Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 19. december 2024[1]

Sag C-427/23

Határ Diszkont Kft.
mod
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Szegedi Törvényszék (retten i første instans i Szeged, Ungarn))

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 1, stk. 2, artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 78 – tilbagebetaling af beløb, der er betalt som forskud på moms af købere, der ikke er hjemmehørende i Den Europæiske Union – administrationsgebyr – selvstændig momspligtige ydelse – begreberne »sammensat enkelt ydelse«, »ydelse, der er sekundær i forhold til hovedydelsen« og »ydelsers selvstændighed« – fritagelser i henhold til artikel 1235, stk. 1, litra d), og artikel 146, stk. 1, litra e) – beskyttelse af den berettigede forventning – afgiftsgrundlag«

I. Indledning

1. I denne præjudicielle sag anmodes Domstolen på ny om at tage stilling til det i praksis vigtige spørgsmål om, hvornår der i forbindelse med den afgiftsmæssige behandling af visse transaktioner er tale om en enkelt ydelse eller en flerhed af ydelser. I sidstnævnte tilfælde opstår også spørgsmålet om, hvorvidt disse ydelser skal kvalificeres som »uafhængige ydelser«, »sammensatte enkelte ydelser« eller »ydelser, der er sekundære i forhold til hovedydelsen«[2].

2. I den foreliggende sag solgte en ungarsk virksomhed forskellige varer til købere, som ikke var hjemmehørende i Den Europæiske Union, med henblik på eksport til lande uden for Unionen. Disse salg fandt sted i virksomhedens butik i Ungarn i nærheden af grænsen til Serbien. Disse transaktioner var i princippet fritaget for merværdiafgift (moms) som levering af varer, der forsendes eller transporteres ud af Unionen af en køber, som ikke er etableret heri. Virksomheden tilbagebetalte efterfølgende de beløb, som de ikke-hjemmehørende købere havde betalt som forskud på den moms, der skulle have været betalt i tilfælde af, at den pågældende fritagelse ikke fandt anvendelse, til disse købere. Som led i behandlingen af sagerne om disse tilbagebetalinger fakturerede virksomheden imidlertid et gebyr på 15% af de tilbagebetalte beløb.

[1] – Originalsprog: fransk.

[2] – Jf. vedrørende disse spørgsmål senest dom af 4.3.2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), og af 20.4.2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-282/22, EU:C:2023:312). Jf. ligeledes mit forslag til afgørelse Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 14-47, hvori der er flere henvisninger til retspraksis).

Dette rejser spørgsmålet om den afgiftsmæssige behandling af disse administrationsgebyrer. Er sagsbehandlingsaktiviteterne selvstændige afgiftspligtige ydelser, eller udgør de sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt følger den afgiftsfrie hovedydelse, dvs. leveringen af varer til eksport? Eller er de fritagne i henhold til andre bestemmelser?

3. Den foreliggende sag giver Domstolen mulighed for at præcisere kriterierne for momsmæssig behandling af sådanne transaktioner. Subsidiært rejser sagen også spørgsmål om beskyttelsen af den berettigede forventning i en situation, hvor skatte- og afgiftsmyndigheden gennem flere år har kontrolleret og godkendt momsangivelser, hvorved disse transaktioner blev anset for at være fritaget, samt om det afgiftsgrundlag, der skal tages i betragtning i det foreliggende tilfælde, og metoden til beregning af momsen.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

4. Den EU-retlige ramme udgøres af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«) [3]. Artikel 1, stk. 2, i momsdirektivet bestemmer:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet.

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.

[…]«

5. Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, fastsætter følgende:

»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

[...]«

6. Momsdirektivets artikel 73 har følgende ordlyd:

»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

[3] – Rådets direktiv af 28.11.2006 (EUT 2006, L 347, s. 1) i den affattelse, der var gældende i den omtvistede periode.

kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

7. Dette direktivs artikel 78 bestemmer:

»Følgende elementer medregnes i afgiftsgrundlaget:

a) [...]

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

[…]«

8. Momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra d), fastsætter:

»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

[...]«

9. 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 [EU]

[...]

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).«

B. Ungarsk ret

10. Den relevante nationale momslovgivning i den foreliggende sag er indeholdt i általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov CXXVII af 2007 om merværdiafgift) (*Magyar Közlöny* 2007/155) i den gældende affattelse (herefter »den ungarske momslov«).

11. Den ungarske momslovs artikel 98, stk. 1, bestemmer:

»Levering af varer fremsendt med post eller transporteret fra landet med destination i et land uden for [Unionen] 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.«

12. Samme lovs artikel 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) modværdien inklusive afgift for levering af varer overstiger et beløb svarende til 175 EUR

b) den 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) myndigheden på det udgangstoldsted, hvorfra varerne forlader [Unionens] 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 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.

[…]«

13. I henhold til artikel 98, stk. 3, i 2017. évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról (lov CLI af 2017 om administrative procedurer på skatte- og afgiftsområdet) (*Magyar Közlöny* 2017/192) skal den afgiftspligtige person, hvis han er omfattet af en afgiftsfritagelse, bevise dette ved et dokument eller på enhver anden passende måde.

14. Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (lov LXXIV af 1992 om merværdiafgift) (*Magyar Közlöny* 1992/128), der var gældende indtil den 31. december 2007, inkluderede i henhold til denne lovs artikel 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.

III. Tvistens baggrund

15. I 2020 solgte det ungarske selskab Határ Diszkont Kft. (herefter »Határ Diszkont«) forskellige varer til købere uden for Den Europæiske Union – nærmere bestemt til købere med bopæl i Serbien – i sin forretning i Tompa, der er beliggende i Ungarn i nærheden af den serbisk-ungarske grænse. Disse udenlandske købere udførte samme dag de varer, der var købt i Ungarn. Kontantfakturaerne for disse køb var forsynet med påtegningen »moms betalt«.

