

61991J0096

DOMSTOLENS DOM AF 9. JUNI 1992. - KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER MOD KONGERIGET SPANIEN. - FRITAGELSE FOR OG GODTGOERELSE AF OMSÆTNINGSAFGIFTER I DEN INTERNATIONALE REJSETRAFIK. - SAG C-96/91.

Samling af Afgørelser 1992 side I-03789

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° fritagelse for omsætningsafgifter og punktafgifter ° varer der udfoeres af rejsende i deres personlige bagage ° godtgoerelse af merværdiafgift ved udfoersel ° fællesskabsbestemmelse hvorefter der skal fremlægges en faktura eller et i stedet for denne udstedt bilag ° national bestemmelse hvorefter der skal fremlægges et særligt dokument ° ikke tilladt

(Raadets direktiv 69/169, art. 6, stk. 4, og direktiv 77/388, art. 22, stk. 8)

Sammendrag

Det er i strid med de forpligtelser, der paahviler en medlemsstat i henhold til Raadets direktiv 69/169/EOEF om fritagelse for omsætningsafgifter og punktafgifter ved indførsel i den internationale rejsetrafik, at den som en nødvendig betingelse for, at rejsende for varer, der udfoeres i deres personlige bagage, kan faa tilbagebetalt merværdiafgift, kraever fremlagt en formular, betegnet specialfaktura ("factura especial"), som svarer til en officiel typeformular, og dermed afskaerer tilbagebetaling til rejsende, der er i besiddelse af en almindelig faktura, som er i overensstemmelse med national lovgivning og sjette direktiv 77/388 om merværdiafgift.

For det første bevarer medlemsstaterne paa det af direktiv 69/169 omfattede omraade saaledes kun den begrænsede kompetence, som tilkommer dem i henhold til direktivet, og de kan ikke med støtte i dets bestemmelser kraeve fremlagt et særligt dokument, idet der i henhold til direktivets artikel 6, stk. 4, kun skal fremlægges en faktura eller et i stedet for denne udstedt bilag. Endvidere gaar kravet ud over den kompetence, der i sjette direktivs artikel 22, stk. 8, er tillagt medlemsstaterne, og som er begrænset til, hvad der er nødvendigt for at sikre, at afgiften

opkræves, og det kan goere udoevlsen af retten til godtgoerelse meget vanskelig og medfoere dobbelt afgiftsbelastning, selv om formaalet med de omhandlede bestemmelser netop er at undgaa dette.

Dommens præmisser

1 Ved stævning indleveret til Domstolens Justitskontor den 20. marts 1991 har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af EOEF-traktatens artikel 169 anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til Raadets direktiv 69/169/EOEF af 28. maj 1969 om harmonisering af lovgivning om fritagelse for omsætningsafgifter og punktafgifter ved indførsel i den internationale rejsetrafik (EFT 1969 I, s. 218, herefter benævnt "direktivet"), idet det som en nødvendig betingelse for, at rejsende i den internationale rejsetrafik kan få tilbagebetalt merværdiafgift (herefter benævnt "moms"), kræver fremlagt en formular, betegnet specialfaktura, som svarer til en officiel typeformular, og dermed afskærer tilbagebetaling til rejsende, der er i besiddelse af en almindelig faktura, som er i overensstemmelse med spansk lovgivning og Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ° Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt "sjette direktiv").

2 Kommissionen har gjort gældende, at den betingelse, der i spansk lovgivning er fastsat ved artikel 15 og 86 i kongeligt dekret nr. 2028/85 af 30. oktober 1985, hvoraf sidstnævnte artikel er ændret ved artikel 6 i kongeligt dekret nr. 2105/86 af 25. september 1986, og ved ministeriel bekendtgørelse af 20. december 1985, som ændret ved ministeriel bekendtgørelse af 5. december 1986, er i strid med bestemmelserne i direktivets artikel 6, således som disse er affattet efter de ændringer, der er foretaget ved Raadets andet direktiv 72/230/EOEF af 12. juni 1972 (EFT 1972 II, s. 544), Raadets tredje direktiv 78/1032/EOEF af 19. december 1978 (EFT L 366, s. 28) og Raadets direktiv 85/348/EOEF af 8. juli 1985 (EFT L 183, s. 24).

