Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

17. december 2020*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – fritagelse ved udførsel – artikel 146, stk. 1, litra b) – varer, der forsendes eller transporteres uden for Den Europæiske Union af en køber, som ikke er etableret på den pågældende medlemsstats område – artikel 147 – »varer, der medbringes i den rejsendes personlige bagage« af rejsende, der ikke er etableret i Unionen – begreb – varer, der faktisk har forladt Unionens område – bevis – afslag på fritagelse ved udførsel – princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet – momssvig«

I sag C-656/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Szeged, Ungarn) ved afgørelse af 22. august 2019, indgået til Domstolen den 4. september 2019, i sagen

BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft.

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Regan, og dommerne M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos og I. Jarukaitis (refererende dommer),

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. ved ügyvédek A. Hajós, A.I. Dobos og L. Horváth,

– den ungarske regering ved M.Z. Fehér og G. Koós, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved L. Havas, L. Lozano Palacios og F. Clotuche-Duvieusart, som befuldmægtigede,

* Processprog: ungarsk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 16. juli 2020,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 146 og 147 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) samt princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. (herefter »Bakati«) og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direktoratet for klager for den nationale told- og skattemyndighed, Ungarn) (herefter »klagedirektoratet«) vedrørende en afgørelse om afslag på fritagelse for merværdiafgift (moms) for varer, der medbringes i den rejsendes personlige bagage.

3 Siden den 1. april 2020 har sagen været omfattet af kompetencen hos Szegedi Törvényszék (retten i første instans i Szeged, Ungarn), hvilket denne ret har informeret Domstolen om, uden dog at trække de spørgsmål, som Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Szeged, Ungarn) havde forelagt, tilbage.

Retsforskrifter

EU-retten

Momsdirektivet

4 Momsdirektivets artikel 14, stk. 1, bestemmer:

»Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

5 Afsnit IX i dette direktiv omhandler afgiftsfritagelser. Kapitel 1 i dette afsnit udgøres alene af nævnte direktivs artikel 131, som fastsætter:

»De i kapitel 2-9 omhandlede fritagelser finder anvendelse med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser og på betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug.«

6 Kapitel 6 i dette afsnit IX har overskriften »Fritagelse ved udførsel« og indeholder samme direktivs artikel 146 og 147. Direktivets artikel 146, stk. 1, litra b), 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 Fællesskabet, 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.«

7 Momsdirektivets artikel 147 præciserer:

»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) den rejsende er ikke etableret i Fællesskabet

b) varerne transporteres ud af Fællesskabet inden udgangen af den tredje måned efter leveringsmåneden

c) den samlede værdi af leveringen, inkl. moms, overstiger 175 EUR eller det hertil svarende beløb i national valuta, […]

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. I så fald forstås der ved »bopæl eller sædvanligt opholdssted« det sted, der er angivet som sådant på passet, identitetskortet eller ethvert andet dokument, som den medlemsstat, hvori leveringen foretages, anerkender som identitetspapir.

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

[…]«

8 Dette direktivs afsnit XI omhandler »Afgiftspligtige personers og visse ikke-afgiftspligtige personers forpligtelser«. Kapitel 7 i dette afsnit XI med overskriften »Diverse bestemmelser« indeholder direktivets artikel 273, som i stk. 1 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

Delegeret forordning (EU) 2015/2446

9 Kommissionens delegerede forordning (EU) 2015/2446 af 28. juli 2015 til supplering af Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 med nærmere regler angående visse bestemmelser i EU-toldkodeksen (EUT 2015, L 343, s. 1) indeholder i artikel 1 definitioner med henblik på anvendelsen af denne delegerede forordning.

10 Ifølge denne artikel 1, nr. 5), omfatter begrebet »bagage« »alle varer, som en fysisk person medbringer på en rejse, uanset på hvilken måde«.

Ungarsk ret

11 Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (lov CXXVII af 2007 om merværdiafgift, herefter »momsloven«) bestemmer i § 98:

»(1) Levering af varer, der sendes med posten eller transporteres fra landet til et land uden for Fællesskabet, er fritaget for afgift, forudsat forsendelsen eller transporten:

[…]

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.

(2) Stk. 1 finder anvendelse, hvis følgende betingelser er opfyldt:

a) Den myndighed, der har ladet varerne forlade Fællesskabets område, skal have certificeret, at de har forladt det pågældende område på tidspunktet for leveringen eller senest inden for en frist på 90 dage efter det tidspunkt, hvor leveringen fandt sted […]

[…]

(3) Stk. 1, litra b), kan med forbehold af §§ 99 og 100 finde anvendelse, når køberen i denne sammenhæng ikke er etableret i Ungarn eller i mangel af et forretningssted i Ungarn ikke har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted i Ungarn.

[…]«

12 Momslovens § 99 er affattet således:

»(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) Værdien af leveringen inklusive afgift overstiger et beløb svarende til 175 EUR.

b) Den udenlandske rejsende godtgør sin status ved hjælp af rejsedokumenter eller andre dokumenter, der er udstedt af de myndigheder, der er anerkendt som kompetente i Ungarn, og som tjener til at identificere den pågældende […].

c) Myndigheden på det udgangstoldsted, hvorfra varerne forlader Fællesskabets område, attesterer, at varerne har forladt området ved at påføre den blanket, som de statslige afgiftsmyndigheder har udstedt til dette formål […], en påtegning og et stempel, efter samtidig at have fået forelagt varerne og originalen af den faktura, der bekræfter leveringen af varerne.

(2) For at kunne omfattes af fritagelsen, skal sælgeren af varerne i tillæg til udstedelse af en faktura udfylde en formular til ansøgning om tilbagebetaling af afgiften på begæring af den udenlandske rejsende. […] Formularen til ansøgning om tilbagebetaling af afgiften udfærdiges af sælgeren af varerne i tre eksemplarer, som udleverer de to første eksemplarer til den rejsende og opbevarer det tredje eksemplar sammen med sine egne regnskabsbilag.

(3) Når toldmyndigheden attesterer varernes udførsel, jf. stk. 1, litra c), modtager den fra den rejsende det andet eksemplar af formularen 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 formularen 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.

[…]

(6) For at opnå tilbagebetaling af afgiften skal den udenlandske rejsende eller dennes repræsentant:

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

b) fremvise originalen af den faktura, der bekræfter leveringen af varerne, for sælgeren af varerne.

[…]

(9) Såfremt afgiften er faktureret i medfør af stk. 4, litra b), og sælgeren af varerne tidligere har afregnet og angivet den som afgift, der skal betales, har han ret […] til, fra den afgift, som skal betales, […] at fratrække det tilbagebetalte afgiftsbeløb, forudsat at dette beløb er særskilt angivet i vedkommendes regnskabsbilag.