16. I perioden efter udførslen tilbagebetalte Határ Diszkont til de nævnte købere hele den moms, der fremgik af fakturaerne, og udstedte en kvittering for udbetalingen. Tilsyneladende skulle købere med bopæl uden for Den Europæiske Union tage tilbage til Határ Diszkonts butik for at få tilbagebetalt de beløb, der var betalt som forskud på moms[4]. For behandling af sagerne om disse tilbagebetalinger opkrævede Határ Diszkont et administrationsgebyr på 15% af den tilbagebetalte moms hos sine udenlandske kunder.

17. Sagsbehandlingsprocessen bestod af følgende trin: a) kontrol af den ikke-hjemmehørende købers gyldige rejsedokument i forbindelse med salget, b) udstedelse af en blanket til ansøgning om tilbagebetaling af afgiften og en faktura til køberen, c) kontrol af køberens gyldige rejsedokument og af blanketten til ansøgning om tilbagebetaling af den indberettede afgift med henblik på tilbagebetaling af moms, d) ændring, kopiering og arkivering af salgsfakturaen, e) tilbagebetaling ved kassen af det beløb, der er betalt som forskud på moms, til den ikke-hjemmehørende køber, f) køberens udstedelse af og underskrift på en udbetalingsanmodning, g) udstedelse af en faktura for administrationsgebyrer, h) den ikke-hjemmehørende købers udstedelse af og underskrift på en kvittering for betaling og i) betaling af administrationsgebyret ved kassen.

18. På dagen for tilbagebetaling af den forskudsbetalte moms udsteder Határ Diszkont kontantfakturaer for de nævnte administrationsgebyrer, og betalingen heraf bliver bekræftet ved kvitteringer. I sine momsangivelser angiver Határ Diszkont provenuet fra disse gebyrer som betaling for afgiftsfritagne ydelser.

19. I forbindelse med en kontrol af bl.a. moms foretaget af skatte- og afgiftsmyndigheden[5] for 2020 forsvarede Határ Diszkont den opfattelse, at sagsbehandlingsaktiviteten vedrørende tilbagebetaling af de beløb, der var betalt som forskud på moms, var en momsfritaget tjenesteydelse.

20. I denne sammenhæng henviste Határ Diszkont til et svar fra skattemyndigheden selv[6] på et specifikt spørgsmål herom. Det fremgik af dette svar, at eftersom administrationsgebyrerne var en naturlig følge af fritagelsen, skulle de anses for at være biomkostninger i forbindelse med leveringen af varerne, og de var således omfattet af den momsfritagelsesordning, der fandt anvendelse på hovedtransaktionen.

[4] – I retsmødet blev denne omstændighed bekræftet af den ungarske regering. I henhold til den ungarske momslovs artikel 99, nr. 7), skal tilbagebetaling af beløb, der er betalt som forskud på moms, i princippet ske kontant.

[5] – 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).

[6] – Svaret var givet af Nemzeti Adó- és Vámhivatal Központi Irányítás Ügyfélkapcsolati és Tájékoztatási Főosztálya (det centrale nationale told- og skattedirektorats hovedkontor for relationer med borgerne og for oplysning).

21. Under kontrolproceduren gjorde Határ Diszkont ligeledes gældende, at tjenesteydelsen vedrørende tilbagebetaling af forudbetalte momsbeløb burde være fritaget for afgift i henhold til den nationale bestemmelse, der gennemfører den fritagelse for finansielle transaktioner, der er fastsat i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra d), og den bestemmelse, der gennemfører den fritagelse for transaktioner, der er knyttet til udførsel af varer, som er fastsat i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e)[7].

22. Skatte- og afgiftsmyndigheden forkastede Határ Diszkonts argumenter. Den fastslog ved en afgørelse af 22. juli 2022, at der påhvilede selskabet en momsrestance. Denne afgørelse blev stadfæstet ved klagemyndighedens afgørelse af 27. oktober 2022[8].

23. Határ har anlagt sag ved den forelæggende ret, Szegedi Törvényszék (retten i første instans i Szeged, Ungarn), med påstand om annullation af sidstnævnte afgørelse.

IV. De præjudicielle spørgsmål

24. Ved afgørelse af 3. juli 2023 har Szegedi Törvényszék (retten i første instans i Szeged) forelagt Domstolen følgende fire spørgsmål:

»1) Er artikel 1, stk. 2, artikel 2, stk. 1, litra c), artikel 78 og artikel 146, stk. 1, litra e), i [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 [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

[7] – Henholdsvis artikel 86, stk. 1, litra d) og e), og artikel 102, stk. 1, litra b), i den ungarske momslov.

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

lovgivning blandt [momsfritagne] 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?«

25. Under sagen for Domstolen har den ungarske regering og Europa-Kommissionen fremsat skriftlige bemærkninger og deltaget i retsmødet, der blev afholdt den 17. oktober 2024.

V. Bedømmelse

A. Det første præjudicielle spørgsmål

1. Indledende bemærkninger

26. Med det første præjudicielle 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 som den i hovedsagen omhandlede vedrørende »tilbagebetaling af moms« til købere, der er bosiddende uden for Unionen, for afgiftsfritagne leveringer af varer udgør en selvstændig tjenesteydelse, der adskiller sig fra de nævnte leveringer af varer, og derfor i sig selv er momspligtig. Hvis dette er tilfældet, ønsker den forelæggende ret oplyst, om en sådan tjenesteydelse skal anses for at være fritaget i medfør af momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e).

27. Indledningsvis bemærkes, at der i den foreliggende sag ikke teknisk er tale om »tilbagebetaling« af moms. Det er således i det foreliggende tilfælde ubestridt, at de salg, der vedrører de omhandlede leveringer af varer, og som Határ Diszkont foretog til købere, der ikke er hjemmehørende i Unionen, var fritaget for moms i henhold til momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), på grund af udførslen af disse varer. Da der er tale om momsfritagne transaktioner, skal der ikke betales moms af dem. Der kan derfor heller ikke være tale om »tilbagebetaling« af moms.