3 Hvad nærmere angaar sagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingernes forløb samt parternes anbringender og argumenter henvises til retsmoder rapporten. Disse omstændigheder omtales kun i det følgende i det omfang, det er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

4 Det bemærkes indledningsvis, at det fremgaar af artikel 1 og 2 i Raadets direktiv 69/169, at varer, der indføres af rejsende i deres personlige bagage, fritages for moms ved indførslen, naar denne ikke har erhvervsmaessig karakter, og varernes samlede værdi ikke overstiger visse beløb, der er forskellige afhængigt af, om det drejer sig om rejsetrafikken inden for Fællesskabet eller rejsetrafikken mellem tredjelande og Fællesskabet. Medlemsstaterne skulle i henhold til direktivets artikel 6 træffe foranstaltninger, der var egnede til at forhindre, at der blev indrømmet afgiftsgodtgørelse ved udførsel til personer, der kan opnå afgiftsfritagelse ved indførslen.

5 På grund af de tekniske problemer, som opstod ved anvendelsen af artikel 6, og for at undgå dobbelt afgiftsbelastning er der gradvis blevet indført en ordning med afgiftsgodtgørelse ved udførsel med hensyn til salg i detailledet. Der blev således ved artikel 4 i Raadets direktiv 72/230 aabnet mulighed for, at medlemsstaterne med hensyn til salg i detailledet under visse betingelser kunne indrømme godtgørelse af omsætningsafgifter for varer, som rejsende medbringer i deres personlige bagage ved udrejsen fra en medlemsstat. Denne mulighed er ved artikel 3 i Raadets direktiv 78/1032 blevet ændret til en forpligtelse for medlemsstaterne.

6 Direktivets artikel 6 indeholder i sin nuvaerende affattelse ° der foelger af ovennaevnte direktiver og en yderligere praecisering, som fremgaar af artikel 1, stk. 3, i Raadets direktiv 85/348 ° fem stykker, hvoraf tre er affattet saaledes:

"2. Med forbehold af den gaeldende ordning for salg fra kiosker under toldkontrol i lufthavne og for salg om bord i luftfartoejer, traeffe medlemsstaterne med hensyn til salg i detaillerede de noedvendige foranstaltninger for i de tilfaelde og paa de betingelser, som er naermere fastsat i stk. 3 og 4, at muliggøre afgiftslettelse hvad angaar omsaetningsafgifter ved levering af varer, som rejsende medbringer i deres personlige bagage ved udrejsen fra en medlemsstat. Afgiftslettelse med hensyn til punktafgifter kan ikke indroemmes.

3. For rejsende med bopael eller saedvanligt opholdssted uden for Faellesskabet kan hver medlemsstat fastsaette begraensninger og betingelser for anvendelse af afgiftslettelse.

For rejsende, hvis bopael, saedvanlige opholdssted eller saede for erhvervsmaessig virksomhed er beliggende i en medlemsstat, kan afgiftslettelse kun indroemmes for genstande, hvis vaerdi i sig selv, afgifter indbefattet, overstiger det i artikel 2, stk. 1, fastsatte beløb.

Medlemsstaterne kan undtage personer, der er bosat paa deres omraade, fra afgiftslettelsen.

4. Afgiftslettelsen er betinget af:

a) i de i stk. 3, foerste afsnit, naevnte tilfaelde: fremlaeggelse af et eksemplar af fakturaen eller et i stedet for denne udstedt bilag forsynet med paategning fra udfoerselsmedlemsstatens toldmyndigheder om varens udfoersel

b) i de i stk. 3, andet afsnit, naevnte tilfaelde: fremlaeggelse af et eksemplar af fakturaen eller et i stedet for denne udstedt bilag, forsynet med en paategning fra toldmyndighederne i den endelige indfoerselsmedlemsstat eller fra en anden paa omsaetningsafgiftsomraadet kompetent myndighed i denne medlemsstat, hvorved det godtgoeres, at omsaetningsafgiften er eller vil blive paalagt."

