

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 28 februari 2018 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 2006/112/EG – Mervärdesskatt – Artikel 131 – Artikel 146.1 b – Artikel 147 – Undantag för export – Artikel 273 – Lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken undantaget från skatteplikt endast gäller om en viss minsta omsättning har redovisats eller om det har ingåtts ett avtal med en näringsidkare som är behörig att genomföra återbetalningen av mervärdesskatt till resenärer”

I mål C-307/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) genom beslut av den 27 januari 2016, som inkom till domstolen den 30 maj 2016, i målet

Stanisław Piekowsky

mot

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J. L. da Cruz Vilaça samt domarna E. Levits, A. Borg Barthet (referent), M. Berger och F. Biltgen,

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom K. Herrmann och M. Owsiany-Hornung, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 7 september 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 131, 146.1 b, 147 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för

mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Stanisław Piekowsky och Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie (direktören för skattekontoret i Lublin, Polen) angående undantag från mervärdesskatteplikt för leveranser av varor som medförts till länder utanför Europeiska unionen i resandes personliga bagage.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Av artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet framgår följande:

”Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”

4 I artikel 131 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 [i avdelning IX i mervärdesskattedirektivet] skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”

5 Kapitel 6 i direktivet har rubriken ”Undantag för export” och återfinns i avdelning IX i direktivet. Artikel 146.1 b i detta kapitel har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

b) Leverans av varor som av en förvärvare som inte är etablerad inom deras respektive territorium eller för hans räkning försänds eller transporteras ut ur gemenskapen, med undantag av varor som transporteras av förvärvaren själv för utrustning, bunkring eller proviantering av fritidsbåtar och privatflygplan eller andra transportmedel för privat bruk.”

6 I artikel 147 i direktivet anges följande:

”1. Om den leverans som avses i artikel 146.1 b gäller varor som medförs i resandes personliga bagage, skall undantaget endast gälla om följande villkor är uppfyllda:

a) Den resande är inte etablerad i gemenskapen.

b) Varorna transporteras ut ur gemenskapen före utgången av den tredje månaden efter den månad då leveransen äger rum.

c) Leveransens sammanlagda värde, inklusive mervärdesskatt, överstiger 175 [euro] eller motsvarande värde i nationell valuta, vilket skall fastställas en gång årligen på grundval av omräkningskursen den första arbetsdagen i oktober månad och gälla från och med den 1 januari påföljande år.

Medlemsstaterna får dock undanta en leverans vars sammanlagda värde är lägre än beloppet i första stycket c.

2. I punkt 1 avses med *en resande som inte är etablerad i gemenskapen* en resande vars hemvist eller stadigvarande vistelseort inte är belägen i gemenskapen. Med *hemvist eller stadigvarande vistelseort*

avses i detta fall den plats som anges som sådan i pass, identitetskort eller någon annan identitetshandling som den medlemsstat inom vilken leveransen äger rum godtar som identitetshandling.

Bevis om exporten skall finnas i form av fakturan, eller motsvarande handling, som skall vara påtecknad av det tullkontor där varorna lämnade gemenskapen.

Varje medlemsstat skall till kommissionen översända prov på de stämplarna som den använder för det påtecknande som avses i andra stycket. Kommissionen skall vidarebefordra denna information till skattemyndigheterna i de andra medlemsstaterna.”

7 I artikel 273 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

Polsk rätt

8 I artikel 126.1 i ustawa o podatku od towarów i usług (lagen om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U. 2011, nr 177, position 1054), i den lydelse som är tillämplig på omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad lagen om mervärdesskatt), föreskrivs följande:

”Fysiska personer som saknar hemvist i Europeiska unionen (nedan kallade resande) har rätt till återbetalning av mervärdesskatt som har betalats vid förvärv i Polen av varor som de i oförändrat skick fört ut ur Europeiska unionen i sitt personliga bagage, om inte annat anges i punkt 3 i denna artikel eller i artiklarna 127 och 128.”

9 Artikel 127 i lagen om mervärdesskatt har följande lydelse:

”1. Rätt till återbetalning av mervärdesskatt enligt artikel 126.1 föreligger när varorna har förvärvats från beskattningsbara personer (nedan kallade säljare) som

1) är registrerade till mervärdesskatt och

2) använder ett kassaregister för att i sin bokföring registrera omsättningen och den utgående mervärdesskatten och

3) har ingått avtal om återbetalning av mervärdesskatt med åtminstone en av de näringsidkare som avses i punkt 8 i denna artikel.

...

5. Återbetalning av skatt till resande sker i [polska] złoty (PLN) av säljaren eller vid kontor för återbetalning av mervärdesskatt av näringsidkare som bedriver verksamhet avseende återbetalning av mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 126.1.