28. I det foreliggende tilfælde betalte de ikke-hjemmehørende købere på tidspunktet for køb af varerne en samlet bruttopris til Határ Diszkont (herefter »bruttoprisen«), som omfattede et beløb, der svarede til den moms, der skulle betales i tilfælde af, at den omhandlede fritagelse ikke fandt anvendelse, fordi varen i sidste ende ikke blev udført, eller køberen ikke fremlagde den nødvendige dokumentation for, at de materielle betingelser for fritagelsen var opfyldt. Under disse omstændigheder udgjorde de betalinger, som Határ Diszkont foretog til ikke-hjemmehørende købere, tilbagebetalinger af forudbetalte beløb, der svarede til de beløb, der eventuelt skulle betales i moms (herefter »de beløb, der er betalt som forskud på moms«). Der er således ikke tale om »tilbagebetaling« af moms.

29. Med dette præciseret udgør sagsbehandlingsaktiviteten i forbindelse med tilbagebetaling af de beløb, der er betalt som forskud på moms, som der er tale om i hovedsagen, for så vidt som den alene finder sted for at gennemføre den omhandlede fritagelse, efter min opfattelse ikke en specifik tjenesteydelse, som er momspligtig (jf. punkt 2), og subsidiært, såfremt det antages, at der i det foreliggende tilfælde rent faktisk er tale om en afgiftspligtig ydelse, er der under alle omstændigheder tale om en sekundær ydelse, der ikke er uafhængig af hovedydelsen, dvs. levering af fritagne varer, hvoraf den afleder fritagelsen (jf. punkt 3), og endelig er fritagelsen i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), under alle omstændigheder ikke relevant i den foreliggende sag (jf. punkt 4).

2. Fraværet af en afgiftspligtig ydelse

30. Ifølge momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), er levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, momspligtige.

31. Afgiftspligtige transaktioner forudsætter, at der er tale om en transaktion mellem parterne, hvor der er fastsat en pris eller en modværdi. En tjenesteydelse er derfor kun afgiftspligtig, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren [9].

32. Sagsbehandlingsaktiviteterne med henblik på tilbagebetaling af de beløb, der er betalt som forskud på moms, udgør således kun en specifik afgiftspligtig ydelse, hvis det er muligt at identificere et sådant retsforhold, der giver anledning til en gensidig udveksling af ydelser.

33. I det foreliggende tilfælde solgte Határ Diszkont til købere, der ikke var hjemmehørende i Unionen, varer, som var omfattet af momsfritagelsen i henhold til momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b). For at disse transaktioner kunne drage fordel af nævnte fritagelse, skulle Határ Diszkont som afgiftspligtig person dog fremlægge bevis over for skatte- og afgiftsmyndigheden for, at de materielle betingelser for denne fritagelse var opfyldt [10]. Tilsidesættelsen af et formelt krav kan nemlig føre til, at der gives afslag på at indrømme momsfritagelsen, såfremt denne tilsidesættelse har gjort det udelukket at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt [11].

34. For at kunne fremlægge et sådant bevis for afgiftsmyndighederne skal Határ Diszkont være i besiddelse af al den dokumentation, der er nødvendig for, at selskabet kan godtgøre, at der er tale om afgiftsfritagne transaktioner. Denne dokumentation, som i det væsentlige skal fremlægges af køberen, skal bl.a. bevise, at den købte vare faktisk er udført. Dokumentationen kan således ikke fremlægges på tidspunktet for købet af varen, men først efter at udførslen af varen faktisk har fundet sted. Dette fremgår også klart af den ungarske momslovs artikel 99.

9 – Jf. bl.a. dom af 26.10.2023, GIS (C-249/22, EU:C:2023:813, præmis 32 og 33 og den deri nævnte retspraksis); jf. også dom af 4.7.2024, Credidam (C-179/23, EU:C:2024:571, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

10 – Dette er i øvrigt udtrykkeligt fastsat i ungarsk ret i artikel 98, stk. 3, i lov CLI af 2017 om skatteforvaltning.

11 – Jf. bl.a. dom af 29.2.2024, B2 Energy (C-676/22, EU:C:2024:186, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

35. For at kunne bevise, at de materielle betingelser for fritagelsen er opfyldt [12], skal Határ Diszkont derfor indsamle, forvalte og kontrollere al den dokumentation, der er relevant for gennemførelsen af fritagelsen. Selskabet bærer i øvrigt risikoen for eventuelle fejl eller andre former for problemer i forbindelse med denne dokumentation.

36. I denne sammenhæng skal Határ Diszkont, som det fremgår af punkt 17 i dette forslag til afgørelse, gennemføre en række administrative opgaver, der går fra udstedelsen af blanketten om ansøgning om tilbagebetaling af et beløb svarende til momsen til tilbagebetalingen af disse beløb, når selskabet er i besiddelse af alle dokumenterne, der beviser, at de materielle betingelser for fritagelsen er opfyldt.

37. Alle disse aktiviteter, som utvivlsomt medfører omkostninger, udføres for at sikre gennemførelsen af fritagelsen vedrørende levering af de udførte varer og synes ikke at være udtryk for en specifik ydelse, der er selvstændig i forhold til den nævnte levering.

38. Det økonomiske formål med købstransaktionerne, som købere, der ikke er hjemmehørende i Unionen, foretager, er at erhverve varer under momsfritagelsesordningen med henblik på udførsel. Uden gennemførelsen af de ovennævnte sagsbehandlingsskridt ville de nævnte transaktioner imidlertid ikke kunne fritages for moms, og uden fritagelse ville købene ikke reelt have fundet sted, således som det i øvrigt udtrykkeligt fremgår af forelæggelsesafgørelsen [13]. Gennemførelsen af fritagelsen er således et væsentligt element i opfyldelsen af det ovennævnte økonomiske formål med købstransaktionerne.