7 Kommissionen har anfoert, at de spanske bestemmelser, hvorefter godtgoerelse af moms i rejsetrafikken er betinget af, at der anvendes et saerligt dokument, der svarer til en officiel typeformular, er i strid med direktivets artikel 6, stk. 4. Ifoelge denne bestemmelse er afgiftsgodtgoerelse alene betinget af "fremlaeggelse af et eksemplar af fakturaen eller et i stedet for denne udstedt bilag". Ifoelge Kommissionen medfoerer bestemmelserne, at udøvelsen af en ret, der er fastsat af faellesskabslovgiver, indskrænkes i strid med direktivets formaal. Bestemmelserne staar ikke i forhold til det kontrolformaal, der herved forfoelges, og de vil bl.a. kunne foere til dobbelt afgiftsbelastning paa Faellesskabets omraade.

8 Kongeriget Spanien har gjort gaeldende, at medlemsstaterne i henhold til sjette direktiv, som er af grundlaeggende betydning for harmoniseringen af reglerne om moms, kan fastsaette de regler, der er noedvendige for kontrollen med opkraevningen af afgiften, bl.a. med hensyn til fakturering. Ifoelge den spanske regering gaar den ordning, som Kommissionen har anfaegtet, og som alene skal lette undersøgelsen af, at de betingelser, der i henhold til direktivet stilles for tilbagebetaling, er opfyldt, paa ingen maade ud over de graenser, der saaledes er fastsat i faellesskabsretten, og at ordningen ikke er i strid med den forpligtelse til at naa et bestemt resultat, der i direktivet er paalagt medlemsstaterne.

9 Denne argumentation kan ikke tiltraedes.

10 Det fremgaar saaledes af Domstolens faste praksis, at medlemsstaterne paa det af direktiv 69/169 omfattede omraade kun bevarer den begraensede kompetence, som tilkommer dem i henhold til direktivet og de direktiver, hvorved det er aendret (dom af 7.7.1981, sag 158/80, Rewe, Sml. s. 1805, praemis 36, af 14.2.1984, sag 278/82, Rewe, Sml. s. 721, praemis 31, af 12.6.1990,

sag C-158/88, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 2367, praemis 7, og af 6.12.1990, sag C-208/88, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 4445, praemis 7).

11 Direktivet indeholder imidlertid ikke bestemmelser, hvorefter medlemsstaterne som betingelse for godtgoerelse af afgift paa varer, som udfoeres af rejsende i deres personlige bagage, kan kraeve fremlagt et saerligt dokument, idet der i henhold til artikel 6, stk. 4, blot skal fremlaegges en faktura eller et i stedet for denne udstedt bilag. Ifølge denne bestemmelse, hvorved den naermere fremgangsmaade for opnaaelse af godtgoerelse er fastlagt, har de rejsende, der anmoder om tilbagebetaling af afgift, saaledes to muligheder. Bestemmelsen kan derfor ikke fortolkes paa den maade, at medlemsstaterne kan begrænse denne ret, saaledes at den kun kan udoeves af personer, som er i besiddelse af en saerlig faktura.

12 Der findes ganske vist i artikel 22 i sjette direktiv, som vedroerer afgiftspligtiges forpligtelser ved indenlandsk virksomhed, herunder med hensyn til fakturering, en bestemmelse, hvorefter medlemsstaterne har en vis kompetence til at fastsaette betingelser, som ikke fremgaar af direktivet. I henhold til artikel 22, stk. 8, kan medlemsstaterne saaledes "fastsaette andre forpligtelser, som de skoenner noedvendige for at sikre en noejagtig opkraevning af afgiften og for at undgaa svig". Men som Domstolen har fastslaaet i en dom, hvortil parterne har henvist, er denne mulighed begrænset til, hvad der er noedvendigt for at sikre, at momsens opkraeves, og at afgiftsmyndighederne kan udoeve deres kontrol. Endvidere maa bestemmelserne om fakturerering ikke i praksis goere udoevelsen af den andetsteds hjemlede fradragsret umulig eller uforholdsmaessig vanskelig (dom af 14.7.1988, forenede sager 123/87 og 330/87, Léa Jeunehomme m.fl., Sml. s. 4517, praemis 15, 16 og 17).

13 I denne sag er kravet om en saerlig faktura som betingelse for at opnaa godtgoerelse i henhold til direktivets artikel 6 ikke kun i strid med bestemmelserne i denne artikel af de grunde, der er anfoert i praemis 11 i denne dom. Et saadant krav gaar endvidere ud over, hvad der er noedvendigt for at sikre, at afgiften opkraeves, og det kan goere udoevelsen af retten til godtgoerelse meget vanskelig og medfoere dobbelt afgiftsbelastning, selv om formaalet med de omhandlede bestemmelser netop er at undgaa dette.

