakturaen eller et tilsvarende dokument påtegnet af det toldsted, hvor varerne forlod Fællesskabet.

Hver medlemsstat forsyner [Europa-]Kommissionen med en kopi af de stempler, den anvender til den i andet afsnit nævnte påtegning. Kommissionen videregiver denne oplysning til de fiskale myndigheder i de øvrige medlemsstater.«

Ungarsk ret

Momsloven

10 § 70, stk. 1, i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov nr. CXXVII af 2007 om merværdiafgift) (Magyar Közlöny 2007/155) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »momsloven«), fastsætter:

»Ved levering af varer og ydelser omfatter afgiftsgrundlaget:

[...]

b) biomkostninger, som leverandøren af varen eller tjenesteydelsen har overvæltet på køberen af varen eller på modtageren af ydelsen, navnlig: provisionsgebyrer eller gebyrer for andre former for formidling [samt] emballage-, transport- og forsikringsomkostninger.

[...]«

11 I henhold til denne lovs § 86, stk. 1, er følgende fritaget for afgift:

»[...]

d) tjenesteydelser i forbindelse med løbende konti, anbringelse af midler og kundekonti, betalinger, overførsler, checks, andre pengefordringer og finansielle instrumenter, herunder formidling, med undtagelse af selve inddrivelsen af (ubetalte) fordringer

e) levering af tjenesteydelser i forbindelse med lovlige ungarske og udenlandske betalingsmidler, herunder formidling, dog ikke mønter og sedler, som er samlerobjekter, dvs. mønter af guld, sølv eller andet metal, samt sedler, der ikke i almindelighed anvendes som lovligt betalingsmiddel, eller som er af numismatisk interesse.

[...]«

12 Den nævnte lovs § 98, stk. 1, foreskriver:

»Levering af varer, der sendes med posten eller transporteres fra landet til et land uden for Fællesskabet, er fritaget for afgift, forudsat [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 i dennes navn, hvis de supplerende betingelser i denne bestemmelses stk. 3 og 4 eller i denne lovs §§ 99 og 100 er opfyldt.«

13 Samme lovs § 99 fastsætter:

»1. 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:

a) [M]odværdien inklusive afgift for levering af varer overstiger et beløb svarende til 175 EUR.

b) [D]en udenlandske rejsende godtgør sin status ved hjælp af rejsedokumenter eller andre dokumenter, som er udstedt af myndigheder, der er anerkendt af Ungarn, og som tjener til at identificere den pågældende (herefter under ét »rejsedokumenter«).

c) [M]yndigheden 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 af den statslige skatte- og afgiftsmyndighed, eller enhver anden blanket, der er godkendt af den nationale skatte- og afgiftsmyndighed, og som indeholder de i stk. 10 omhandlede oplysninger (herefter under ét »blanket til ansøgning om tilbagebetaling af afgiften«), 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 blanket til ansøgning om tilbagebetaling af afgiften på begæring af den udenlandske rejsende. Oplysningerne om identifikation af den udenlandske rejsende på fakturaen og i blanketten til ansøgning om tilbagebetaling af afgiften må ikke afvige fra oplysningerne i rejsedokumenterne. Den udenlandske rejsende skal forevise rejsedokumenterne for sælgeren af varerne. Blanketten til ansøgning om tilbagebetaling af afgiften må kun indeholde oplysninger om levering af varer på en enkelt faktura, og varerne må således ikke være forskellige fra fakturaens angivelse. Blanketten til ansøgning om tilbagebetaling af afgiften udfærdiges i tre eksemplarer af sælgeren af varerne, som giver de to første eksemplarer til den rejsende og opbevarer det tredje eksemplar i sit eget regnskab.

3. Når toldmyndigheden attesterer varernes udførsel, jf. stk. 1, litra c), modtager den fra den rejsende det andet eksemplar af blanketten til ansøgning om tilbagebetaling af afgiften forsynet med påtegning og stempel.

4. Afgiftsfritagelse er betinget af,

a) at sælgeren af varerne er i besiddelse af det første eksemplar af blanketten til ansøgning om tilbagebetaling af afgiften forsynet med påtegning og stempel, jf. stk. 1, litra c), og

b) såfremt afgiften er opkrævet ved varernes 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 afgiften. I tilfælde, hvor den udenlandske rejsende

a) handler personligt og er forpligtet til at forevise sine rejsedokumenter

b) ikke handler personligt, skal den person, der handler i den rejsendes navn og for dennes regning, vedlægge en skriftlig fuldmagt udstedt i dennes navn.

6. For at opnå tilbagebetaling af afgiften skal den udenlandske rejsende eller dennes befuldmægtigede

a) tilbagesende det første eksemplar af blanketten til ansøgning om tilbagebetaling af afgiften forsynet med påtegning og stempel, jf. stk. 1, litra c), til sælgeren af varerne og

b) fremlægge den originale kopi af fakturaen, der attesterer levering af varerne, for sælgeren af varerne.

7. Den tilbagebetalte afgift skal betales til den udenlandske rejsende i [ungarske] forint og skal betales kontant. Leverandøren af varerne og den udenlandske rejsende kan dog aftale en anden valuta og betalingsmetode.

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 arkiv.

[…]«

14 I henhold til momslovens § 102, stk. 1, er tjenesteydelser, der er direkte knyttet til varer, ligeledes fritaget for afgift:

»[…]

b) når de forlader Fællesskabets område under proceduren for udførsel og har været genstand for en attestation for [varens] udgang fra Fællesskabets område, der er udstedt af den i § 98, stk. 2, litra a), omhandlede myndighed

[…]«

Lov nr. LXXIV af 1992

15 Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (lov nr. LXXIV af 1992 om merværdiafgift) (Magyar Közlöny 1992/128), der var gældende indtil den 31. december 2007, inkluderede i henhold til denne lovs § 30, stk. 1, sammenholdt med bilag 2 hertil, »tilbagebetaling af afgifter, som en erhvervsdrivende yder en udenlandsk rejsende i henhold til en særlig bestemmelse« på listen over leveringer af varer og ydelser, der var fritaget for afgift.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

16 I 2020 solgte Határ Diszkont forskellige varer til købere, som ikke var hjemmehørende i Unionen, i sin butik i Tompa (Ungarn) tæt på den serbisk-ungarske grænse.

17 Det fremgår af de sagsakter, som Domstolen råder over, at disse købere samme dag eksporterede de i Ungarn købte varer, og at fakturaerne for betaling i kontanter vedrørende disse køb var forsynet med angivelsen »moms betalt«. Efter udførslen tilbagebetalte Határ Diszkont køberne hele det momsbeløb, der var anført på fakturaen, og udstedte den tilhørende kvittering for betalingen, hvorpå udstederens og modtagerens underskrifter var anført.