39. Det følger heraf, at den omhandlede sagsbehandlingsaktivitet, henset til det nævnte økonomiske formål, synes at være uadskillelig fra transaktionerne og nødvendig for gennemførelsen heraf.

40. Under disse omstændigheder vil det efter min opfattelse være kunstigt at opdele sagsbehandlingsaktiviteten for at få tilbagebetalt de beløb, der er betalt som forskud på moms, og de fritagne leverancer [14]. I lyset af alle de omstændigheder, hvorunder disse transaktioner foregår, drejer det sig nemlig om en transaktion, der i økonomisk henseende er én enkelt ydelse, som ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng [15].

41. Med forbehold for den forelæggende rets vurdering af de faktiske omstændigheder udgør de beløb, der opkræves som administrationsgebyrer, således blot en forhøjelse af varernes salgspris, der accepteres af ikke-hjemmehørende købere, som dækker de omkostninger, der opstår efterfølgende på grund af gennemførelsen af fritagelsen vedrørende købet af varerne. Hvis den anvendte momssats f.eks. er 27%, og bruttoprisen for køb af en vare til eksport er 127 (100 som varens pris + 27 som forskud på moms), vil (netto)prisen for erhvervelsen af varen, hvis fritagelsen gennemføres, i sidste ende være 104,05 [16].

[12] – Jf. om de materielle betingelser, der skal være opfyldt, for at den nævnte fritagelse finder anvendelse, dom af 17.12.2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, præmis 55 ff.).

[13] – Jf. andet afsnit af den del, der har overskriften »Le recours au principal«, på s. 8 og 9 i den franske oversættelse af anmodningen om præjudiciel afgørelse.

[14] – Jf. bl.a. dom af 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis). Jf. ligeledes mit forslag til afgørelse Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 16 ff. og andre henvisninger til retspraksis).

[15] – Se bl.a. dom af 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, præmis 35).

[16] – 15% af 27 er lig med 4,05.

42. Som den forelæggende ret har anført, informerede Határ Diszkont i øvrigt de ikke-hjemmehørende købere om administrationsgebyret ved opslag i butikken med oplysninger herom. På tidspunktet hvor køberne erhvervede varerne med henblik på udførsel, havde de således fuldt kendskab til disse gebyrer, og de må utvivlsomt have taget dem i betragtning i forbindelse med deres beslutning om køb af varer bestemt til udførsel. Det følger heraf, at disse købere nødvendigvis, i det mindste implicit, må have accepteret disse betingelser, da de indgik købsaftalen vedrørende de omhandlede varer. Beskrivelsen i anmodningen om præjudiciel afgørelse af kontraktforholdet mellem Határ Diszkont og købere, der ikke er hjemmehørende i Unionen, bekræfter disse betragtninger [17].

43. Det fremgår desuden af forelæggelsesafgørelsen, at Határ Diszkont, uden at blive modsagt, har bekræftet, at administrationsgebyrets størrelse, dvs. 15% af de beløb, der var betalt som forskud på moms, og som efterfølgende blev tilbagebetalt, blev beregnet på grundlag af afholdte omkostninger. I stedet for at udgøre et vederlag, der repræsenterer den faktiske værdi af en tjenesteydelse, der leveres til en modtager, og som giver anledning til indtægter fra en anden økonomisk aktivitet end den, der er knyttet til leveringen af de fritagne varer, har de modtagne administrationsgebyrer således hovedsagelig til formål at dække de efterfølgende omkostninger, som Határ Diszkont skal afholde i forbindelse med gennemførelsen af den fritagelse, der er knyttet til leveringen af de pågældende varer.

44. Endvidere følger det af fast retspraksis, at leverandørerne på momsområdet handler som afgiftsopkrævere på statens og statskassens vegne. Disse leverandører pålægges moms, selv om momsen, som en forbrugsafgift, i sidste instans skal bæres af den endelige forbruger [18]. Skulle der på statens vegne opkræves moms af Határ Diszkonts vederlag for en sådan opkrævningsvirksomhed – og endda for at garantere gennemførelsen af fritagelsen ved at nedsætte prisen fra 127 til 104,05 –ville dette imidlertid i det mindste være mærkeligt for systemet.

45. Hvad angår den omstændighed, der er fremhævet i skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse, hvorefter salget af de udførte varer og sagsbehandlingsaktiviteterne ikke er tidsmæssigt sammenfaldende [19], skal det påpeges, at en ændring af prisen på en levering eller en ydelse principielt aldrig sker samtidig med salget eller leveringen, men altid sker efterfølgende. I det foreliggende tilfælde er der i sidste ende tale om et spørgsmål om prisudsving. Hvis de ikke-hjemmehørende købere ønskede at foretage transaktionen med køb af afgiftsfritagne varer i Határ Diszkonts butik, var de nødt til at acceptere en efterfølgende ændring af prisen i forbindelse med gennemførelsen af fritagelsen. Hvis de ikke var enige heri, skulle de have henvendt sig til en anden forretning.

46. Sammenfattende følger det af samtlige ovenstående betragtninger, at sagsbehandlingsaktiviteterne med henblik på tilbagebetaling af de beløb, der er betalt som forskud på moms, for at gennemføre fritagelsen for de omhandlede leveringer af varer efter min opfattelse ikke i det foreliggende tilfælde udgør en specifik og selvstændig levering af en ydelse, der er afgiftspligtig i henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c).

[17] – Jf. tredje afsnit i den del, der har overskriften »Le recours au principal« på s. 9 i den franske oversættelse af anmodningen om præjudiciel afgørelse.

[18] – Dom af 21.2.2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 21), og af 20.10.1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, præmis 25).