[…]«

13 Momslovens § 259, nr. 10, definerer begrebet »udenlandsk rejsende« som »en fysisk person, der hverken er statsborger i en […] medlemsstat[…] eller har ret til ophold i en […] medlemsstat […], samt en person, der er statsborger i en […] medlemsstat […], men som er bosat uden for Fællesskabets område«.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 Indtil april 2015 drev Bakati virksomhed med engroshandel med prydplanter. Efterfølgende gik Bakati over til at drive detailhandel. Fra 2015 øgedes Bakatis årsomsætning væsentligt fra 50 mio. ungarske forint (HUF) (ca. 140 000 EUR) til 1 mia. HUF (ca. 2 784 000 EUR). I 2016 bestod Bakatis virksomhed i, for 95%'s vedkommende, leveringer til 20 privatpersoner tilhørende 3 familier, af store mængder fødevarer, kosmetikprodukter og rengøringsmidler. Disse indkøb blev foretaget pr. telefon og fandt sted flere hundrede gange.

15 De pågældende varer blev transporteret på Bakatis regning fra dette selskabs lager beliggende i Szeged (Ungarn) til et lager lejet af køberne i Tompa (Ungarn) tæt på den serbisk-ungarske grænse, hvor fakturaerne og formularerne til ansøgning om tilbagebetaling af moms for udenlandske rejsende, som Bakati havde udstedt og udfærdiget på grundlag af de oplysninger, som disse købere har opgivet, blev udleveret sammen med de pågældende varer mod betaling af købsprisen. De nævnte købere transporterede herefter disse varer til Serbien ved individuel biltransport som personlig bagage. Køberne omfattedes for disse varer af momsfritagelsen for varer, der medbringes i den udenlandske rejsendes personlige bagage, ved returnering til Bakati af det eksemplar af formularen til ansøgning om tilbagebetaling af moms påtegnet af udgangstoldstedet, med angivelse af, at varerne havde forladt Den Europæiske Unions område ved Tompa. Ved modtagelse af denne formular tilbagebetalte Bakati dem den moms, som de havde betalt i forbindelse med købet.

16 I momsangivelserne for 2016 og i henhold til momslovens § 99, stk. 9, angav Bakati som det beløb, der skulle fradrages den afgift, der skulle betales, den til disse købere tilbagebetalte moms, for et samlet beløb på 339 788 000 HUF (ca. 946 000 EUR).

17 Ved en skatte- og afgiftskontrol fastslog Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Adó- és Vámigazgatósága (told- og skattedirektoratet i provinsen Csongrád, Ungarn), at de pågældende køb faldt uden for købernes personlige eller familiemæssige brug, og at de var blevet foretaget med henblik på videresalg af de købte varer. Ifølge denne myndighed udelukkede dette, at disse varer kunne udgøre personlig bagage som omhandlet i den gældende lovgivning. Nævnte myndighed fandt ligeledes, at Bakati ikke kunne omfattes af momsfritagelsen i forbindelse med udførsel, idet dette selskab ikke havde indledt toldprocedure for udførsel af nævnte varer og ikke var i besiddelse af de nødvendige dokumenter med henblik herpå. Ved afgørelse af 27. juni 2018 afkrævede den Bakati betaling af en momsdifference på 340 598 000 HUF (ca. 948 200 EUR) med tillæg af en afgiftsbøde på 163 261 000 HUF (ca. 454 500 EUR) og 7 184 000 HUF (ca. 20 000 EUR) i morarenter.

18 Idet denne afgørelse blev opretholdt ved afgørelse fra klagedirektoratet af 31. oktober 2018, har Bakati indbragt sagen for Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Szeged) med påstand om annullation af denne sidstnævnte afgørelse.

19 Til støtte herfor har Bakati bl.a. gjort gældende, at i mangel af en definition af begreberne »personlige bagage« eller »rejse« i skatte- og afgiftslovgivningen kan toldmyndigheden ikke nægte at give påtegning af en formular for varer, der har forladt det ungarske område, alene med den begrundelse, at det må antages, at køberne har til hensigt at videresælge dem. Desuden havde Bakati ikke haft nogen hensigt om at omgå afgiften, eftersom selskabet i medfør af momslovens § 98 havde ret til momsfritagelse for udførsel. Endvidere kan den skatte- og afgiftsmæssige behandling af de pågældende transaktioner ikke afhænge af toldreglerne, og formålet med afgiftsfritagelse for udførsel blev overholdt, idet de pågældende varer faktisk havde forladt Unionens område.

20 Klagedirektoratet har nedlagt påstand om frifindelse.

21 Den forelæggende ret har fremhævet, at Bakati uden tvivl vidste, at køberne ikke købte de pågældende varer til deres personlige eller familiemæssige brug, men med henblik på at videresælge dem på det serbiske marked, og at medlemmerne af de tre familier deltog i de pågældende transaktioner, for at modværdien af hver enkelt levering ikke ville overstige et bestemt beløb, hvorved grænseovergangen for varer mellem Ungarn og Serbien lettedes. Den har præciseret, at det er ubestridt, at de pågældende varer hver gang har forladt det ungarske område.

22 Hvad angår sagens realitet har den forelæggende ret indledningsvis anført, at i henhold til en dom fra Kúria (øverste domstol, Ungarn) af 8. december 2016, som danner grundlag for afgørelsen fra klagedirektoratet, skal det, under omstændigheder, som svarer til omstændighederne i den for den forelæggende ret verserende sag, indledningsvis undersøges, om betingelserne for anvendelse af momslovens § 99 er opfyldt. Ifølge denne dom anses kun varer, som en rejsende køber til eget behov eller som gave, for omfattet af begrebet »bagage«, og følgelig tillader denne § 99 ikke, at varer udføres som bagage, hvis varernes kvantitet er på handelsmæssigt niveau. Idet der dog skal svares afgift af leveringen af en vare i den stat, hvor det endelige forbrug af denne vare finder sted, pålægger Kúria (øverste domstol) således skatte- og afgiftsmyndigheden, såfremt det er godtgjort, at de pågældende varer har forladt Unionens område, at undersøge, om en momsfritagelse fastsat i momslovens § 98 kan finde anvendelse.

23 Idet momslovens §§ 98 og 99 svarer til bestemmelserne i momsdirektivets artikel 146 og 147, ønsker den forelæggende ret for det første oplyst, hvordan begrebet »personlige bagage« i lyset af nævnte dom skal fortolkes. Den er af den opfattelse, at det må ske på grundlag af den almindelige betydning

af dette udtryk, og at formålet med udførslen er af afgørende betydning. Dette udelukker, at varer bestemt til videresalg kan omfattes af dette begreb. Da der imidlertid ikke foreligger praksis herom fra Domstolen, er det nødvendigt at forelægge Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse.