18 For behandling af sagerne om tilbagebetaling af moms fakturerede Határ Diszkont disse købere, som ikke var hjemmehørende i Unionen, et gebyr svarende til 15% af den tilbagebetalte moms. På datoen for tilbagebetaling af moms udstedte Határ Diszkont således fakturaer for administrationsgebyrer i forbindelse med disse sager, hvis kontante betaling blev bekræftet ved kvitteringer. I sine momsangivelser angav Határ Diszkont provenuet fra disse administrationsgebyrer som betaling for afgiftsfritagne ydelser.

19 Det fremgår ligeledes af de sagsakter, som Domstolen råder over, at oplysningerne om administrationsgebyrerne i forbindelse med sager om tilbagebetaling af moms blev vist i Határ Diszkonts butik, og at de udenlandske købere mundtligt blev informeret om eksistensen af disse gebyrer og om metoden til beregning heraf.

20 I forbindelse med en afgiftskontrol for 2020 foretaget af Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adó- és Vámigazgatósága (den nationale told, skatte- og afgiftsmyndighed i Bács-Kiskun under den nationale told- og skatteforvaltning, Ungarn) (herefter »afgiftsmyndigheden i første instans«) gjorde Határ Diszkont gældende, at sagsbehandlingsydelser i forbindelse med tilbagebetaling af moms var fritaget for moms, samtidig med at Határ Diszkont flere gange ændrede sit standpunkt med hensyn til begrundelsen for denne fritagelse.

21 Határ Diszkont gjorde i sine bemærkninger til kontrolrapporten bl.a. gældende, at administrationsgebyrerne i forbindelse med sager om tilbagebetaling af moms kan anses for at udgøre modydelsen for en finansiel tjenesteydelse, der er fritaget i henhold til momslovens § 86, stk. 1, litra d) og e). Ifølge Határ Diszkont kunne den momsfritagelse for levering af tjenesteydelser knyttet direkte til en vares udførsel, som er fastsat i momslovens § 102, stk. 1, litra b), ligeledes finde anvendelse på Határ Diszkont i den foreliggende sag. Határ Diszkont anførte endvidere, at administrationsgebyrer i forbindelse med sager om tilbagebetaling af moms ikke desto mindre i overensstemmelse med de oplysninger, som det havde modtaget fra 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) (herefter »kontoret for borgerrelationer«), som svar på et spørgsmål, som Határ

Diszkont havde stillet i forbindelse med kontrollen, skulle anses for biomkostninger som omhandlet i momslovens § 70, stk. 1, litra b), i forhold til en levering af varer, der var fritaget for moms i henhold til denne lovs § 99, og at de som biomkostninger fulgte hovedydelsen for så vidt angik momsordningen.

22 Afgiftsmyndigheden i første instans afviste samtlige fritagelsesgrunde, som Határ Diszkont gjorde gældende, og fastslog ved afgørelse af 22. juli 2022, at Határ Diszkont skulle betale en momsrestance.

23 I sin afgørelse undersøgte denne myndighed først, om sagsbehandlingsydelsen vedrørende tilbagebetaling af moms kunne anses for en accessorisk ydelse i forhold til leveringen af varerne, og konkluderede, at den udgjorde en selvstændig ydelse. Den fremhævede bl.a. den omstændighed, at leveringen af varerne og leveringen af denne ydelse ikke var tidsmæssigt sammenfaldende, således at det ikke kunne lægges til grund, at den nævnte tjenesteydelse fremmede eller supplerede leveringen af disse varer. Denne myndighed påpegede ligeledes, at sagsbehandlingsydelsen vedrørende tilbagebetaling af moms ikke kunne anses for at være nødvendig for gennemførelsen af leveringen af varerne, som var afsluttet, så snart disse varer forlod Unionens område. Den nævnte myndighed er ligeledes af den opfattelse, at den af Határ Diszkont leverede tjenesteydelse hverken lettede anvendelsen eller forbruget af de nævnte varer, som den således ikke var knyttet til. Myndigheden anførte endvidere, at Határ Diszkont selv havde behandlet sagsbehandlingsydelsen vedrørende tilbagebetaling af moms som en selvstændig ydelse, eftersom Határ Diszkont ikke havde medtaget udgifterne til denne ydelse i afgiftsgrundlaget for leveringen af varerne, og idet Határ Diszkont på fakturaerne havde angivet en anden opfyldelsesdato end leveringsdatoen.

24 Hvad dernæst dels angår den fritagelse, der er fastsat i momslovens § 86, stk. 1, litra d) og e), som svarer til momsdirektivets artikel 135, litra d) og e), nåede afgiftsmyndigheden i første instans til den konklusion, at den ydelse, som sagsøgeren leverede til den udenlandske rejsende, var en opgave af administrativ karakter, og at den ikke kunne anses for en fritaget finansiel tjenesteydelse som omhandlet i disse bestemmelser. Hvad dels angår fritagelsen for tjenesteydelser i forbindelse med udførsel af varer som omhandlet i momslovens § 102, stk. 1, litra b), der svarer til momsdirektivets artikel 146, litra e), gentog afgiftsmyndigheden i første instans i det væsentlige, at tilbagebetaling af moms til udenlandske rejsende var en ny transaktion, der ikke var direkte knyttet til leveringen af varer. Endelig bekræftede denne afgiftsmyndighed, at momsbeløbet vedrørende administrationsomkostningerne skulle fastsættes på grundlag af det fakturerede beløb for disse omkostninger, der blev anset for et nettoafgiftsbeløb.

25 I sin klage over afgiftsmyndigheden i første instans' afgørelse gjorde Határ Diszkont gældende, at denne myndigheds konklusioner var i strid med momslovens § 70, stk. 1, litra b), § 86, stk. 1, litra d) og e), og § 102, stk. 1, litra b). Selskabet gjorde ligeledes gældende, at den omstændighed, at der forelå en forskel i bedømmelsen af selskabets sag mellem afgiftsmyndigheden i første instans og kontoret for borgerrelationer, var i strid med retssikkerhedsprincippet.

26 Ved afgørelse af 27. oktober 2022 stadfæstede klagedirektoratet afgørelsen fra afgiftsmyndigheden i første instans, idet den fandt, at afgørelsen var korrekt begrundet. Klagedirektoratet fandt ligeledes i sin afgørelse, at de oplysninger, som kontoret for borgerrelationer havde givet Határ Diszkont, vedrørte et spørgsmål, der var formuleret i meget generelle vendinger, og som ikke nævnte den væsentlige omstændighed, at leveringen af varer og tjenesteydelser, der bestod i

levering af sagsbehandlingsydelser vedrørende tilbagebetaling af moms, var fuldstændig adskilt fra hinanden og ikke foregik samtidig, samt at den af Határ Diszkont leverede tjenesteydelse ikke var en nødvendig betingelse for tilbagebetaling af denne afgift.