[19] – Jf. fjerde afsnit i den del, der har overskriften »Décision de l'autorité fiscale de premier degré« på s. 6 i den franske version af anmodningen om præjudiciel afgørelse.

3. Subsidiært om karakteren af en underordnet sekundær ydelse

47. Såfremt Domstolen måtte finde, at sagsbehandlingsaktiviteterne vedrørende tilbagebetaling af de beløb, der er betalt som forskud på moms, udgør en selvstændig tjenesteydelse, er der efter min opfattelse under alle omstændigheder tale om en sekundær ydelse, der ikke er uafhængig af hovedydelsen, dvs. leveringen af de afgiftsfritagne varer, hvis afgiftsmæssige behandling, dvs. fritagelsesordningen, den følgelig deler.

48. I sin faste praksis tager Domstolen udgangspunkt i, at hver enkelt ydelse i momsmæssig henseende som hovedregel skal anses for en særskilt og uafhængig ydelse. Princippet om den enkelte ydelses selvstændighed er imidlertid ikke absolut. Ifølge retspraksis kan dette princip fraviges, når en ydelse blot er en sekundær ydelse, der ikke er selvstændig, til en hovedydelse [20].

49. Under visse omstændigheder skal en række ydelser, der formelt set er særskilte og kan leveres enkeltvis, og som derudover kan danne grundlag for særskilt afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, således anses for en enkelt transaktion, når de ikke er uafhængige af hinanden. Dette er navnlig 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 [21].

50. Domstolen har i sin praksis udviklet visse indicier med henblik på at afgøre, om der foreligger en underordnet sekundær ydelse.

51. For det første har underordnede sekundære ydelser typisk ikke nogen selvstændig økonomisk interesse for modtageren af hovedydelsen. De tjener økonomisk set kun til at afrunde og supplere hovedydelsen og optræder derfor normalt sammen med denne [22]. Deres økonomiske formål kan set fra gennemsnitsforbrugerens synspunkt kun realiseres i kombination med hovedydelsen. En ydelse skal således anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den for kunderne ikke udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser [23].

52. Dette kriterium er opfyldt i det foreliggende tilfælde. Som det fremgår af punkt 38 og 39 i dette forslag til afgørelse, har købere, der ikke er bosiddende i Unionen, en økonomisk interesse i sagsbehandlingen i forbindelse med tilbagebetaling af de beløb, der er betalt som forskud på moms, som ikke er selvstændig i forhold til hovedydelsen, der består i levering af varer bestemt til udførsel, hvilket er fritaget for moms. Fritagelsen og dermed udøvelsen af de aktiviteter, der har til formål at gennemføre denne fritagelse, afhænger direkte af de nævnte leveringer. Uden leveringer og dermed uden fritagelse ville der ikke være nogen behandling af disse sager og omvendt. De økonomiske interesser i leveringerne og i sagsbehandlingen er således indbyrdes afhængige.

[20] – Jf. bl.a. dom af 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis). Jf. ligeledes mit forslag til afgørelse Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 16 ff. med andre henvisninger til retspraksis).

[21] – Jf. bl.a. dom af 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, præmis 36 og 37 og den deri nævnte retspraksis).

[22] – Jf. herom mit forslag til afgørelse Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 41 og den deri nævnte retspraksis).

[23] – Jf. bl.a. dom af 18.4.2024, Companhia União de Crédito Popular (C-89/23, EU:C:2024:333, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis), og af 4.5.2023, Finanzamt X (Udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet) (C-516/21, EU:C:2023:372, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

53. For det andet tager Domstolen hensyn til den respektive værdi af hovedydelserne og de sekundære ydelser, idet sidstnævnte normalt har en ubetydelig værdi i forhold til den første ydelse [24].

54. I det foreliggende tilfælde svarer det beløb, som Határ Diszkont har opkrævet som administrationsgebyr, til 15% af de beløb, der er betalt som forskud på moms, der, som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, er fastsat til 27%. Værdien af ydelsen (hvis den har en værdi), der består i behandling af sager om tilbagebetaling af de nævnte beløb, svarer således til 4,05% af prisen på leveringerne og kan derfor anses for marginal i forhold til hovedydelsens værdi.

55. Hvad angår den omstændighed, som Kommissionen har fremhævet i sit indlæg, at anmodningen om tilbagebetaling af de beløb, der er betalt som forskud på moms, eventuelt kan indgives gennem en agent, som har fået overdraget sagsbehandlingen, og at ydelsen således også kan leveres af en tredjemand, som er uafhængig af den erhvervsdrivende, der har leveret varerne, er denne omstændighed ikke relevant. Det fremgår således af retspraksis, at den omstændighed, at den underordnede sekundære ydelse i princippet også kan leveres af en tredjemand ikke er til hinder for, at der er tale om en underordnet sekundær ydelse [25]. Endvidere leveres den underordnede sekundære ydelse altid af den samme erhvervsdrivende, som leverer hovedydelsen. Dette er uløseligt forbundet med den omhandlede ydelses sekundære karakter. Hvis den samme ydelse blev leveret af tredjemand som en selvstændig ydelse og dermed ikke som en sekundær ydelse, ville den således være afgiftspligtig. Som eksempel kan nævnes transportomkostninger: Hvis sælgeren selv transporterer varen (f.eks. en bog), er der tale om en sekundær ydelse (afgiftspligtig efter den nedsatte sats). Hvis køberen derimod anmoder en tredjemand om at transportere varen (bogen), vil der være tale om en selvstændig tjenesteydelse (afgiftspligtig efter den normale sats).