6. Säljare som avses i punkt 5 får genomföra återbetalningar enligt artikel 126.1 under

förutsättning att deras omsättning föregående beskattningsår översteg 400 000 PLN och återbetalningen av skatten uteslutande avser varor som de resande har förvärvat från dessa säljare.

...

8. De näringsidkare som avses i punkt 5, som inte är säljare, får genomföra återbetalning enligt artikel 126.1, under förutsättning att dessa näringsidkare

- 1) vid ansökan av det i led 6 nämnda intyget sedan minst 12 månader är registrerade till mervärdesskatt,
- 2) skriftligen har informerat direktören för skattemyndigheten om att de har för avsikt att bedriva verksamhet avseende återbetalning av mervärdesskatt till resande,
- 3) vid ansökan av det i led 6 nämnda intyget sedan minst 12 månader inte har obetalda fordringar avseende skatter som ska tillföras statsbudgeten eller avseende socialförsäkringsavgifter,
- 4) har ingått avtal om återbetalning av mervärdesskatt med de säljare som avses i punkt 1,
- 5) till skattemyndigheten har ställt en säkerhet om 5 miljoner PLN i form av
 - a) en kontantinsättning,
 - b) en bankgaranti,
 - c) statsobligationer, med en löptid om minst 3 år,
- 6) har erhållit ett intyg från den minister som ansvarar för de offentliga finanserna om att samtliga de villkor som avses i leden 1–5 är uppfyllda.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

10 Stanisław Piekowski är en mervärdesskattskyldig företagare som bedriver affärsverksamhet, bland annat försäljning av telekommunikationsutrustning. Han använder sig därvid av ett kassaregister för att registrera omsättningen och den utgående mervärdesskatten. Inom ramen för sin ekonomiska verksamhet säljer Stanisław Piekowski varor till bland annat resande som är bosatta utanför unionens territorium.

11 Urząd Skarbowego w Białej Podlaskiej (skattemyndigheten i Biała Podlaska, Polen) meddelade Stanisław Piekowski att de betraktade honom som säljare i den mening som avses i artikel 127.1 i lagen om mervärdesskatt. Skattemyndigheten ansåg vidare att det av de ingivna mervärdesskattedeklarationerna framgick att Stanisław Piekowskis nettoomsättning från försäljning uppgick till 283 695 PLN (ungefär 68 288 euro) beskattningsåret 2009 och till 238 429 PLN (ungefär 57 392 euro) beskattningsåret 2010. Skattemyndigheten konstaterade dessutom att Stanisław Piekowski inte hade lämnat någon information till skattemyndigheten om att han ingått ett avtal med en näringsidkare som var behörig att göra återbetalningar av mervärdesskatt, utan att återbetalningen av mervärdesskatt till resande hade gjorts av honom själv eller av någon av hans anställda.

12 Under dessa omständigheter ansåg skattemyndigheten i Biała Podlaska att Stanisław Piekowski, på grund av omsättningens storlek, inte hade rätt att själv eller genom förmedling av en anställd återbetala mervärdesskatten till resande eller att för resande tillämpa en

mervärdesskattesats på noll procent under beskattningsåren 2010 och 2011.

13 Stanisław Piekowski överklagade detta beslut till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Regionala förvaltningsdomstolen i Lublin, Polen).

14 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Regionala förvaltningsdomstolen i Lublin) fann, med stöd av de bestämmelser som reglerar förfarandet för återbetalning av mervärdesskatt till resande, nämligen artiklarna 126–129 i lagen om mervärdesskatt och artiklarna 131, 146.1, 147 och 273 i mervärdesskattedirektivet, att Stanisław Piekowski, mot bakgrund av innehållet i dessa bestämmelser, inte med framgång kunde göra gällande att bestämmelserna i lagen om mervärdesskatt inte var förenliga med mervärdesskattedirektivet, på grund av att säljaren endast tilläts återbetala mervärdesskatten till resande om denne hade redovisat en omsättning på minst 400 000,00 PLN (cirka 96 284 euro) under det föregående beskattningsåret.

15 Nämnda domstol ansåg nämligen att den således fastställda minsta omsättningen inte enbart var av informativ och formell karaktär, utan utgjorde en materiell förutsättning för säljarens principiella rätt att återbetala mervärdesskatten direkt. Denna domstol ansåg således, i motsats till vad Stanisław Piekowski gjorde gällande, att tröskeln på 400 000 PLN (ca 96 284 euro) inte kunde klassificeras som ett "administrativt hinder" för tillämpningen av en mervärdesskattesats på noll procent.