24 For det andet er denne ret af den opfattelse, at idet de pågældende købere ikke har ændret deres hensigt om at omfattes af momsfritagelsen for udenlandske rejsende, og idet der ikke foreligger en udførsel uden for Ungarn inden for rammerne af en ensartet toldprocedure, skal skatte- og afgiftsmyndigheden ikke omkvalificere de pågældende leveringer.

25 Idet Bakati vidste, at de pågældendes købers adfærd var svigagtig, og idet betingelserne for momsfritagelse for udenlandske rejsende ikke var opfyldt, havde dette selskab ifølge den forelæggende ret ikke grundlag for at udstede formularen til ansøgning om tilbagebetaling af moms for udenlandske rejsende. Spørgsmålet om, hvorvidt disse købere faktisk har omgået den serbiske skatte- og afgiftslovgivning, er uden betydning. Det er kun af betydning, at Bakati ved sin adfærd ifølge den forelæggende ret bevidst har lettet nævnte købers svigagtige adfærd og forsætligt har overtrådt kravene i momsloven og derved uretmæssigt reduceret sit afgiftsgrundlag på grundlag af tilbagebetaling af den afgift, for hvilken de udenlandske rejsende er fritaget.

26 Såfremt skatte- og afgiftsmyndighederne under sådanne omstændigheder var forpligtet til at indrømme momsfritagelse på et andet retsgrundlag end fritagelsesgrundlaget for udenlandske rejsende ved at omkvalificere de pågældende transaktioner, ville den adfærd i ond tro, som Bakati har udvist, være uden retlige følger. Dette er med til at give Bakati en ulovligt opnået konkurrencefordel, som tilsidesætter princippet om afgiftsneutralitet, og ville være i strid med medlemsstaternes forpligtelse i momsdirektivets artikel 273 til at træffe foranstaltninger til bekæmpelse af momssvig eller momsunddragelse. Resultatet af dom af 17. maj 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), hvoraf det følger, at det ikke er tilladt en afgiftspligtig person at vælge en momsfritagelse ved udløbet af den frist, der er fastsat herfor, vil i denne henseende kunne overføres.

27 Ved at overtræde de gældende formkrav har Bakati og de pågældende købere endvidere bevidst skjult deres reelle økonomiske aktiviteter for skatte-, afgifts- og toldmyndighederne. En sådan overtrædelse er til hinder for at fastslå, at de materielle betingelser for momsfritagelsen var opfyldt. Det af Bakati hævdede om, at toldmyndighedernes stempling af formularen til ansøgning om tilbagebetaling af moms for udenlandske rejsende kan begrunde anvendelsen af fritagelsen for levering til udførsel, er fejlagtigt. Momsfritagelsen for udenlandske rejsende vedrører nemlig en defineret kategori af personer, som er forskellig fra den, der er omfattet af fritagelsen ved udførsel, og det er nødvendigt at fastslå, om den pågældende køber har fradragsret.

28 På denne baggrund har Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Szeged) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er en medlemsstats praksis, hvorefter begrebet »personlig bagage«, som er fastlagt som en begrebsmæssig bestanddel af levering af varer til udenlandske rejsende, som er fritaget for merværdiafgift, sidestilles med begrebet personlige ejendele, som anvendes i Konventionen om toldlettelser for turisttrafik, undertegnet i New York den 4. juni 1954 [(*United Nations Treaty Series*, bind 276, s. 230)], og tillægsprotokollen hertil, og med begrebet »bagage« som defineret i artikel 1, nr. 5), i [delegeret forordning 2015/2446], forenelig med [momsdirektivets] artikel 147?

2) Såfremt det foregående spørgsmål besvares benægtende, hvordan skal begrebet »personlig bagage« i momsdirektivets artikel 147 da defineres i betragtning af, at dette direktiv ikke definerer det? Er den nationale praksis, hvorefter en medlemsstats afgiftsmyndigheder udelukkende tager »den almindelige betydning af ordene« i betragtning, forenelig med EU-rettens bestemmelser?

3) Skal momsdirektivets artikel 146 og 147 fortolkes således, at det, når en afgiftspligtig person ikke har ret til fritagelse for levering af varer til udenlandske rejsende i henhold til dette direktivs artikel 147, skal undersøges, om fritagelsen for levering af varer med henblik på udførsel i henhold til samme direktivs artikel 146 eventuelt finder anvendelse, selv når de toldformaliteter, der er fastlagt i EU-toldkodeksen og i den delegerede retsakt, ikke er blevet udført?

4) Hvis det foregående præjudicielle spørgsmål besvares således, at transaktionen, når fritagelsen for udenlandske rejsende ikke finder anvendelse, kan være omfattet af en momsfritagelse i forbindelse med udførsel, kan en juridisk transaktion da kvalificeres som en momsfritaget levering af varer med henblik på udførsel i modstrid med den hensigt, som kunden udtrykkeligt gav udtryk for, da denne afgav sin bestilling?

5) Såfremt det tredje og det fjerde præjudicielle spørgsmål besvares bekræftende, er en medlemsstats praksis, hvorefter afgiftsmyndigheden afviser at tilbagebetale en afgift, der fejlagtigt er blevet angivet og betalt for levering af varer til udenlandske rejsende, uden at kvalificere disse transaktioner som levering af varer med henblik på udførsel og uden at foretage den nødvendige korrektion, selv om det er ubestrideligt, at varerne forlod Ungarn som rejsendes bagage, i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor udstederen af fakturaerne ved leveringen af varerne vidste, at disse varer var blevet købt med henblik på videresalg, men at den udenlandske køber ikke desto mindre ønskede at føre dem ud af området under ordningen for udenlandske rejsende, og udstederen af fakturaerne dermed handlede i ond tro, idet den pågældende udleverede formularen til ansøgning om tilbagebetaling af den for denne ordning fastsatte afgift og tilbagebetalte den opkrævede [moms] i overensstemmelse med en fritagelse for udenlandske rejsende, forenelig med momsdirektivets artikel 146 og 147 og med det EU-retlige princip om afgiftsneutralitet og det EU-retlige proportionalitetsprincip?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

29 Det bemærkes indledningsvis, at Bakati har bestridt den forelæggende rets fremstilling af de faktiske omstændigheder med den begrundelse, at denne er ufuldstændig, ja endog forkert. Dette selskab har følgelig anmodet Domstolen om at besvare to supplerende spørgsmål, som det har formuleret i sine skriftlige indlæg, eller ex officio i forbindelse med besvarelsen af den forelæggende rets spørgsmål at tage hensyn til retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning, idet en hensyntagen hertil ifølge dette selskab under alle omstændigheder er nødvendig, henset til de faktiske omstændigheder, som Bakati har fremlagt, for at give denne ret et brugbart svar.