56. Endelig tilsigter den fritagelse, der finder anvendelse på levering af varer, dvs. den, der er fastsat i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), inden for den internationale handel at overholde princippet om, at beskatningen af de pågældende varer skal ske på deres bestemmelsessted, og således sikre, at den pågældende transaktion udelukkende beskattes på det sted, hvor de pågældende varer vil blive forbrugt [26]. Da moms er en afgift på forbrug inden for afgiftsområdet, og de udførte varer vil blive forbrugt uden for afgiftsområdet, bør afgiften ikke pålægges leveringer af sådanne varer. Dermed undgår man dobbeltbeskatning [27], og varer, der er produceret i Unionen og eksporteret til lande uden for Unionen, lider ikke en konkurrencemæssig ulempe som følge af dobbeltbeskatning.

57. En fortolkning af momsdirektivet, der gør det muligt at anse ydelserne med henblik på tilbagebetaling af de beløb, der er betalt som forskud på moms i henhold til ovennævnte fritagelse, som afgiftspligtige, vil imidlertid være i strid med disse formål. Ved at opkræve moms af en sekundær ydelse, som er nødvendig for at opnå tilbagebetaling af disse beløb i henhold til den nævnte fritagelse, bringes eksportens afgiftsneutralitet nemlig i fare.

[24] – Jf. mit forslag til afgørelse Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 39 og den deri nævnte retspraksis).

[25] – Jf. mit forslag til afgørelse Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punkt 43 og den deri nævnte retspraksis).

[26] – Dom af 17.10.2019, Unitel (C-653/18, EU:C:2019:876, præmis 20), og af 17.12.2020, BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:1045, præmis 50).

[27] – Generaladvokat Campos Sánchez-Bordonas forslag til afgørelse BAKATI PLUS (C-656/19, EU:C:2020:599, punkt 66 og den deri nævnte retspraksis).

4. Fritagelsen i henhold til momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e)

58. Mere subsidiært vil jeg behandle spørgsmålet om anvendelsen af fritagelsen i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), som den forelæggende ret har henvist til.

59. I henhold til momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e), som findes i kapitel 6 i direktivets afsnit IX, skal medlemsstaterne fritage »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 [momsdirektivets] artikel 61 eller artikel 157, stk. 1, litra a)« for moms.

60. Det følger af bestemmelsens ordlyd, at med undtagelse af de fritagelser vedrørende virksomhed af almen interesse, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 132, og fritagelserne til fordel for en række forskellige former for virksomhed, der er omfattet af samme direktivs artikel 135, fritager den omhandlede bestemmelse tjenesteydelser, herunder transportydelser og dertil knyttede transaktioner, som er direkte knyttet til udførsel eller indførsel af varer, *der er omfattet af momsdirektivets artikel 61 eller artikel 157, stk. 1, litra a).*

61. De varer, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 61, er varer, der ikke er i fri omsætning, men som er anbragt på et toldoplag eller lignende [28], eller som er i fri omsætning, men er omfattet af proceduren for intern EU-forsendelse, er omfattet af proceduren for midlertidig indførsel med fuldstændig fritagelse for importafgifter eller er omfattet af proceduren for ekstern forsendelse. Samme direktivs artikel 157, stk. 1, litra a), vedrører varer, der er bestemt til at skulle henføres under en anden oplagsprocedure end toldoplag eller lignende.

62. Det må imidlertid konstateres, at intet i sagsakterne viser, at de varer, der er blevet udført i det foreliggende tilfælde, er omfattet af en af de situationer, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra e). Det følger heraf, at denne bestemmelse ikke finder anvendelse i den foreliggende sag [29].

5. Delkonklusion

63. Som konklusion foreslår jeg, at det første præjudicielle spørgsmål besvares således: Momsdirektivets artikel 1, stk. 2, og artikel 2, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at sagsbehandlingsaktiviteter, som en sælger udfører med henblik på tilbagebetaling af beløb, der er betalt som forskud på moms af købere, som ikke er hjemmehørende i Unionen, i forbindelse med momsfritagne transaktioner vedrørende leveringer af varer, som efterfølgende udføres af disse købere, ikke udgør en tjenesteydelse, der er specifik og selvstændig i forhold til de nævnte leveringer. Følgelig er disse aktiviteter ikke afgiftspligtige i henhold til dette direktiv, eftersom de blot er udtryk for gennemførelse af fritagelsen og ikke er udtryk for udøvelse af en specifik økonomisk virksomhed, der kan adskilles fra leveringen af varerne.

[28] – Direktivets artikel 61 indeholder en udtrykkelig henvisning til momsdirektivets artikel 156.

[29] – Jeg nævner i denne forbindelse, at dom af 8.11.2018, Cartrans Spedition (C-495/17, EU:C:2018:887), som den forelæggende ret har henvist til i forelæggelsesafgørelsen, vedrørte varer under proceduren for ekstern forsendelse.

B. Det andet, det tredje og det fjerde præjudicielle spørgsmål

64. Henset til mit forslag til besvarelse af det første præjudicielle spørgsmål er det ufornødent at besvare det andet, det tredje og det fjerde præjudicielle spørgsmål. Jeg vil dog subsidiært i det følgende kort redegøre for mine betragtninger vedrørende disse spørgsmål.

1. Det andet præjudicielle spørgsmål

65. Med det andet præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret for det tilfælde, at den omhandlede sagsbehandlingsaktivitet udgør en afgiftspligtig tjenesteydelse, oplyst, om en sådan tjenesteydelse skal anses for at være fritaget i henhold til momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra d).

66. I henhold til denne bestemmelse fritager medlemsstaterne transaktioner vedrørende bl.a. »anbringelse af midler, løbende konti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre handelsdokumenter«.

67. Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt denne bestemmelse finder anvendelse, for så vidt som købere, der ikke har bopæl i Unionen, og som har fået leveret varer, i henhold til loven har en fordring mod Határ Diszkont på kontant tilbagebetaling af de beløb, der er betalt som forskud på moms, og om administrationsgebyrerne er forbundet med denne fordring.