16 Stanisław Piekowski överklagade till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) och gjorde bland annat gällande att bestämmelserna i lagen om mervärdesskatt var oförenliga med mervärdesskattedirektivet och principerna om proportionalitet och skatteneutralitet.

17 Den hänskjutande domstolen har påpekat att det i mervärdesskattedirektivet, till skillnad från i artikel 127.6 i lagen om mervärdesskatt, inte föreskrivs att den beskattningsbara personen ska ha redovisat en viss omsättning under det föregående beskattningsåret för att undantaget från mervärdesskatteplikt ska kunna tillämpas med avseende på de varor som medförs i resandenas personliga bagage.

18 Denna domstol ansåg i synnerhet att artikel 131 i mervärdesskattedirektivet inte tycktes kunna ligga till grund för det villkor som införts i artikel 127.6 i lagen om mervärdesskatt.

19 Den hänskjutande domstolen har även framhållit att villkoren för att tillämpa undantaget i artiklarna 146 och 147 i mervärdesskattedirektivet avser förvärvaren och inte säljaren, i motsats till vad som är fallet i artikel 127.6 i lagen om mervärdesskatt.

20 Vidare anser den hänskjutande domstolen, i motsats till den bedömning som gjordes av Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Regionala förvaltningsdomstolen i Lublin), att kravet på att en minsta omsättning ska ha redovisats under det föregående beskattningsåret, mot bakgrund av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, inte kan anses utgöra ett materiellt villkor för undantaget från skatteplikt, eftersom ordalydelsen av artiklarna 146 och 147 i mervärdesskattedirektivet inte ger något rättsligt stöd för att införa ett sådant villkor.

21 Den hänskjutande domstolen har dessutom påpekat att det av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet följer att medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri. Den hänskjutande domstolen vill emellertid få klarhet i huruvida målen i nämnda artikel uppnås genom att en medlemsstat inför ett krav på att en omsättning på minst 400 000 PLN (cirka 96 284 euro) ska ha redovisats.

22 Mot denna bakgrund har Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artiklarna 146.1 b, 147, 131 och 273 i mervärdsskattedirektivet tolkas på så sätt att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken undantaget från skatteplikt inte är tillämpligt för en beskattningsbar person som inte uppfyller kravet på att ha redovisat en minsta omsättning under det föregående beskattningsåret och som inte heller har ingått något avtal med en näringsidkare som är behörig att genomföra återbetalningar av mervärdesskatt till resande?”

Prövning av tolkningsfrågan

23 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 131, 146.1 b, 147 och 273 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning, enligt vilken den beskattningsbara säljaren, i samband med en leverans av varor för export i resandes personliga bagage, ska ha redovisat en viss minsta omsättning under det föregående beskattningsåret eller ha ingått ett avtal med en näringsidkare som är behörig att återbetala mervärdesskatt till resande, om en underlåtenhet att uppfylla dessa villkor medför att säljaren slutgiltigt fräntas rätten att undanta denna leverans från skatteplikt.

24 Det ska härvid erinras om att medlemsstaterna enligt artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet från skatteplikt ska undanta leverans av varor som av säljaren eller för hans räkning försänds eller transporteras ut ur unionen. Denna bestämmelse ska läsas tillsammans med artikel 14.1 i samma direktiv, i vilken det anges att med ”leverans av varor” avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

25 Av dessa bestämmelser och särskilt den omständigheten att uttrycket ”försänds” används i nämnda artikel 146.1 b, framgår att en vara har exporterats och att undantaget för leverans för export är tillämpligt om rätten att såsom ägare förfoga över varan har överförts på förvärvaren och leverantören visar att denna vara har försänts eller transporterats ut ur unionen och att varan genom denna försändelse eller transport fysiskt har lämnat unionens territorium (dom av den 19 december 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

26 I det nationella målet har det inte ifrågasatts att leveranser av varor, i den mening som avses i artikel 14 i mervärdesskattedirektivet, har ägt rum och att de varor som de aktuella transaktionerna avser fysiskt har lämnat unionens territorium genom att transporteras i resandes personliga bagage.

27 Om den leverans som avses i artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet gäller varor som medförs i resandes personliga bagage, ska undantaget emellertid endast gälla om vissa ytterligare villkor, som fastställs i artikel 147 i direktivet, är uppfyllda.

28 I detta hänseende framgår det av beslutet om hänskjutande att villkoren i artiklarna 146.1 b och 147 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda i det nationella målet.