30 Det fremgår af Domstolens faste praksis, at i forbindelse med den i artikel 267 TEUF omhandlede procedure, som bygger på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, henhører enhver bedømmelse af sagens faktiske omstændigheder under den nationale rets kompetence. Domstolen har derfor alene kompetence til at træffe afgørelse vedrørende fortolkningen eller gyldigheden af en EU-retlig forskrift på grundlag af de faktiske omstændigheder, således som de er beskrevet af den nationale ret (dom af 21.7.2016, Argos Supply Trading, C-4/15, EU:C:2016:580, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

31 De supplerende faktiske omstændigheder, som Bakati har fremlagt, kan følgelig ikke tages i betragtning af Domstolen. Endvidere er der intet i de for Domstolen fremlagte sagsakter, ud over disse udsagn, der giver grundlag for at antage, at en sådan hensyntagen er nødvendig for at give den forelæggende ret et brugbart svar.

32 Inden for rammerne af samarbejdet mellem Domstolen og de nationale retter i henhold til artikel 267 TEUF tilkommer det endvidere udelukkende den nationale ret, for hvilken en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, på grundlag af de konkrete omstændigheder i den sag, der er indbragt for den, at vurdere såvel, om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Retten til at bestemme, hvilke spørgsmål der skal forelægges Domstolen, tilkommer således alene den nationale ret, og parterne i hovedsagen kan ikke ændre deres indhold (dom af 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

33 Hvis de supplerende spørgsmål, der er nævnt af parterne, blev besvaret, ville dette desuden være uforeneligt med Domstolens forpligtelse til at give medlemsstaternes regeringer samt andre berørte parter mulighed for at afgive indlæg i henhold til artikel 23 i statutten for Den Europæiske Unions Domstol, når henses til, at det i henhold til denne bestemmelse kun er forelæggelsesafgørelserne, der meddeles de pågældende parter (jf. i denne retning dom af 16.10.2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

34 Det følger heraf, at Domstolen ikke kan imødekomme Bakatis anmodning om, at Domstolen besvarer de supplerende spørgsmål, som dette selskab har stillet.

Det første og det andet spørgsmål

35 Med det første og det andet spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om fritagelsen i momsdirektivets artikel 147, stk. 1, for »varer, der medbringes i den rejsendes personlige bagage«, skal fortolkes således, at den omfatter varer, som en privatperson, som ikke er etableret i Unionen, bringer med sig uden for Unionen i handelsmæssigt øjemed med henblik på videresalg i en tredjestat.

36 Momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), fastsætter, at medlemsstaterne fritager 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 Unionen, 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.

37 Dette direktivs artikel 147, stk. 1, præciserer, at 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 den rejsende ikke er etableret i Unionen, når varerne transporteres ud af Unionen inden udgangen af den tredje måned efter leveringsmåneden, og når den samlede værdi af leveringen, inklusive moms, overstiger 175 EUR eller det hertil svarende beløb i national valuta, idet medlemsstaterne dog kan fritage en levering, hvis samlede værdi ligger under dette beløb.

38 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt fritagelsen for »varer, der medbringes i den rejsendes personlige bagage« som omhandlet i denne artikel 147, stk. 1, kan finde anvendelse på varer, der transporteres under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, bemærkes, at det følger af såvel kravene om en ensartet anvendelse af EU-retten som af lighedsprincippet, at en bestemmelse i EU-retten, som ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret med henblik på at fastlægge dens betydning og rækkevidde, normalt skal undergives en selvstændig og ensartet fortolkning i hele Unionen (dom af 18.10.2011, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis, og af 23.4.2020, Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

39 Endvidere skal fastlæggelsen af betydningen og rækkevidden af udtryk, som ikke er defineret i EU-retten, ske efter deres sædvanlige betydning i almindelig sprogbrug, idet der skal tages hensyn til den kontekst, hvori de anvendes, og de mål, der forfølges med den lovgivning, som de udgør en del af

(dom af 18.10.2011, Brüstle, C-34/10, EU:C:2011:669, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis, og af 23.4.2020, Associazione Avvocatura per i diritti LGBTI, C-507/18, EU:C:2020:289, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

40 Det bemærkes endvidere, at de fritagelser, der er fastsat i momsdirektivet, medmindre EU-lovgiver har overladt det til medlemsstaterne at definere visse udtryk, er selvstændige EU-retlige begreber, der skal placeres i den generelle sammenhæng i det fælles momssystem, som er indført ved dette direktiv (jf. i denne retning dom af 18.10.2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis, og af 7.3.2013, Wheels Common Investment Fund Trustees m.fl., C-424/11, EU:C:2013:144, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis).

41 Disse fritagelser skal desuden fortolkes indskrænkende, da de fraviger det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver levering af goder og af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (dom af 18.10.2007, Navicon, C-97/06, EU:C:2007:609, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis, og af 29.6.2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

42 Henset til disse forhold og i mangel af en henvisning til medlemsstaternes ret eller en relevant definition i momsdirektivet skal udtrykket »varer, der medbringes i den rejsendes personlige bagage« som omhandlet i dette direktivs artikel 147, stk. 1, fortolkes i overensstemmelse med dets sædvanlige betydning i almindelig sprogbrug, idet der skal tages hensyn til den kontekst, hvori det anvendes, og de mål, der forfølges med den lovgivning, som det udgør en del af.

43 I denne henseende skal det, henset til den tvivl, som den forelæggende ret har rejst i sit første spørgsmål og i anden del af det andet spørgsmål, indledningsvis for det første fastslås, at udtrykket »personlige bagage« som omhandlet i momsdirektivets artikel 147, stk. 1, ikke kan defineres ved en direkte anvendelse af begrebet »personlige ejendele«, som anvendes i Konventionen om toldlettelser for turisttrafik, undertegnet i New York den 4. juni 1954, og tillægsprotokollen hertil, hvori hverken Unionen eller blot alle medlemsstaterne i øvrigt er parter, idet en sådan anvendelse ikke er i overensstemmelse med Domstolens faste praksis, hvortil der henvises i nærværende doms præmis 38-40, og navnlig ikke med det forhold, at de fritagelser, der er fastsat i momsdirektivet, er selvstændige EU-retlige begreber. Henset til denne faste retspraksis kan udtrykket »personlig bagage« i øvrigt heller ikke fortolkes udelukkende under henvisning til »den almindelige betydning af ordene«.