68. I det foreliggende tilfælde har der ikke fundet nogen finansiel transaktion sted, der kan begrunde anvendelsen af den omhandlede bestemmelse [30]. Határ Diszkont ydede navnlig ikke lån til ikke-hjemmehørende købere. Selskabet opkrævede blot de beløb, der svarede til momsen af de pågældende køb, hvilke beløb det skulle have betalt til statskassen, hvis fritagelsen ikke var blevet gennemført. Dette skete i forventning om, at de ikke-hjemmehørende købere ville fremlægge dokumentation, som beviste, at de materielle betingelser for fritagelsen faktisk var opfyldt. Efter fremlæggelsen af den relevante dokumentation, og da det stod klart, at der ikke skulle betales moms af disse transaktioner på grund af fritagelsen, tilbagebetalte selskabet de tilsvarende beløb til den ikke-hjemmehørende køber.

69. Det følger heraf, at den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra d), under alle omstændigheder ikke finder anvendelse i det foreliggende tilfælde.

2. Det tredje præjudicielle spørgsmål

70. Med det tredje præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige – for det tilfælde, at det første og det andet spørgsmål besvares benægtende – oplyst, om princippet om beskyttelse af den berettigede forventning er til hinder for, at skatte- og afgiftsmyndigheden kan lægge moms på visse transaktioner, som vedrører en tidligere periode, i tre situationer: For det første i det tilfælde, hvor denne myndighed i flere år og i forbindelse med flere skatterevisioner har kontrolleret og accepteret den afgiftspligtige persons momsangivelser uden at anfægte kvalifikationen af disse transaktioner som transaktioner fritaget for moms; for det andet i det tilfælde, hvor den ikke underrettede den afgiftspligtige person om ændringen af den gældende nationale lovgivning, som i sin affattelse forud for lovændringen udtrykkeligt nævnte de omhandlede transaktioner blandt de fritagne tjenesteydelser; og for det tredje henviser

[30] – Jf. i denne forbindelse dom af 17.12.2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

forelæggelseskendelsen til, at Határ Diszkont under den omhandlede skatterevision i 2020 anmodede om en udtalelse fra skatte- og afgiftsmyndigheden [31]. Határ Diszkont modtog et svar, hvorefter gebyrerne for den omhandlede sagsbehandling skulle betragtes som gebyrer, som var accessoriske i forhold til en leverance af momsfritagne varer, og at de som sådan delte skæbne med hovedydelsen for så vidt angik momsfritagelsesordningen.

71. Ifølge Domstolens praksis er princippet om beskyttelse af den berettigede forventning et af Unionens grundprincipper [32]. Domstolen har præciseret, at nævnte princip gælder for enhver retsundergiven, hos hvem en administrativ myndighed har skabt begrundede forventninger på baggrund af præcise løfter, som myndigheden har afgivet til den pågældende [33]. Princippet forudsætter endvidere, at de administrative myndighedernes handlemåde har skabt en rimelig forventning hos den forudseende og påpasselige erhvervsdrivende [34].

72. For det første er der spørgsmålet om, hvorvidt den omstændighed, at kvalificeringen af sagsbehandlingsaktiviteterne med tilbagebetaling af beløb, der er betalt som forskud på moms, som momsfritagne transaktioner ikke blev anfægtet under flere afgiftskontroller, er foreneligt med princippet om beskyttelse af den berettigede forventning.

73. Det fremgår af retspraksis, at den nationale skatte- og afgiftsmyndigheds blotte accept – selv gennem flere år – af momsangivelser, som ikke omfatter beløbene vedrørende visse transaktioner, ikke indebærer, at der er givet en præcis forsikring fra denne myndighed om, at der ikke vil blive opkrævet moms af disse transaktioner, og kan derfor ikke skabe en berettiget forventning herom [35]. Tilsvarende vil den blotte accept genne flere år af en afgiftspligtigs momsangivelser, uden at kvalificeringen af disse transaktioner som momsfritagne transaktioner er blevet anfægtet under flere afgiftskontroller, efter min opfattelse i princippet heller ikke udgøre en præcis forsikring. En sådan accept kan derfor ikke skabe en berettiget forventning hos en normalt forudseende og påpasselig erhvervsdrivende om, at disse transaktioner er fritaget for afgift [36].

74. I det foreliggende tilfælde fremgår det ikke desto mindre af forelæggelsesafgørelsen, at referaterne af afgiftskontrollerne »klart bevidner«, at »skatte- og afgiftsmyndigheden i årevis var af den opfattelse, at [Határ Diszkont] lovligt udstedte momsfritagne fakturaer for sagsbehandlingsydelsen«. Den forelæggende ret har imidlertid ikke givet andre præciseringer i denne henseende. Det tilkommer således den forelæggende ret at efterprøve, om de nævnte referater indeholder »præcise løfter« i henhold til Domstolens ovennævnte praksis med hensyn til den afgiftsmæssige behandling af den omhandlede sagsbehandlingsydelse, således at en sådan ydelse – hvilket ikke er tilfældet – bør accepteres i det foreliggende tilfælde [37].

[31] – Jf. punkt 20 i dette forslag til afgørelse.

[32] – Jf. dom af 07.06.2005 VEMW m.fl. (C-17/03, EU:C:2005:362, præmis 73 og den deri nævnte retspraksis), og af 14.3.2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

[33] – Jf. bl.a. dom 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).

[34] – Jf. i denne henseende mit forslag til afgørelse BALTIC CONTAINER TERMINAL (C-376/23, EU:C:2024:616, punkt 68 og den deri nævnte retspraksis).

[35] – Dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 92).

[36] – Jf. i denne retning også 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).