27 Határ Diszkont har anlagt sag ved den forelæggende ret, Szegedi Törvényszék (retten i første instans i Szeged, Ungarn), med påstand om annullation af klagedirektoratets afgørelse med virkning for afgørelsen fra afgiftsmyndigheden i første instans.

28 For det første er den forelæggende ret i modsætning til klagedirektoratet af den opfattelse, at sagsbehandlingsydelser vedrørende tilbagebetaling af moms skal anses for en accessorisk ydelse i forhold til en momsfritaget levering som omhandlet i momsdirektivets artikel 78, stk. 1, litra b), og at den ligeledes har karakter af en tjenesteydelse, der er direkte knyttet til en udførsel af varer, således at den ligeledes er momsfritaget i henhold til dette direktivs artikel 146, stk. 1, litra e).

29 Til støtte for sit standpunkt har den forelæggende ret indledningsvis anført, at eftersom sagsbehandlingsydelserne vedrørende tilbagebetaling af moms og faktureringen af de dermed forbundne omkostninger ikke kan finde sted uden levering af varer til købere, der ikke er hjemmehørende i Unionen, er denne sagsbehandlingsydelse en nødvendig og logisk følge af alle leveringer af varer, der foretages til denne type købere, i henhold til de relevante lovbestemmelser. På grundlag af de principper, som Domstolen har opstillet i dom af 10. november 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), er den forelæggende ret derfor af den opfattelse, at det ville være kunstigt at adskille behandlingen af sager om tilbagebetaling af moms fra de tilsvarende leveringer af varer.

30 Hvad dernæst angår den omstændighed, at omkostningerne til behandling af sager om tilbagebetaling af moms og leveringen af varerne ikke finder sted samtidigt, har den forelæggende ret anført, at momsdirektivets artikel 78, stk. 1, litra b), vedrører biomkostninger, der forhøjer afgiftsgrundlaget, selv om disse omkostninger ikke nødvendigvis opstår på samme tidspunkt som leveringen af de tilsvarende varer. Domstolen har allerede i dom af 2. december 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730), bekræftet, at »separate betalingsbehandlingsgebyrer«, som faktureres særskilt i forhold til de tjenesteydelser, som denne betaling dækker, kan udgøre biomkostninger.

31 Hvad endelig angår den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), vedrørende levering af ydelser, der er direkte knyttet til udførsel af varer, er den forelæggende ret af den opfattelse, at den direkte tilknytning, der kræves i henhold til denne bestemmelse, således som fortolket af Domstolen i dom af 8. november 2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), foreligger, når en levering af ydelser er accessorisk – som omhandlet i momsdirektivets artikel 78, første afsnit, litra b) – i forhold til en udførsel.

32 For det andet er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt skatte- og afgiftsmyndighedens praksis er forenelig med princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, idet den gennem flere år fandt, at de sagsbehandlingsydelser vedrørende tilbagebetaling af moms, som Határ Diszkont havde faktureret, gyldigt var fritaget for moms, inden den afkrævede moms af disse ydelser med tilbagevirkende kraft, uden først at underrette Határ Diszkont om sin ændrede holdning. Den forelæggende ret er bl.a. i tvivl om, hvorvidt en sådan praksis er i overensstemmelse med Domstolens praksis ifølge af dom af 14. september 2006, Elmeka (C-181/04 – C-183/04, EU:C:2006:563).

33 Den forelæggende ret er desuden af den opfattelse, at Határ Diszkont gav en nøjagtig beskrivelse af den faktiske situation til kontoret for borgerrelationer, idet Határ Diszkont udtrykkeligt anførte, at omkostningerne til forvaltning af sager om tilbagebetaling af moms skulle betales samtidig med momsens tilbagebetaling og ikke på tidspunktet for leveringen af varerne, og at denne myndighed gav Határ Diszkont ikke-bindende oplysninger, der var i strid med afgiftsmyndigheden i første instans' konklusioner. Den forelæggende ret har således fremhævet, at selv om de oplysninger fra kontoret for borgerrelationer, som blev givet under kontrollen, ikke har kunnet påvirke Határ Diszkonts adfærd, viser de, at skatte- og afgiftsmyndigheden er delt med hensyn til det omtvistede spørgsmål.

34 For det tredje er den forelæggende ret, henset til den omstændighed, at det er åbenbart, at Határ Diszkont ikke har mulighed for efterfølgende at overvælte den moms, som skal betales til skatte- og afgiftsmyndigheden for så vidt angår omkostningerne til behandling af sager om tilbagebetaling af moms, på købere, der ikke er hjemmehørende i Unionen, ligeledes i tvivl om afgiftsmyndigheden i første instans' afgørelse om at anse disse omkostninger for et nettoafgiftsbeløb og ikke for et bruttobeløb inklusive moms. Den forelæggende ret har henvist til Domstolens praksis (dom af 6.10.2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, og af 15.5.2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328), hvorefter afgiftsgrundlaget for momsen er den faktisk modtagne modydelse, og hvoraf følger, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke kan opkræve et beløb i moms, der er højere end det, som den afgiftspligtige person har modtaget.

35 Under disse omstændigheder har Szegedi Törvényszék (retten i første instans i Szeged) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er [momsdirektivets] artikel 1, stk. 2, artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 78 og artikel 146, stk. 1, litra e), […] 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 [momsfritagne] 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 momsfrie 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 momsfritaget 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?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

36 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 1, stk. 2, artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 78 skal fortolkes således, at en sagsbehandlingsaktivitet vedrørende tilbagebetaling af moms, som købere, der ikke er hjemmehørende i Unionen, har betalt i forbindelse med erhvervelsen af varer, som de efterfølgende har transporteret ud af Unionen, udgør en tjenesteydelse, der er særskilt og uafhængig af den tilsvarende levering af momsfritagne varer og som sådan skal pålægges moms. I et sådant tilfælde ønsker den forelæggende ret oplyst, om en sådan levering af ydelser skal anses for at være fritaget i henhold til momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e).

37 I denne henseende bemærkes, at hver transaktion i momsmæssig henseende sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig ydelse, således som det fremgår af momsdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit (dom af 25.2.1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, præmis 29, af 27.10.2005, Levob Verzekeringen og OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, præmis 20, og af 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, præmis 35).