44 For det andet kan der heller ikke ske sidestilling af dette udtryk og udtrykket »bagage«, således som det er defineret i artikel 1, nr. 5), i direktiv 2015/2446. I overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 40, skal de fritagelser, der er fastsat i momsdirektivet, nemlig placeres i den generelle sammenhæng i det fælles momssystem, som er indført ved dette direktiv. Endvidere er der mellem dette fælles system og Unionens ordning for opkrævning af told forskelle i opbygning, genstand og formål, som principielt udelukker, at udtryk vedrørende en fritagelse henhørende under nævnte fælles system defineres ved henvisning til de definitioner, der er fastsat i og med henblik på lovgivningen vedrørende Unionens ordning for opkrævning af told (jf. i denne retning dom af 21.2.2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 28).

45 Hvad angår fortolkningen af udtrykket »varer, der medbringes i den rejsendes personlige bagage« må det fastslås, at i dets sædvanlige betydning i almindelig sprogbrug omfatter dette udtryk varer, sædvanligvis små af størrelse eller i små mængder, som en fysisk person medbringer under en rejse, som vedkommende har brug for under denne rejse, og som er til privat brug eller dennes families brug. Sådanne varer, som vedkommende køber under denne rejse, kan ligeledes omfattes af dette udtryk.

46 Hvad angår den sammenhæng, hvori momsdirektivets artikel 147, stk. 1, indgår, bemærkes, at denne bestemmelse betinger anvendelsen af den fritagelse, som er fastsat i denne artikel, ikke alene af, at leveringen vedrører »varer, der medbringes i den rejsendes personlige bagage«, men ligeledes af

overholdelse af de kumulative betingelser, der er opregnet i denne bestemmelses første afsnit, litra a)-c), dvs. betingelserne om, at den rejsende ikke er etableret i Unionen, at varerne transporteres ud af Unionen inden udgangen af den tredje måned efter leveringsmåneden, og at den samlede værdi af leveringen, inklusive moms, i princippet overstiger 175 EUR eller det hertil svarende beløb i national valuta.

47 Denne artikel 147 præciserer i stk. 2, første afsnit, at der ved begrebet »rejsende, der ikke er etableret i [Unionen]« forstås »en rejsende, hvis bopæl eller sædvanlige opholdssted ikke er beliggende inden for [Unionen]«, og at begrebet »bopæl eller sædvanligt opholdssted« omfatter »det sted, der er angivet som sådant på passet, identitetskortet eller ethvert andet dokument, som den medlemsstat, hvori leveringen foretages, anerkender som identitetspapir«.

48 Disse momenter i nævnte artikel 147, navnlig i dens stk. 1, første afsnit, litra a), og stk. 2, tager således sigte på den person, som potentielt omfattes af den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, som en fysisk person, der ikke handler i egenskab af erhvervsdrivende, hvilket synes at udelukke, at denne fritagelse er fastsat til fordel for erhvervsdrivende, og følgelig udelukke, at den finder anvendelse på udførsler af handelsmæssig karakter.

49 Henset til denne konstatering samt Domstolens faste praksis, som er nævnt i nærværende doms 41, hvorefter momsfritagelser skal fortolkes indskrænkende, kan fritagelsen i dette direktivs artikel 147, stk. 1, for varer, der medbringes i den rejsendes personlige bagage, således ikke finde anvendelse på varer, som en privatperson bringer med sig uden for Unionen i handelsmæssigt øjemed med henblik på videresalg i en tredjestat.

50 Denne fortolkning understøttes af det særlige formål, der forfølges med fritagelsen i momsdirektivets artikel 147. Denne fritagelse skal ganske vist, og således som det er fastsat i dette direktivs artikel 146, stk. 1, litra b), inden for den internationale handel 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 (jf. i denne retning dom af 29.6.2017, L.Č., C-288/16, EU:C:2017:502, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis, og af 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

51 Imidlertid forfølger denne artikel 147 endvidere, således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 67-71 i forslaget til afgørelse, det særlige formål om fremme af turismen, hvilket illustreres af den mulighed, som medlemsstaterne har i medfør af bestemmelsens stk. 1, andet afsnit, for at afgiftsfritage levering af varer, hvis samlede værdi er lavere end det beløb, der er fastsat i dette stk. 1, første afsnit, litra c). En indrømmelse af fritagelsen i henhold til artikel 147 for udførsler foretaget i handelsmæssigt øjemed med henblik på videresalg af de pågældende varer i en tredjestat ville være uden sammenhæng med dette formål om fremme af turismen, hvilket er snævert forbundet med køberens ikke-økonomiske aktivitet.

52 Denne fortolkning støttes i øvrigt af den lovgivningsmæssige udvikling af den bestemmelse, som nu er indeholdt i momsdirektivets artikel 147. Denne bestemmelse var oprindeligt, således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 43-59 og 63 i forslaget til afgørelse, forbundet med fritagelserne for indførsler af varer, der befinder sig i rejsendes personlige bagage, uden handelsmæssig karakter, samt til leveringer i detailsalgsleddet. EU-lovgiver har imidlertid ikke angivet at ville genoverveje denne forbindelse ved de forskellige ændringer, som denne har foretaget af denne bestemmelse.

53 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første og det andet spørgsmål besvares med, at fritagelsen i momsdirektivets artikel 147, stk. 1, for »varer, der medbringes i den rejsendes personlige bagage«, skal fortolkes således, at den ikke omfatter varer, som en privatperson, som ikke er etableret i Unionen, bringer med sig uden for Unionen i handelsmæssigt øjemed med henblik på videresalg i en tredjestat.

Det tredje og det fjerde spørgsmål

54 Med det tredje og det fjerde spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), og artikel 147 skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national retspraksis, hvorefter skatte- og afgiftsmyndigheden, når den har konstateret, at betingelserne for momsfritagelsen for varer, der medbringes i den rejsendes personlige bagage, ikke er opfyldt, men at de pågældende varer faktisk er blevet transporteret ud af Unionen af køberen, er forpligtet til at undersøge, om momsfritagelsen i denne artikel 146, stk. 1, litra b), kan anvendes på den pågældende levering, selv om de gældende toldformaliteter ikke er blevet udført, og køberen ved købet ikke havde til hensigt at anvende denne sidstnævnte fritagelse.