29 Det ska emellertid konstateras att varken artikel 146.1 b eller artikel 147 i mervärdesskattedirektivet innehåller något villkor enligt vilket den beskattningsbara personen ska ha redovisat en minsta omsättning under det föregående beskattningsåret eller, om detta villkor inte är uppfyllt, ska ha ingått ett avtal med en näringsidkare som är behörig att återbetala mervärdesskatt för att undantaget i artikel 146.1 b ska vara tillämpligt.

30 Dessutom rör villkoren i artikel 147 i mervärdesskattedirektivet endast förvärvarna av

produkterna i fråga och avser inte de som säljer dessa varor.

31 Av detta följer att tillämpningen av artiklarna 146.1 b och 147 i mervärdesskattedirektivet inte kan göras avhängig av att de villkor som uppställts i den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, som den beskattningsbara personen måste uppfylla för att inte slutgiltigt fräntas rätten att tillämpa undantaget för export, är uppfyllda.

32 Såsom framgår av artikel 131 i mervärdesskattedirektivet ska undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 i avdelning IX i direktivet, vari artiklarna 146 och 147 i direktivet ingår, tillämpas i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra varje form av skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk. Det framgår vidare av artikel 273 i mervärdesskattedirektivet att medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri.

33 Domstolen har i detta hänseende redan slagit fast att medlemsstaterna, vid utövandet av de befogenheter som de har tillerkänts genom artiklarna 131 och 273, måste iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av unionens rättsordning, däribland rättssäkerhetsprincipen, proportionalitetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar (dom av den 19 december 2013, BDV Hungary Trading, C?563/12, EU:C:2013:854, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

34 Domstolen har, vad avser proportionalitetsprincipen, slagit fast att medlemsstaterna i överensstämmelse med denna princip ska använda medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå den målsättning som eftersträvas med den nationella rätten, i minsta möjliga mån åsidosätter den aktuella unionslagstiftningens målsättningar och principer (dom av den 19 december 2013, BDV Hungary Trading, C?563/12, EU:C:2013:854, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

35 Enligt den polska regeringen syftar den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet främst till att minimera risken för skatteflykt och skatteundandragande kopplat till en felaktig tillämpning av undantaget i artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet.

36 Enligt de uppgifter som lämnats av den hänskjutande domstolen är villkoret att den beskattningsbara personen ska ha redovisat en minsta omsättning under det föregående beskattningsåret inte absolut, eftersom den sistnämnda kan tillämpa undantaget även om detta minsta belopp inte uppnås, genom att ingå ett avtal med en näringsidkare som är behörig att återbetala mervärdesskatt till resenärer.

37 Det bör dock noteras att en underlåtenhet att uppfylla detta villkor leder till att undantaget för export inte får tillämpas, även om de övriga villkor som föreskrivs i artiklarna 146.1 b och 147 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda.

38 Domstolen har emellertid slagit fast att ingen mervärdesskatt ska betalas för leveransen när villkoren för att tillämpa undantaget för export i artikel 146.1 b i mervärdesskattedirektivet, bland annat att de berörda varorna har lämnat unionens tullområde, har konstaterats vara uppfyllda. Under sådana omständigheter finns det i princip inte längre någon risk för skattebedrägeri eller skatteförluster som kan rättfärdiga att den aktuella transaktionen beläggs med skatt (dom av den 19 december 2013, BDV Hungary Trading, C?563/12, EU:C:2013:854, punkt 40).

39 Domstolen konstaterar därför att en lagstiftning av det slag som är i fråga i det nationella målet går utöver vad som är nödvändigt för att förhindra skatteflykt och skatteundandragande.

40 Mot bakgrund av de skäl som angetts ovan ska tolkningsfrågan besvaras på så sätt att artiklarna 131, 146.1 b, 147 och 273 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken den beskattningsbara säljaren, i samband med en leverans av varor för export i resandes personliga bagage, ska ha redovisat en minsta omsättning under det föregående beskattningsåret eller ha ingått ett avtal med en näringsidkare som är behörig att återbetala mervärdesskatt till resande, om en underlåtenhet att uppfylla dessa villkor medför att säljaren slutgiltigt fräntas rätten att tillämpa undantaget från skatteplikt för denna leverans.

Rättegångskostnader

41 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

Artiklarna 131, 146.1 b, 147 och 273 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken den beskattningsbara säljaren, i samband med en leverans av varor för export i resandes personliga bagage, ska ha redovisat en minsta omsättning under det föregående beskattningsåret eller ha ingått ett avtal med en näringsidkare som är behörig att återbetala mervärdesskatt till resande, om en underlåtenhet att uppfylla dessa villkor medför att säljaren slutgiltigt fräntas rätten att tillämpa undantaget från skatteplikt för denna leverans.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: polska.