38 Det følger ikke desto mindre af fast retspraksis, at en række ydelser, der formelt set er særskilte og kan leveres enkeltvis, og som dermed kan danne grundlag for særskilt afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, i visse tilfælde skal anses for at udgøre én enkelt transaktion, såfremt ydelserne ikke er uafhængige af hinanden (dom af 10.11.2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 69, af 9.3.2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, præmis 40, og af 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

39 Der er tale om én enkelt ydelse, når to eller flere elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til sin ordregiver, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (dom af 10.11.2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 69, af 9.3.2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, præmis 40, og af 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

40 Dette er ligeledes tilfældet, hvor et eller flere elementer må anses for at udgøre hovedydelsen, mens andre elementer omvendt skal anses for sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt følger hovedydelsen. En ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (dom af 10.11.2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 71, og af 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

41 Domstolen har således fastslået, at en transaktion, der i økonomisk henseende er én enkelt ydelse, ikke kunstigt må opdeles, idet momssystemets sammenhæng ellers ændres (dom af 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 31, og af 4.5.2023, Finanzamt X (Udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet), C-516/21, EU:C:2023:372, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

42 I det foreliggende tilfælde vedrører hovedsagen en sagsbehandlingsydelse vedrørende tilbagebetaling af moms, som Határ Diszkont har leveret til købere, der ikke er hjemmehørende i Unionen, og som har erhvervet varer, hvis levering opfylder betingelserne for at være omfattet af den momsfritagelse, der er fastsat for udførsel.

43 Ifølge de oplysninger, som Domstolen råder over, består denne sagsbehandlingsydelse vedrørende tilbagebetaling af moms dels i at kontrollere gyldigheden af den ikke-hjemmehørende købers rejsedokument ved salget, i at udstede en formular til anmodning om tilbagebetaling af momsen og en salgsfaktura, i at kontrollere formularen til anmodning om tilbagebetaling af momsen med henblik på tilbagebetaling heraf samt i at sikre, at de formaliteter, der kræves ved grænsen, er blevet opfyldt af toldmyndighederne, og derefter at ændre, kopiere og arkivere salgsfakturaen. Dels består den nævnte ydelse i at tilbagebetale det beløb, som den ikke-hjemmehørende køber havde betalt som momsforskud, at udstede en udbetalingskvittering underskrevet af køberen, en faktura for administrationsgebyrer i forbindelse med tilbagebetaling af momsen og en opkrævningskvittering underskrevet af den ikke-hjemmehørende køber, og endelig opkrævning af kontant betaling af disse omkostninger.

44 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at denne samme ydelse principielt udgør en accessorisk ydelse i forhold til leveringen af varer. Den synes ikke desto mindre at nære tvivl om rigtigheden af denne vurdering med den begrundelse, at bogføringen og faktureringen af omkostningerne til behandling af sager om tilbagebetaling af moms ikke finder sted samtidig med leveringen og faktureringen af varerne, men på tidspunktet for tilbagebetalingen af momsen, efter at køberen har betalt prisen for disse varer og eksporteret dem til et tredjeland.

45 I forbindelse med det samarbejde, der er indført i henhold til artikel 267 TEUF, tilkommer det således de nationale retter at afgøre, om den afgiftspligtige person leverer en enkelt ydelse i et specifikt tilfælde, og herved at foretage enhver endelig vurdering af de faktiske omstændigheder. Det påhviler ikke desto mindre Domstolen at oplyse de nævnte retter om alle de forhold, der angår fortolkning af EU-retten, og som kan være til nytte ved afgørelsen af de sager, som verserer for disse (dom af 27.10.2005, Levob Verzekeringen og OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, præmis 23, af 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 33, og af 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

46 I denne henseende skal det i første række bemærkes, at selv om det er korrekt, at der er en vis indbyrdes forbindelse mellem leveringen af sagsbehandlingsydelsen vedrørende tilbagebetaling af moms og den tilsvarende momsfritagne levering af varer, eftersom leveringen af denne ydelse forudsætter, at der foreligger en sådan levering, har Domstolen allerede fastslået, at en sådan forbindelse ikke i sig selv er tilstrækkelig til at fastslå, hvorvidt der i momsmæssig henseende foreligger en enkelt sammensat ydelse (jf. i denne retning dom af 9.3.2023, Generali Seguros, C-42/22, EU:C:2023:183, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

47 For at flere elementer eller handlinger, som den afgiftspligtige person leverer, kan anses for én enkelt ydelse som omhandlet i den praksis fra Domstolen, der er nævnt i denne doms præmis 39, skal den udelelige forbindelse mellem disse elementer eller handlinger nødvendigvis være gensidig, således at det ene element eller den ene handling afhænger af den anden og omvendt. I det foreliggende tilfælde afhænger leveringen af varer, som finder sted, inden sagsbehandlingsydelsen vedrørende tilbagebetaling af moms er afsluttet, på ingen måde af denne ydelse.

48 Desuden kan leveringen af sagsbehandlingsydelsen vedrørende tilbagebetaling af moms og den tilsvarende levering af varer også adskilles.

49 Indledningsvis fremgår det af de sagsakter, som Domstolen råder over, at leveringen af sagsbehandlingsydelsen vedrørende tilbagebetaling af moms ikke udgør det nødvendige resultat af leveringen af varerne. Hvis en køber, der ikke er hjemmehørende i Unionen, i sidste ende ikke transporterer de erhvervede varer til et tredjeland, finder fritagelsen i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), ikke anvendelse på ham, og han kan ikke kræve tilbagebetaling af momsen, men leveringen vil alligevel blive anset for at have fundet sted, idet retten til som ejer at råde over varerne er blevet overdraget til denne køber. Det samme gælder, hvis en køber, der ikke er hjemmehørende i Unionen, udfører varerne fra Unionens område, men ikke frembyder dem ved grænsen til toldstedet for at vise, at de har forladt dette område. Selv om momsen således ikke tilbagebetales med den begrundelse, at de formelle betingelser for tilbagebetaling heraf ikke er opfyldt, i givet fald i mangel af overbevisende dokumentation for, at varerne har forladt Unionens område, eller hvis køberen ikke har indgivet en anmodning om tilbagebetaling, har leveringen alligevel fundet sted, og de erhvervede varer er frit stillet til rådighed for køberen.

50 Det fremgår af ovenstående betragtninger, at den i hovedsagen omhandlede tjenesteydelse i form af sagsbehandlingsydelsen vedrørende tilbagebetaling af moms og levering af varer ikke kan anses for at være så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 39.

51 I anden række bemærkes, at selv hvis det antages, at den momsfritagelse, som købere af varer, der benytter sig af sagsbehandlingsydelsen vedrørende tilbagebetaling af moms, kan drage fordel af, forudsat at de ved lov fastsatte betingelser for denne fritagelse er opfyldt, af disse personer opfattes som en rabat på disse varers købspris, kan denne omstændighed ikke gøre det muligt at anse en sådan ydelse for at være accessorisk i forhold til leveringen af de nævnte varer.