55 Det bemærkes, at i medfør af momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), fritager medlemsstaterne 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 Unionen, i det væsentlige med undtagelse af levering af varer, der transporteres af kunden selv, og som er bestemt som udstyr, brændstof eller forsyninger til et transportmiddel til privat brug. Denne bestemmelse skal sammenholdes med direktivets artikel 14, stk. 1, hvorefter der ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode (dom af 28.2.2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, præmis 24, og af 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

56 Det følger af disse bestemmelser og særligt af det i denne artikel 146, stk. 1, litra b), anvendte udtryk »forsendes«, at der er sket udførsel af en vare, og at fritagelsen for levering til udførsel kan bringes i anvendelse, når retten til som ejer at råde over varen er overdraget køberen, leverandøren har godtgjort, at varen er blevet forsendt eller transporteret ud af Unionen, og varen efter denne forsendelse eller transport fysisk har forladt Unionens område (dom af 28.2.2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, præmis 25, og af 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

57 Det er i den foreliggende sag ubestridt, at levering af varer som omhandlet i momsdirektivets artikel 14 har fundet sted, at de pågældende varer ved de i hovedsagen omhandlede transaktioner er blevet transporteret ud af Unionen af køberne heraf, og at den faktiske udførsel af disse varer fra Unionens område for hver af de pågældende leveringer er attesteret ved en påtegning om udførsel fra toldmyndigheden på en formular, som den afgiftspligtige person er i besiddelse af.

58 Når den i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), omhandlede levering vedrører varer, der medbringes i den rejsendes personlige bagage, gælder fritagelsen endvidere ganske vist kun, når visse yderligere betingelser, som fastsat i artikel 147 i nævnte direktiv, er opfyldt (dom af 28.2.2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, præmis 27).

59 Således som det udtrykkeligt fremgår af ordlyden af momsdirektivets artikel 147, stk. 1, første afsnit, og den retspraksis, der er nævnt i foregående præmis, udgør dette direktivs artikel 147 imidlertid ikke et særskilt tilfælde af anvendelsen af den fritagelse, der er fastsat i direktivets artikel 146, stk. 1, litra b), og de betingelser, der er fastsat i denne artikel 147, er supplerende betingelser i forhold til dem, der er fastsat i denne artikel 146, stk. 1, litra b). Det følger heraf, at den omstændighed, at disse betingelser, som specifikt er fastsat i nævnte artikel 147, ikke er opfyldt, ikke kan udelukke, at de betingelser, der er fastsat i artikel 146, stk. 1, litra b), alene, er opfyldt.

60 Endvidere er der for det første ikke i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), fastsat nogen betingelse om, at de gældende toldformaliteter for udførsel skal være overholdt, for at den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse ved udførsel finder anvendelse (jf. analogt dom af 28.3.2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, præmis 26).

61 Domstolen har for det andet gentagne gange fastslået, at begrebet »levering af varer« har en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater, uden at skatte- og afgiftsmyndighederne har en forpligtelse til at gennemføre undersøgelser med henblik på at fastslå den afgiftspligtiges hensigt eller tage hensyn til hensigten hos en anden erhvervsdrivende end den pågældende afgiftspligtige person, som har medvirket i samme leveringskæde (dom af 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

62 Det følger af disse forhold, at en transaktion som den i hovedsagen omhandlede udgør levering af varer som omhandlet i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), hvis den opfylder de objektive kriterier, som danner grundlag for dette begreb, der er nævnt i nærværende doms præmis 56 (jf. analogt dom af 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, præmis 23).

63 Følgelig kan kvalificeringen af en transaktion som »levering til udførsel« i denne bestemmelses forstand hverken afhænge af overholdelsen af gældende toldformaliteter for udførsel (jf. analogt dom af 28.3.2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis) eller det forhold, at køberen ved købet ikke havde til hensigt at anvende fritagelsen i nævnte bestemmelse, men fritagelsen i momsdirektivets artikel 147. Disse omstændigheder udelukker nemlig ikke, at disse objektive kriterier er opfyldt.

64 Henset til ovenstående betragtninger skal det tredje og det fjerde spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), og artikel 147 skal fortolkes således, at disse bestemmelser ikke er til hinder for en national retspraksis, hvorefter skatte- og afgiftsmyndigheden, når den har konstateret, at betingelserne for momsfritagelsen for varer, der medbringes i den rejsendes personlige bagage, ikke er opfyldt, men at de pågældende varer faktisk er blevet transporteret ud af Unionen af køberen, er forpligtet til at undersøge, om momsfritagelsen i denne artikel 146, stk. 1, litra b), kan anvendes på den pågældende levering, selv om de gældende toldformaliteter ikke er blevet udført, og køberen ved købet ikke havde til hensigt at anvende denne sidstnævnte fritagelse.

Det femte spørgsmål

65 Med det femte spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), og artikel 147 samt princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national praksis, hvorefter skatte- og afgiftsmyndigheden automatisk giver afslag på at indrømme en afgiftspligtig person den momsfritagelse, der er fastsat i den ene eller den anden af disse bestemmelser, når den har konstateret, at denne afgiftspligtige person i ond tro har udstedt den formular, på hvis grundlag køberen har påberåbt sig fritagelsen i denne artikel 147, selv om det er godtgjort, at de pågældende varer har forladt Unionens område.

66 Som det i det væsentlige fremgår af besvarelsen af det første og det andet spørgsmål, finder den momsfritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 147, ikke anvendelse på varer, som en privatperson bringer med sig uden for Unionen i handelsmæssigt øjemed med henblik på videresalg i en tredjestat. Som allerede bemærket i nærværende doms præmis 59 udgør fritagelsen i denne artikel 147 imidlertid ikke et særskilt tilfælde af anvendelsen af den fritagelse, der er fastsat i direktivets artikel 146, stk. 1, litra b), og den omstændighed, at de særlige betingelser, der er fastsat i nævnte artikel 147, ikke er opfyldt, udelukker ikke, at betingelserne i denne artikel 146, stk. 1, litra b), er det.

67 Den omstændighed, at en skatte- og afgiftsmyndighed konstaterer, at den pågældende udførsel er foretaget i handelsmæssigt øjemed og ikke kan omfattes af fritagelsen i momsdirektivets artikel 147, kan følgelig ikke lede denne myndighed til at fastslå, at fritagelsen i dette direktivs artikel 146, stk. 1, litra b), ligeledes skal afslås.

68 Som det ligeledes allerede i det væsentlige er anført i nærværende doms præmis 62 og 63, afhænger kvalificeringen af en transaktion som »levering af varer« som omhandlet i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), af spørgsmålet om, hvorvidt den opfylder de objektive kriterier, som danner grundlag for dette begreb, og som er nævnt i nærværende doms præmis 56, og kan hverken afhænge af overholdelsen af toldformaliteter eller den hensigt, som den afgiftspligtige person eller en anden erhvervsdrivende, som har medvirket i samme leveringskæde, måtte have.