[37] – Jeg skal i denne forbindelse påpege, at det ikke er udelukket, at en skatte- og afgiftsmyndigheds praksis vedrørende den afgiftsmæssige behandling af visse transaktioner i visse særlige situationer kan give anledning til en berettiget forventning hos en erhvervsdrivende med hensyn til denne behandling, således at en praksisændring med tilbagevirkende kraft, der er baseret på en ændret opfattelse hos denne myndighed, kan vise sig at være problematisk. Henset til den besvarelse af det første præjudicielle spørgsmål, som jeg foreslår, finder jeg det imidlertid ikke nødvendigt her at behandle det vanskelige spørgsmål om, hvad der udgør en »præcis forsikring« fra skatte- og afgiftsmyndighederne i forbindelse med kontrol af afgift i tidligere afgiftsperioder.

75. Hvad for det andet angår den manglende oplysning om ændringen af den gældende nationale lovgivning kan jeg ikke se, hvordan en sådan eventuel undladelse kan udgøre en »præcis forsikring«, der kan skabe en berettiget forventning som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i punkt 71 i dette forslag til afgørelse. Der synes i øvrigt ikke at eksistere nogen forpligtelse for skatte- og afgiftsmyndighederne til at oplyse de afgiftspligtige om ændringer i afgiftslovgivningen, som normalt forudseende og påpasselige erhvervsdrivende bør have kendskab til.

76. For det tredje kan den oplysning, som skatte- og afgiftsmyndigheden har givet som svar på Határ Diszkonts forespørgsel, efter min opfattelse heller ikke i det foreliggende tilfælde kvalificeres som en »præcis forsikring«, der giver anledning til en berettiget forventning. Som den forelæggende ret selv har anført, blev dette svar – der i øvrigt var af karakter – fremsendt under afgiftskontrollen (og som følge af denne kontrol). En sådan »efterfølgende«, ikke-bindende oplysning kan således ikke have haft konsekvenser for de momsangivelser, der var genstand for afgiftskontrollen.

3. Det fjerde præjudicielle spørgsmål

77. I forbindelse med det fjerde præjudicielle spørgsmål er den forelæggende ret i tvivl om fortolkningen af momsdirektivets artikel 73 og 78 for så vidt angår det afgiftsgrundlag, der skal tages i betragtning i den foreliggende sag, og metoden til beregning af momsen. Navnlig er den forelæggende ret, henset til Domstolens praksis, i tvivl om skatte- og afgiftsmyndighedens tilgang, der i det foreliggende tilfælde består i at betragte administrationsgebyret som et nettobeløb og ikke som et bruttobeløb inklusive moms. Dette spørgsmål skal kun besvares, hvis de tre første spørgsmål besvares benægtende, og den nævnte sagsbehandlingsaktivitet anses for en afgiftspligtig tjenesteydelse, der ikke er fritaget.

78. I denne henseende gør jeg opmærksom på, at afgiftsgrundlaget i henhold til momsdirektivets artikel 73 omfatter »den samlede modværdi«, som tjenesteyderen modtager eller vil modtage. Modværdien svarer til den aftalte pris, som kunden skal betale for tjenesteydelsen. Dette direktivs artikel 78, litra a), præciserer dernæst, at alle skatter og afgifter med undtagelse af selve momsen ligeledes skal medregnes i afgiftsgrundlaget. Den relevante afgiftssats anvendes herefter på dette afgiftsgrundlag (momsdirektivets artikel 93). I nævnte direktivs artikel 1, stk. 2, anføres det endnu tydeligere, at ved enhver transaktion svares en moms, der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af afgiftsbeløbet [38].

79. Dette medfører, at for enhver modværdi som omhandlet i momsdirektivets artikel 73 skal der ved fastsættelsen af afgiftsgrundlaget ske en beregning i henhold til dette direktivs artikel 78, litra a), af momsen, som skal betales i henhold til loven [39].

[38] – Jf. mit forslag til afgørelse Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mulighed for berigtigelse i tilfælde af fejlagtig afgift) (C-606/22, EU:C:2023:893, punkt 29).

[39] – Jf. mit forslag til afgørelse Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mulighed for berigtigelse i tilfælde af fejlagtig afgift) (C-606/22, EU:C:2023:893, punkt 30).

80. Det følger af alle disse betragtninger, at enhver aftalt (brutto-)pris altid omfatter moms med det ved lov fastsatte (korrekte) beløb, uden at spørgsmålet om, hvorvidt aftaleparterne havde kendskab til dette korrekte beløb, er relevant for den afgift, der tilkommer afgiftskreditor [40].

81. Domstolen har således 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 [41].

82. Såfremt den omhandlede sagsbehandlingsaktivitet skal anses for en tjenesteydelse, der er afgiftspligtig og ikke er fritaget for afgift – hvilket ikke er tilfældet – skal den aftalte pris i det foreliggende tilfælde, dvs. 15% af de beløb, der er betalt som forskud på moms, der efterfølgende tilbagebetales, anses for en bruttopris, der allerede omfatter moms. Det afgiftsgrundlag, som momssatsen derefter skal anvendes på, skal beregnes i overensstemmelse hermed. 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, er ikke relevant i denne henseende.

VI. Forslag til afgørelse

83. På baggrund af samtlige ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen træffer følgende afgørelse:

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

skal fortolkes således, at

sagsbehandlingsaktiviteter, som en sælger udfører med henblik på tilbagebetaling af beløb, der er betalt som forskud på moms af købere, som ikke er hjemmehørende i Unionen, i forbindelse med momsfritagne transaktioner vedrørende leveringer af varer, som efterfølgende udføres af disse købere, ikke udgør en tjenesteydelse, der er specifik og selvstændig i forhold til de nævnte leveringer. Følgelig er disse aktiviteter ikke afgiftspligtige i henhold til dette direktiv, eftersom de blot er udtryk for gennemførelse af fritagelsen og ikke er udtryk for udøvelse af en specifik økonomisk virksomhed, der kan adskilles fra leveringen af varerne.«

[40] – Jf. mit forslag til afgørelse Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Mulighed for berigtigelse i tilfælde af fejlagtig afgift) (C-606/22, EU:C:2023:893, punkt 32). Jf. også 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 og den deri nævnte retspraksis).

[41] – 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).