52 Det fremgår således, at sagsbehandlingsaktiviteten vedrørende tilbagebetaling af moms forfølger et selvstændigt formål i forhold til leveringen af varer.

53 Det fremgår dels af de sagsakter, som Domstolen råder over, at leveringen af de i hovedsagen omhandlede varer er blevet afsluttet, og at de købere, der ikke er hjemmehørende i Unionen, har erhvervet retten til fuldt ud at råde over de varer, der er købt af Határ Diszkont, og til at transportere dem uden for Unionen, så snart de er blevet betalt, uden at der i denne henseende er behov for nogen accessorisk ydelse. Dels påhviler det køberen, som allerede råder over sit gode, for at kunne drage fordel af sagsbehandlingsydelsen vedrørende tilbagebetaling af moms efter leveringen at tage yderligere skridt ved på ny at begive sig til Határ Diszkonts forretning og ved at forsyne Határ Diszkont med den dokumentation, der kræves i henhold til loven, for at opnå den momsfritagelse, der er fastsat for udførsler. Det kan derfor ikke udelukkes, at en køber efter at have erhvervet en vare beslutter ikke at anvende denne tjenesteydelse og således giver afkald på tilbagebetaling af den moms, som han har betalt ved købet heraf.

54 I overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 40, kan sagsbehandlingsydelsen vedrørende tilbagebetaling af moms således ikke anses for at udgøre en accessorisk ydelse i forhold til leveringen af varer, eftersom den ikke blot udgør et middel til på de bedst mulige betingelser at udnytte denne levering, men et mål i sig selv.

55 Med henblik på at give den forelæggende ret et fuldstændigt svar skal det endelig bemærkes, at med henblik på fortolkningen af momsdirektivets artikel 78 og i overensstemmelse med Domstolens praksis henhører den i hovedsagen omhandlede sagsbehandlingsydelse vedrørende tilbagebetaling af moms og den i hovedsagen omhandlede levering af varer, eftersom de udgør selvstændige transaktioner, ikke under det samme afgiftsgrundlag. De omkostninger, der er forbundet med en sådan ydelse, som udgør en uafhængig ydelse og et mål i sig selv for aftageren, kan således ikke udgøre sekundære omkostninger i forhold til en levering af varer som omhandlet i denne artikel 78 (jf. i denne retning dom af 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 49).

56 Med forbehold for den endelige bedømmelse, som det i henhold til den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 45, tilkommer den forelæggende ret at foretage, fremgår det derfor, at den sagsbehandlingsydelse vedrørende tilbagebetaling af moms, som Határ Diszkont leverer, er en særskilt ydelse, der er uafhængig af den tilsvarende levering af varer, således at den ikke afgiftsmæssigt behandles på samme måde som sidstnævnte med hensyn til moms.

57 Hvad angår fritagelsen i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), bemærkes indledningsvis, at denne fritagelse supplerer den fritagelse, der er omhandlet i direktivets artikel 146, stk. 1, litra a), og ligesom sidstnævnte fritagelse tilsigter at sikre, at de pågældende leveringer af tjenesteydelser beskattes på bestemmelsesstedet, dvs. det sted, hvor de udførte varer vil blive forbrugt (dom af 29.6.2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, præmis 19).

58 I denne henseende følger det af ordlyden af momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), at levering af ydelser, herunder transport og hertil knyttede transaktioner, bortset fra ydelser, der er fritaget i henhold til artikel 132 og 135, er fritaget for moms, når de er direkte knyttet til udførsel eller indførsel af varer, der er omfattet af bestemmelserne i dette direktivs artikel 61 og artikel 157, stk. 1, litra a).

59 Som generaladvokaten har anført i punkt 61 og 62 i forslaget til afgørelse, er der imidlertid intet i de sagsakter, som Domstolen råder over, der gør det muligt at antage, at de varer, der er genstand for de i hovedsagen omhandlede udførsler, befinder sig i en af de situationer, der er omhandlet i nævnte direktivs artikel 146, stk. 1, litra e).

60 Dels fremgår det nemlig ikke af disse sagsakter, at de omhandlede udførsler vedrører varer, der i henhold til momsdirektivets artikel 61 enten ikke er i fri omsætning i Unionen, men som skal anbringes i en frizone eller henhører under toldoplagsproceduren, eller som er omfattet af proceduren for midlertidig indførsel med fritagelse for importafgifter ved midlertidig indførsel eller vedrørende ekstern forsendelse, eller som er i fri omsætning, men er omfattet af proceduren for transitforsendelse inden for Fællesskabet. Dels fremgår det ikke af disse sagsakter, at dette direktivs artikel 157, stk. 1, litra a), som vedrører medlemsstaternes mulighed for at fritage indførsel af varer, som henhører under en anden oplagsprocedure end toldoplagsproceduren, er relevant for afgørelsen af tvisten i hovedsagen.

61 Selv i tilfælde af, at den forelæggende ret måtte fastslå, at i det mindste visse af de i tvisten i hovedsagen omhandlede transaktioner er omfattet af anvendelsesområdet for de situationer, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), skal det under alle omstændigheder bemærkes, at kravet i denne bestemmelse om en direkte tilknytning mellem leveringen af ydelser og udførslen af de pågældende varer bl.a. indebærer, at de nævnte ydelser i kraft af deres genstand bidrager til den faktiske gennemførelse af udførslen (jf. i denne retning dom af 8.11.2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

62 I den foreliggende sag kan det, henset til kendetegnene ved Határ Diszkonts sagsbehandlingsaktivitet vedrørende tilbagebetaling af moms, ikke konkluderes, at denne aktivitet bidrager til den faktiske gennemførelse af en udførsel. Udførslen gennemføres nemlig fuldt ud af den udenlandske køber uafhængigt af sagsbehandlingsydelsen vedrørende tilbagebetaling af moms, som ikke har nogen betydning for denne udførsels forløb, og som i øvrigt finder sted efterfølgende, når den nævnte udførsel allerede er afsluttet.

63 Af disse grunde er den i hovedsagen omhandlede sagsbehandlingsydelse vedrørende tilbagebetaling af moms ikke omfattet af den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e).