69 Således som det fremgår af momsdirektivets artikel 131, finder de i kapitel 2-9 i dette direktivs afsnit IX omhandlede fritagelser, herunder artikel 146 og 147, imidlertid anvendelse på de betingelser, som medlemsstaterne fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de pågældende fritagelser og hindre enhver form for unddragelse, undgåelse og misbrug. Derudover fastsætter momsdirektivets artikel 273, at medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig.

70 I denne forbindelse har Domstolen allerede fastslået, at medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, som artikel 131 og 273 tillægger dem, skal overholde de generelle retsprincipper, der er en del af Unionens retsorden, som bl.a. omfatter proportionalitetsprincippet (jf. i denne retning dom af 28.2.2018, Pieńkowski, C-307/16, EU:C:2018:124, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis, og af 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, præmis 26).

71 Hvad angår dette princip skal det bemærkes, at en national praksis går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en nøjagtig afgiftsopkrævning, hvis den i det væsentlige gør momsfritagelsen afhængig af, at visse formelle betingelser er opfyldt, uden at der tages hensyn til de materielle betingelser, og navnlig uden at det undersøges, om disse materielle betingelser er opfyldt. Afgiftspåligningen af transaktioner skal således foretages på grundlag af disses objektive kendetegn (jf. analogt dom af 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

72 Såfremt de materielle betingelser er opfyldt, kræver princippet om afgiftsmæssig neutralitet, at der skal indrømmes momsfritagelse, selv hvis de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser (dom af 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

73 Ifølge Domstolens praksis anerkendes der kun to tilfælde, hvor den manglende overholdelse af et formelt krav kan medføre, at retten til momsfritagelse fortabes (dom af 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

74 For det første kan tilsidesættelsen af et formelt krav føre til, at der gives afslag på at indrømme momsfritagelsen, såfremt denne tilsidesættelse har gjort det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (dom af 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

75 Henset til den forelæggende rets spørgsmål skal det i denne henseende bemærkes, at fritagelsen i medfør af momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), ganske vist udgør en »fritagelse ved udførsel«, og at det derfor er nødvendigt, at det på tilfredsstillende vis for de kompetente skatte- og afgiftsmyndigheder fastslås, at denne udførsel reelt har fundet sted. Et sådant krav, der således vedrører en materiel betingelse, som skal være opfyldt, for at fritagelsen indrømmes, kan derfor ikke anses for at være et rent formelt krav som omhandlet i den i nærværende doms præmis 71 omhandlede retspraksis (jf. i denne retning dom af 8.11.2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, præmis 47 og 48, og af 28.3.2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, præmis 36).

76 En bevisregel, som udelukker ethvert andet bevis, kan imidlertid ikke indføres, og alle øvrige beviselementer, som kunne gøre det muligt for den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed at opnå den således påkrævede vished, skal accepteres (jf. i denne retning dom af 8.11.2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, præmis 49 og 50).

77 Det er i den foreliggende sag ubestridt, således som det allerede er bemærket i nærværende doms præmis 57, at levering af varer som omhandlet i momsdirektivets artikel 14 har fundet sted, at de pågældende varer ved de i hovedsagen omhandlede transaktioner er blevet transporteret ud af Unionen af køberne heraf, og at den faktiske udførsel af disse varer fra Unionens område for hver af de pågældende leveringer er attesteret ved en påtegning om udførsel fra toldmyndigheden på en formular, som den afgiftspligtige person er i besiddelse af.

78 Den omstændighed, at den i hovedsagen omhandlede formular er beregnet til anvendelsen af fritagelsen i momsdirektivets artikel 147, udelukker ikke, at den derpå påførte påtegning kunne gøre det muligt at finde, at det materielle krav bestående i varernes faktiske udførsel af varerne fra Unionens område er opfyldt. For det første udgør en sådan påtegning på en faktura eller et tilsvarende dokument nemlig et bevismiddel for udførsel af de pågældende varer ud af Unionen, som udtrykkeligt er hjemlet i momsdirektivets artikel 147, stk. 2. Henførsel af de pågældende varer under toldproceduren for udførsel, uanset om den foretages før eller efter udførslen, udgør for det andet et formelt krav, som desuden ikke er omfattet af det fælles momssystem, men af toldproceduren. Den manglende overholdelse af denne forpligtelse udelukker således ikke i sig selv, at de materielle betingelser for indrømmelsen af momsfritagelsen er opfyldt (jf. i denne retning dom af 28.3.2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, præmis 39).

79 Den omstændighed, at indrømmelse af en momsfritagelse for levering af varer til udførsel forhindres med den begrundelse, at den pågældende afgiftspligtige person ikke har gennemført toldproceduren for udførsel af disse varer og ikke er i besiddelse af de nødvendige dokumenter, selv om det er ubestridt, at varerne faktisk er blevet udført i overensstemmelse med de i nærværende doms præmis 56 nævnte kriterier, hvilket er attesteret ved toldmyndighedens påtegning af udførsel, og at denne levering derfor ved sine objektive kendetegn opfylder de betingelser for momsfritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), er under disse omstændigheder ikke i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet (jf. analogt dom af 28.3.2019, Vinš, C-275/18, EU:C:2019:265, præmis 30). Det tilkommer den forelæggende ret at foretage den nødvendige efterprøvelse i denne henseende.

80 For det andet kan princippet om afgiftsneutralitet ikke påberåbes med henblik på at opnå momsfritagelse af en afgiftspligtig person, som forsætligt har medvirket til skatte- og afgiftssvig, der har bragt det fælles momssystems virkemåde i fare. Ifølge Domstolens praksis er det ikke i strid med EU-retten at kræve af en erhvervsdrivende, at denne handler i god tro og træffer enhver foranstaltning, som med rimelighed kan kræves, for at sikre sig, at den pågældendes transaktioner ikke fører til deltagelse i skatte- og afgiftssvig. Såfremt den berørte afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den transaktion, som den pågældende gennemførte, var led i svig fra erhververens side, og den afgiftspligtige person ikke har truffet enhver foranstaltning, som den pågældende med rimelighed var i stand til, for at undgå denne svig, bør den afgiftspligtige person nægtes indrømmelse af fritagelsen (dom af 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

81 Derimod kan leverandøren ikke være ansvarlig for betaling af moms, uafhængigt af, om denne er involveret i den af køberen begåede svig. Det vil således være klart uforholdsmæssigt at lade en afgiftspligtig person hæfte for manglende afgiftsindtægter på grund af tredjemands svigagtige handlinger, som den afgiftspligtige person ikke har indflydelse på (dom af 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

82 I denne henseende har Domstolen allerede fastslået, at i en situation, hvor betingelserne for fritagelse for udførsel i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), bl.a. de pågældende varers udførsel fra Unionens toldområde, er blevet godtgjort, skal der ikke betales moms af en sådan levering, og at der under sådanne omstændigheder i princippet ikke længere foreligger nogen risiko for skattesvig eller

skattetab, som kan berettige, at der opkræves moms af den pågældende transaktion (dom af 19.12.2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, præmis 40, og af 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, præmis 35).