14 For det foerste er bestemmelserne vedroerende fakturering i de generelle bestemmelser vedroerende moms, saaledes som Kommissionen med rette har anfoert, sammen med bestemmelserne om, at den rejsende skal have fakturaen stemplet af toldmyndighederne for at kunne faa afgiften tilbagebetalt, tilstraekkelige til, at de kompetente myndigheder effektivt kan kontrollere, om betingelserne for, at rejsende kan opnaa godtgoerelse, er opfyldt, og det er ikke noedvendigt at kraeve fremlagt et saerligt dokument. Ifølge de foerstnaevnte bestemmelser skal en faktura indeholde de fleste af de angivelser, som findes i dette dokument, bortset fra angivelserne vedroerende de koebte varers bestemmelsessted og forevisning af disse for toldmyndighederne. Med hensyn til de andre bestemmelser skal den rejsende ifølge disse netop forevise varerne ved udfoerselstoldstedet, hvis han har bopael i et tredjeland, og ved indfoerselstoldstedet, hvis han har bopael i en af Faellesskabets medlemsstater, for at faa den paategning, der er noedvendig for godtgoerelse.

15 Endvidere fremgaar det af betragtningerne til direktiv 78/1032, at aendringerne i direktivets artikel 6 er foretaget med henblik paa at harmonisere ordningen for afgiftslettelser i detailledet for derved at undgaa dobbelt afgiftsbelastning. Da rejsende med bopael i andre medlemsstater imidlertid kan komme i den situation, at de ikke kan opnaa afgiftsgodtgoerelse i Spanien, foerer dette til dobbelt afgiftsbelastning paa Faellesskabets omraade for saa vidt angaar varer, hvis vaerdi overstiger beloebet for afgiftsfritagelse, og for hvilke der skal betales moms i den endelige indfoerselsmedlemsstat.

16 Endelig bemaerkes, at selv om alle handlende og dermed alle momspligtige, hvis de oensker det, uden vanskeligheder kan faa udleveret den officielle typeformular til specialfakturaer, som kraeves efter de omhandlede nationale bestemmelser, er den rejsende paa ingen maade sikker

paa at faa udleveret en faktura, der svarer til typeformularen. Der kan saaledes vaere tale om, at den afgiftspligtige ikke har den officielle typeformular eller finder det lettere at udlevere en almindelig faktura. Paa denne maade bliver det i strid med direktivets maalsætning umuligt for den rejsende at udnytte retten til godtgørelse.

17 Kongeriget Spanien findes herefter at have tilsidesat de forpligtelser, der paahviler det i henhold til Raadets direktiv 69/169/EOEF af 28. maj 1969 om harmonisering af lovgivning om fritagelse for omsætningsafgifter og punktafgifter ved indførsel i den internationale rejsetrafik, idet det som en nødvendig betingelse for, at rejsende i den internationale rejsetrafik kan faa tilbagebetalt merværdiafgift, kræver fremlagt en formular, betegnet specialfaktura ("factura especial"), som svarer til en officiel typeformular, og dermed afskaerer tilbagebetaling til rejsende, der er i besiddelse af en almindelig faktura, som er i overensstemmelse med spansk lovgivning og sjette direktiv.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

18 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger. Kongeriget Spanien har tabt sagen og bør derfor betale sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN

1) Kongeriget Spanien har tilsidesat de forpligtelser, der paahviler det i henhold til Raadets direktiv 69/169/EOEF af 28. maj 1969 om harmonisering af lovgivning om fritagelse for omsætningsafgifter og punktafgifter ved indførsel i den internationale rejsetrafik, idet det som en nødvendig betingelse for, at rejsende i den internationale rejsetrafik kan faa tilbagebetalt merværdiafgift, kræver fremlagt en formular, betegnet specialfaktura ("factura especial"), som svarer til en officiel typeformular, og dermed afskaerer tilbagebetaling til rejsende, der er i besiddelse af en almindelig faktura, som er i overensstemmelse med spansk lovgivning og Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter ° Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag.

2) Kongeriget Spanien betaler sagens omkostninger.