64 Denne konklusion er i overensstemmelse med kravet om, at de udtryk, der anvendes til at betegne fritagelser, skal fortolkes indskrænkende, da disse fritagelser fraviger det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver levering af tjenesteydelser, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. analogt dom af 7.4.2022, I (Fritagelse for moms af hospitalsydelser), C-228/20, EU:C:2022:275, præmis 34, og af 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular, C-89/23, EU:C:2024:333, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

65 Henset til det ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 1, stk. 2, artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 78 skal fortolkes således, at en sagsbehandlingsaktivitet vedrørende tilbagebetaling af moms, som købere, der ikke er hjemmehørende i Unionen, har betalt i forbindelse med erhvervelsen af varer, som de efterfølgende har transporteret ud af Unionen, udgør en tjenesteydelse, der er særskilt og uafhængig af den tilsvarende levering af momsfritagne varer og som sådan skal pålægges moms. En sådan tjenesteydelse er ikke omfattet af den fritagelse, der er fastsat i dette direktivs artikel 146, stk. 1, litra e).

Det andet spørgsmål

66 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sagsbehandlingsydelser i forbindelse med tilbagebetaling af moms, som købere, der ikke er hjemmehørende i Unionen, har betalt i forbindelse med erhvervelsen af varer, som de efterfølgende har transporteret ud af Unionen, henhører under de momsfritagne transaktioner, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra d).

67 Hvad angår momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra d), skal det bemærkes, at det fremgår af denne bestemmelse, at medlemsstaterne fritager transaktioner vedrørende »anbringelse af midler, løbende konti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre handelsdokumenter«.

68 Som Domstolen har fastslået, henhører disse transaktioner, herunder transaktionerne vedrørende »andre handelsdokumenter«, under området for finansielle transaktioner og vedrører bl.a. betalingsinstrumenter, hvis funktionsmåde indebærer en overførsel af penge (jf. i denne retning dom af 17.12.2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

69 Det fremgår således af Domstolens praksis, at en tjenesteydelse kun kan kvalificeres som »transaktion vedrørende overførsler« eller »transaktion vedrørende betalinger« som omhandlet i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra d), såfremt denne tjenesteydelse medfører de retlige og økonomiske ændringer, der kendetegner overførslen af et pengebeløb.

70 Den blotte levering af en faktisk, teknisk eller administrativ tjenesteydelse, der ikke medfører sådanne ændringer, er derimod ikke omfattet af denne bestemmelse (dom af 25.7.2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

71 Det følger af fast retspraksis, at det relevante kriterium for at sondre mellem transaktioner, der medfører, at der overføres beløb, og at der indtræder retlige og økonomiske ændringer, som henhører under den i den nævnte bestemmelse fastsatte fritagelse, og transaktioner, som ikke har sådanne virkninger og følgelig ikke henhører under fritagelsen, således består i at vide, om den pågældende transaktion faktisk eller potentielt overdrager ejendomsretten til de pågældende beløb eller opfylder de specifikke og væsentlige funktioner for en sådan overførsel (dom af 3.10.2019, Cardpoint, C-42/18, EU:C:2019:822, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

72 I det foreliggende tilfælde skal det fastslås, at Határ Diszkont ikke faktisk eller potentielt overdrog ejendomsretten til beløb til købere, der ikke er hjemmehørende i Unionen. Selskabet begrænsede sig til at beholde momsbeløbene på køb af de pågældende varer i afventning af, at disse købere fremlagde den dokumentation, der gjorde det muligt at bevise, at betingelserne for momsfritagelsen for udførsel faktisk var opfyldt. Efter at have modtaget den relevante dokumentation, der gjorde det muligt at fastslå, at der ikke skulle betales moms af disse køb, tilbagebetalte selskabet de tilsvarende beløb.

73 Selv om Határ Diszkonts sagsbehandlingsydelse vedrørende tilbagebetaling af moms principielt indebar, at der blev ydet kontant betaling, skal denne ydelse således ikke anses for en finansiel ydelse som omhandlet i Domstolens praksis, men for en administrativ ydelse.

74 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at sagsbehandlingsydelser i forbindelse med tilbagebetaling af moms, som købere, der ikke er hjemmehørende i Unionen, har betalt i forbindelse med erhvervelsen af varer, som de efterfølgende har transporteret ud af Unionen, ikke henhører under de momsfritagne transaktioner, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra d).

Det tredje spørgsmål

75 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om overholdelsen af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndigheden efterfølgende pålægger visse tjenesteydelser moms i det tilfælde, hvor denne myndighed gennem flere år har kontrolleret og godkendt den afgiftspligtige persons momsangivelser uden at anfægte kvalificeringen af disse ydelser som momsfritagne ydelser og ikke har underrettet denne afgiftspligtige person om ændringen i den gældende nationale lovgivning, som i sin tidligere affattelse udtrykkeligt anførte de nævnte ydelser blandt de former for virksomhed, der var fritaget for moms, og selv om den pågældende afgiftspligtige person efter en anmodning om en forhåndsbesked indgivet i henhold til gældende national lovgivning modtog et svar fra skatte- og afgiftsmyndigheden, hvorefter samme ydelser skulle anses for biomkostninger i forhold til en leverance af momsfritagne varer, der fulgte hovedydelsen for så vidt angik momsfritagelsesordningen.

76 I denne henseende bemærkes, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning ifølge fast retspraksis er et af Unionens grundlæggende principper, og at alle nationale myndigheder, der skal anvende EU-retten, skal overholde dette (jf. i denne retning dom af 11.7.2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, præmis 44, og af 16.1.2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, præmis 64 og den deri nævnte retspraksis).

77 Det følger heraf, at de nationale myndigheder ved gennemførelsen af momsdirektivets bestemmelser har pligt til at iagttage det nævnte princip.

78 Retten til at påberåbe sig dette princip gælder for enhver borger, hos hvem en administrativ myndighed har skabt begrundede forventninger på baggrund af præcise løfter, som myndigheden har afgivet til den pågældende (dom af 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, præmis 43, af 9.7.2015, Salomie og Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 44, og af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 90 og den deri nævnte retspraksis).

79 Det skal i denne forbindelse undersøges, om den administrative myndigheds handlemåde har skabt en rimelig forventning hos den forudseende og påpasselige erhvervsdrivende, og hvis dette er tilfældet, om denne forventning var berettiget (domme af 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, præmis 44, og Salomie og Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

80 Som beskrevet i forelæggelsesafgørelsen forekommer den nationale afgiftsmyndigheds praksis ikke at kunne godtgøre, at disse betingelser er opfyldt i hovedsagen.

81 Hvad for det første angår den manglende anfægtelse i forbindelse med flere afgiftskontroller af kvalificeringen af sagsbehandlingsaktiviteten vedrørende tilbagebetaling af moms som momsfritagne transaktioner fremgår det af retspraksis, at den nationale skatte- og afgiftsmyndigheds blotte accept – selv gennem flere år – af momsangivelser, der ikke omfatter

beløb vedrørende visse af den afgiftspligtige persons gennemførte transaktioner, ikke svarer til en præcis forsikring fra denne myndighed om, at der ikke ville blive opkrævet moms af disse transaktioner, og kan derfor ikke skabe en berettiget forventning i denne henseende (jf. i denne retning dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 92).