83 Det skal ligeledes bemærkes, at Domstolen allerede har fastslået, at den omstændighed, at de svigagtige handlinger er blevet begået i en tredjestat, ikke kan være tilstrækkelig til at udelukke eksistensen af enhver svig, som bringer det fælles momssystem i fare, og at det påhviler den nationale ret at efterprøve, om de pågældende transaktioner faktisk indgik som led i en sådan svig, og, såfremt de gjorde det, undersøge, om den afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at dette var tilfældet (jf. i denne retning dom af 17.10.2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, præmis 37).

84 I den foreliggende sag har den forelæggende ret imidlertid ikke nærmere præciseret arten af den svig, som er begået af Bakati, navnlig i hvilket omfang dennes adfærd medførte skattetab eller bragte det fælles momssystems virkemåde i fare. Den blotte stigning i dette selskabs omsætning til skade for konkurrenternes omsætning kan i denne henseende ikke a priori udgøre en sådan fare.

85 Det bemærkes endvidere, at anvendelsen af en fritagelse ved udførsel som omhandlet i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), ikke afhænger af, at den afgiftspligtige person har foretaget et valg, idet indrømmelsen af en sådan fritagelse principielt er en rettighed, når de materielle betingelser herfor er opfyldt i overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 56. Følgelig, og i modsætning til, hvad den forelæggende ret synes at give udtryk for, kan de konklusioner, der kan udledes af den retspraksis, som følger af dom af 17. maj 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), vedrørende en medlemsstats mulighed for at udelukke anvendelsen med tilbagevirkende kraft af en særordning for momspålæggelse, som fastsætter en fritagelse for små virksomheder, på en afgiftspligtig person, der opfylder alle de i denne henseende nødvendige materielle betingelser, men som ikke har benyttet muligheden for at vælge at anvende denne ordning på tidspunktet for sin anmeldelse af den økonomiske virksomheds påbegyndelse til skatte- og afgiftsmyndighederne, ikke overføres på de i hovedsagen omhandlede omstændigheder.

86 Det fremgår ikke desto mindre af ordlyden af det femte præjudicielle spørgsmål og af forelæggelsesafgørelsens begrundelse, at Bakati har medvirket i en overtrædelse af momsdirektivets artikel 147, stk. 1.

87 En sådan punktvis overtrædelse af en bestemmelse i momsdirektivet, som ikke medfører et tab af afgiftsindtægter for Unionen, kan imidlertid ikke anses for at bringe det fælles momssystems virkemåde i fare.

88 Uden at udelukke muligheden for, at en sådan overtrædelse i henhold til national ret kan omfattes af administrative sanktioner, som står i et rimeligt forhold til overtrædelsen, såsom idømmelse af bødestraf, kan den ikke sanktioneres ved at give afslag på indrømmelse af momsfritagelse for faktisk foretagne udførsler.

89 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det femte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), og artikel 147 samt princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national praksis, hvorefter skatte- og afgiftsmyndigheden automatisk giver afslag på at indrømme en afgiftspligtig person den momsfritagelse, der er fastsat i den ene eller den anden af disse bestemmelser, når den har konstateret, at denne afgiftspligtige person i ond tro har udstedt den formular, på hvis grundlag køberen påberåber sig fritagelsen i denne artikel 147, selv om det er godtgjort, at de pågældende varer har forladt Unionens område. Under sådanne omstændigheder skal der gives afslag på indrømmelse af momsfritagelsen i denne artikel 146, stk. 1, litra b), såfremt tilsidesættelsen af et formkrav har gjort det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle

betingelser, der betinger anvendelsen af denne fritagelse, er opfyldt, eller såfremt nævnte afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den pågældende transaktion var led i svig, som bringer det fælles momssystem i fare.

Sagsomkostninger

90 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 (Femte Afdeling) for ret:

1) **Fritagelsen i artikel 147, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem for »varer, der medbringes i den rejsendes personlige bagage«, skal fortolkes således, at den ikke omfatter varer, som en privatperson, som ikke er etableret i Den Europæiske Union, bringer med sig uden for Den Europæiske Union i handelsmæssigt øjemed med henblik på videresalg i en tredjestat.**

2) **Artikel 146, stk. 1, litra b), og artikel 147 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at disse bestemmelser ikke er til hinder for en national retspraksis, hvorefter skatte- og afgiftsmyndigheden, når den har konstateret, at betingelserne for fritagelsen for merværdiafgift (moms) for varer, der medbringes i den rejsendes personlige bagage, ikke er opfyldt, men at de pågældende varer faktisk er blevet transporteret ud af Den Europæiske Union af køberen, er forpligtet til at undersøge, om momsfritagelsen i denne artikel 146, stk. 1, litra b), kan anvendes på den pågældende levering, selv om de gældende toldformaliteter ikke er blevet udført, og køberen ved købet ikke havde til hensigt at anvende denne sidstnævnte fritagelse.**

3) **Artikel 146, stk. 1, litra b), og artikel 147 i direktiv 2006/112 samt princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national praksis, hvorefter skatte- og afgiftsmyndigheden automatisk giver afslag på at indrømme en afgiftspligtig person den fritagelse for merværdiafgift (moms), der er fastsat i den ene eller den anden af disse bestemmelser, når den har konstateret, at denne afgiftspligtige person i ond tro har udstedt den formular, på hvis grundlag køberen påberåber sig fritagelsen i denne artikel 147, selv om det er godtgjort, at de pågældende varer har forladt Den Europæiske Unions område. Under sådanne omstændigheder skal der gives afslag på indrømmelse af momsfritagelsen i denne artikel 146, stk. 1, litra b), såfremt tilsidesættelsen af et formkrav har gjort det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser, der betinger anvendelsen af denne fritagelse, er opfyldt, eller såfremt nævnte afgiftspligtige person vidste eller burde have vidst, at den pågældende transaktion var led i svig, som bringer det fælles momssystem i fare.**

Underskrifter