82 Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 73 i forslaget til afgørelse, kan den omstændighed, at de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder i flere år accepterede Határ Diszkonts momsangivelser uden under afgiftskontrollerne at anfægte kvalificeringen af sagsbehandlingstransaktionerne vedrørende tilbagebetaling af moms som momsfritagne transaktioner, ikke – medmindre der foreligger helt særlige omstændigheder – være tilstrækkelig til at skabe berettigede forventninger hos en normalt forudseende og påpasselig erhvervsdrivende om, at denne afgift ikke ville blive pålagt på sådanne transaktioner (jf. analogt domme af 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, præmis 46, og Salomie og Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 47 og 48).

83 I denne henseende fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at referaterne af disse afgiftskontroller »klart bevidner«, at skatte- og afgiftsmyndigheden i årevis var af den opfattelse, at Határ Diszkont lovligt udstedte momsfritagne fakturaer for sagsbehandlingsydelsen vedrørende tilbagebetaling af moms. Den forelæggende ret har imidlertid ikke fremlagt yderligere præciseringer, der gør det muligt at vurdere, om disse rapporter var af en sådan art, at de kunne skabe en rimelig forventning om, at denne afgift ikke ville blive opkrævet på denne tjenesteydelse.

84 Det skal derfor bemærkes, at præcise, ubetingede og samstemmende oplysninger, der hidrører fra autoriserede og pålidelige kilder, uanset under hvilken form de er meddelt, udgør præcise, ubetingede og samstemmende løfter som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 78, der kan give anledning til begrundede forventninger hos en borger. Ingen kan derimod påberåbe sig en tilsidesættelse af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, såfremt administrationen ikke har afgivet præcise løfter over for den pågældende (jf. i denne retning dom af 14.3.2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, præmis 25, og af 16.1.2025, BALTIC CONTAINER TERMINAL, C-376/23, EU:C:2025:20, præmis 65 og den deri nævnte retspraksis).

85 Det tilkommer i denne henseende den forelæggende ret at efterprøve, om kontrolrapporterne indeholdt »præcise løfter« som omhandlet i den praksis fra Domstolen, der er nævnt i denne doms præmis 84, med hensyn til den afgiftsmæssige behandling af den i hovedsagen omhandlede sagsbehandlingsydelse vedrørende tilbagebetaling af moms.

86 Hvad for det andet angår den manglende oplysning om ændringen i den gældende nationale lovgivning er det tilstrækkeligt at konstatere, dels at en sådan undladelse under ingen omstændigheder kan udgøre et »præcist løfte« som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 81. Dels pålægger princippet om beskyttelse af den berettigede forventning ikke skatte- og afgiftsmyndigheder en forpligtelse til at underrette de afgiftspligtige personer om ændringer i skattelovgivningen, der træder i kraft, og som normalt forudseende og påpasselige erhvervsdrivende bør have kendskab til.

87 Hvad for det tredje angår de oplysninger, som den i hovedsagen omhandlede skatte- og afgiftsmyndighed har fremlagt efter Határ Diszkonts anmodning om en udtalelse, mens afgiftskontrollen allerede var i gang, er det tilstrækkeligt at konstatere, således som generaladvokaten har anført i punkt 76 i forslaget til afgørelse, og således som den forelæggende

ret ligeledes har anført, at sådanne »efterfølgende« og ikke-bindende oplysninger ikke kan have haft konsekvenser for de transaktioner, der var genstand for kontrollen, og som Határ Diszkont havde foretaget, inden disse oplysninger blev meddelt selskabet.

88 Sådanne oplysninger fra skatte- og afgiftsmyndigheden er derfor uden relevans i denne sammenhæng.

89 Henset til disse betragtninger skal det tredje spørgsmål besvares med, at overholdelsen af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning ikke er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndigheden efterfølgende pålægger visse tjenesteydelser moms i det tilfælde, hvor denne myndighed gennem flere år har kontrolleret og godkendt den afgiftspligtige persons momsangivelser uden at anfægte kvalificeringen af disse ydelser som momsfritagne ydelser og ikke har underrettet denne afgiftspligtige person om ændringen i den gældende nationale lovgivning, som i sin tidligere affattelse udtrykkeligt opregnede de nævnte ydelser blandt de former for virksomhed, der var fritaget for moms. I denne sammenhæng er det uden betydning, at den afgiftspligtige person efter en anmodning om en udtalelse indgivet i henhold til den gældende nationale lovgivning modtog et »ex post« og ikke-bindende svar fra skatte- og afgiftsmyndigheden, hvorefter samme ydelser skulle anses for biomkostninger i forhold til en leverance af momsfritagne varer, der fulgte hovedydelsen for så vidt angik momsfritagelsesordningen.

Det fjerde spørgsmål

90 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 73 og 78 er til hinder for en medlemsstats skatte- og afgiftsmyndigheds praksis, hvorefter de beløb, der er faktureret som modydelse for en sagsbehandlingsydelse vedrørende tilbagebetaling af moms, dvs. administrationsgebyrer, er nettobeløb, der ikke omfatter moms, på grundlag af hvilke den afgift, som udstederen af disse fakturaer skal betale, skal beregnes.

91 I denne henseende skal det bemærkes, at det følger af momsdirektivets artikel 1, stk. 2, og artikel 73, at det fælles momssystem består i, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, og at afgiftsgrundlaget omfatter den samlede modværdi, som vareleverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de omhandlede transaktioner. Direktivets artikel 78 opregner visse elementer, som medregnes i afgiftsgrundlaget. Ifølge nævnte direktivs artikel 78, litra a), medregnes momsen ikke i det nævnte grundlag (dom af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin, C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 32).

92 I overensstemmelse med hovedreglen i momsdirektivets artikel 73 er afgiftsgrundlaget ved levering af varer eller tjenesteydelser mod vederlag den modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget herfor. Denne modværdi udgør en subjektiv værdi, dvs. den, der faktisk modtages i det konkrete tilfælde, og ikke en værdi, der ansættes efter objektive kriterier (dom af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin, C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 33).

93 Denne regel skal anvendes i overensstemmelse med dette direktivs grundlæggende princip, som består i, at formålet med momsordningen alene er at beskatte den endelige forbruger (dom af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin, C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 34).

94 Som generaladvokaten har anført i punkt 81 i forslaget til afgørelse, har Domstolen desuden udtrykkeligt fastslået, at det er en naturlig følge af momsdirektivets artikel 78, litra a), at momsen altid uden videre medregnes i den aftalte pris, også selv om den afgiftspligtige person har begået en fejl ved fastsættelsen af den gældende sats. (jf. i denne retning dom af 21.3.2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mulighed for berigtigelse i tilfælde af fejlagtig sats), C-606/22, EU:C:2024:255, præmis 27).

95 Eftersom momsordningen i henhold til princippet om momsens neutralitet, der er nævnt i denne doms præmis 93, udelukkende har til formål at belaste den endelige forbruger, forholder det sig således, at den pris, der er aftalt mellem sidstnævnte og leverandøren af varerne eller tjenesteyderen, anses for at omfatte den moms, der er pålagt disse transaktioner, uanset om disse transaktioner er blevet faktureret eller ej (dom af 21.3.2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mulighed for berigtigelse i tilfælde af fejlagtig sats), C-606/22, EU:C:2024:255, præmis 26).

96 Følgelig skal den pris, der i hovedsagen er aftalt for sagsbehandlingsydelsen vedrørende tilbagebetaling af moms, dvs. 15% af den refunderede moms, anses for en bruttopris, der allerede omfatter afgiften. Det afgiftsgrundlag, som momssatsen derefter skal anvendes på, skal beregnes i overensstemmelse hermed.

97 Som generaladvokaten har anført i punkt 82 i forslaget til afgørelse og i overensstemmelse med den praksis fra Domstolen, der er nævnt i nærværende doms præmis 94 og 95, er den omstændighed, at den afgiftspligtige person eventuelt fejlagtigt har anset de omhandlede transaktioner for at være fritagne, og at den afgiftssats, der efter den pågældendes opfattelse finder anvendelse på disse transaktioner, derfor burde have været lig nul, ikke relevant i denne henseende.

98 Det følger af fast retspraksis, at når en salgsaftale er indgået, uden at momsen nævnes, i det tilfælde, hvor leverandøren ikke kan få den moms tilbagebetalt af erhververen, som senere kræves af skatteforvaltningen, har medregningen af hele prisen – uden fradrag af momsen – som udgørende det grundlag, momsen finder anvendelse på, til følge, at momsen påhviler denne leverandør og derfor støder imod princippet om, at momsen er en afgift på forbrug, som skal bæres af den endelige forbruger (jf. i denne retning dom af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin, C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 35).

99 En sådan medregning støder desuden mod den regel, hvorefter skatteforvaltningen ikke som moms kan opkræve et beløb, der er højere end det, den afgiftspligtige har opkrævet (dom af 7.11.2013, Tulică og Plavoşin, C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

100 Det ville derimod forholde sig anderledes i det tilfælde, hvor leverandøren i henhold til national ret havde mulighed for hos køberne at få den moms, som skatte- og afgiftsmyndigheden efterfølgende kræver, tilbagebetalt.

101 I det foreliggende tilfælde fremgår det imidlertid af de sagsakter, som Domstolen råder over, at det er åbenbart, at sagsøgeren i hovedsagen ikke har mulighed for efterfølgende at overvælte den moms på omkostningerne til sagsbehandling vedrørende tilbagebetaling af moms, som skatte- og afgiftsmyndigheden har pålagt selskabet at betale, på sine kunder, som er privatpersoner, der ikke er hjemmehørende på Unionens område.

102 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det fjerde spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 73 og 78 er til hinder for en medlemsstats skatte- og afgiftsmyndigheds praksis, hvorefter de beløb, der er faktureret som modydelse for en sagsbehandlingsydelse vedrørende tilbagebetaling af moms, dvs. administrationsgebyrer, er nettobeløb, som ikke omfatter moms i det tilfælde, hvor leverandøren har anset sin ydelse for at være fritaget, og det er åbenbart umuligt for denne efterfølgende hos sine købere at inddrive det momsbeløb, som skatte- og afgiftsmyndigheden gør krav på.

Sagsomkostninger

103 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

1) Artikel 1, stk. 2, artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 78 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

skal fortolkes således, at

en sagsbehandlingsaktivitet vedrørende tilbagebetaling af merværdiafgift (moms), som købere, der ikke er hjemmehørende i Unionen, har betalt i forbindelse med erhvervelsen af varer, som de efterfølgende har transporteret ud af Unionen, udgør en tjenesteydelse, der er særskilt og uafhængig af den tilsvarende levering af momsfritagne varer og som sådan skal pålægges moms. En sådan tjenesteydelse er ikke omfattet af den fritagelse, der er fastsat i dette direktivs artikel 146, stk. 1, litra e).

2) Artikel 135, stk. 1, litra d), i direktiv 2006/112

skal fortolkes således, at

sagsbehandlingsydelser i forbindelse med tilbagebetaling af moms, som købere, der ikke er hjemmehørende i Unionen, har betalt i forbindelse med erhvervelsen af varer, som de efterfølgende har transporteret ud af Unionen, ikke henhører under de momsfritagne transaktioner, der er omhandlet i denne bestemmelse.

3) Princippet om beskyttelse af den berettigede forventning skal fortolkes således, at

overholdelsen af princippet om beskyttelse af den berettigede forventning ikke er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndigheden efterfølgende pålægger visse tjenesteydelser moms i det tilfælde, hvor denne myndighed gennem flere år har kontrolleret og accepteret den afgiftspligtige persons momsangivelser uden at anfægte kvalificeringen af disse ydelser som momsfritagne ydelser og ikke har underrettet denne afgiftspligtige person om ændringen i den gældende nationale lovgivning, som i sin tidligere affattelse udtrykkeligt opregnede de nævnte ydelser blandt de former for virksomhed, der var fritaget for moms. I denne sammenhæng er det uden betydning, at den afgiftspligtige person efter en anmodning om en udtalelse indgivet i henhold til den

gældende nationale lovgivning modtog et »ex post« og ikke-bindende svar fra skatte- og afgiftsmyndigheden, hvorefter samme ydelser skulle anses for biomkostninger i forhold til en leverance af momsfritagne varer, der fulgte hovedydelsen for så vidt angik momsfritagelsesordningen.

4) Artikel 73 og 78 i direktiv 2006/112

skal fortolkes således, at

de er til hinder for en medlemsstats skatte- og afgiftsmyndigheds praksis, hvorefter de beløb, der er faktureret som modydelse for en sagsbehandlingsydelse vedrørende tilbagebetaling af moms, dvs. administrationsgebyrer, er nettobeløb, som ikke omfatter moms i det tilfælde, hvor leverandøren har anset sin ydelse for at være fritaget, og det er åbenbart umuligt for denne efterfølgende hos sine købere at inddrive det momsbeløb, som skatte- og afgiftsmyndigheden gør krav på.

Underskrifter