

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

28. februar 2018 (\*)

»Præjudiciel forelæggelse – direktiv 2006/112/EF – merværdiafgift (moms) – artikel 131 – artikel 146, stk. 1, litra b) – artikel 147 – fritagelse ved udførsel – artikel 273 – lovgivning i en medlemsstat, der gør fritagelsen betinget enten af, at der er opnået en vis omsætning, eller af, at der er indgået en aftale med en aktør, der er bemyndiget til at foretage momsrefusion til de rejsende«

I sag C-307/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) ved afgørelse af 27. januar 2016, indgået til Domstolen den 30. maj 2016, i sagen

**Stanisław Piekowsky**

mod

**Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie,**

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J.L. da Cruz Vilaça, og dommerne E. Levits, A. Borg Barthet (refererende dommer), M. Berger og F. Biltgen,

generaladvokat: Y. Bot,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,
  - Europa-Kommissionen ved K. Herrmann og M. Owsiany-Hornung, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 7. september 2017, afsagt følgende

**Dom**

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 131, artikel 146, stk. 1, litra b), samt artikel 147 og 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, berigtiget i EUT 2007, L 355, s. 60, herefter

»momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Stanisław Piekowsky og Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie (direktøren for skattemyndigheden i Lublin, Polen) vedrørende fritagelse for merværdiafgift (herefter »moms«) på levering af varer, der forsendes til steder uden for Den Europæiske Unions område i den rejsendes personlige bagage.

## **Retsforskrifter**

### **EU-retten**

3 Momsdirektivets artikel 14, stk. 1, er affattet således:

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

4 Momsdirektivets artikel 131 bestemmer:

»De i kapitel 2-9 [i afsnit IX i momsdirektivet] 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.«

5 I kapitel 6 med overskriften »Fritagelse ved udførsel« i direktivets afsnit IX bestemmer artikel 146, stk. 1, litra b), følgende:

»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.«

6 Nævnte direktivs artikel 147 fastsætter:

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

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

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

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

Medlemsstaterne kan dog fritage en levering, hvis samlede værdi ligger under det i første afsnit 1, 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.

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

7 Samme direktivs artikel 273 har følgende ordlyd:

»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.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

## **Polsk ret**

8 Artikel 126, stk. 1, i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser) af 11. marts 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, pos. 1054) bestemmer i den affattelse, der er relevant for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (»herefter momsloven«), følgende:

»Fysiske personer uden fast bopæl i Den Europæiske Union, herefter »rejsende«, har med forbehold af stk. 3 samt artikel 127 og 128 ret til at få refunderet momsen på varer, som er erhvervet i indlandet, og som de i uforandret tilstand udfører af Den Europæiske Union i deres personlige bagage.«

9 Momslovens artikel 127 bestemmer:

»1. Retten til momsrefusion i henhold til artikel 126, stk. 1, foreligger i tilfælde af erhvervelse af varer fra afgiftspligtige personer, herefter »sælgere«, som:

- 1) er registreret som momspligtige personer og
- 2) fører optegnelser om omsætningen og de skyldige momsbeløb under anvendelse af kasseapparater og
- 3) har indgået aftaler om momsrefusion med mindst en af de i stk. 8 nævnte aktører.

[...]

5. Momsrefusionen til den rejsende foretages i [polske] złoty (PLN) af sælgeren eller ved momsrefusionsinstanser af aktører, hvis virksomhedsformål er den i artikel 126, stk. 1, nævnte refusion.

6. De i stk. 5 nævnte sælgere kan foretage refusionen i henhold til artikel 126, stk. 1, hvis deres omsætning i det foregående skatteår har været på over 400 000 PLN, og momsrefusionen

udelukkende sker for varer, som den rejsende har erhvervet af den pågældende sælger.

[...]

8. De i stk. 5 nævnte aktører, som ikke er sælgere, kan foretage refusionen i henhold til artikel 126, stk. 1, hvis de:

1) ved ansøgningen om den i nr. 6) nævnte attest har været registreret som momspligtige i mindst 12 måneder

2) skriftligt har orienteret skattemyndighederne om, at de agter at udøve virksomhed med henblik på momsrefusion til den rejsende

3) ved ansøgningen om den i nr. 6) nævnte attest i mindst 12 måneder ikke har været i restance med afgifter, som tilkommer statskassen, eller med socialforskringsbidrag

4) har indgået aftaler om momsrefusion med de i stk. 1 nævnte sælgere

5) har stillet sikkerhed hos skattemyndighederne på 5 mio. PLN i form af:

a) deponering

b) bankgaranti

c) statsobligationer med en løbetid på mindst tre år

6) har modtaget en attest fra den bemyndigede minister for offentlige finanser, hvorved det bekræftes, at de i nr. 1)-5) nævnte forudsætninger alle er opfyldt.«

### **Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål**

10 Stanisław Piekowski er en momspligtig virksomhedsejer, der udøver økonomisk virksomhed inden for handel, bl.a. med telekommunikationsudstyr, og som fører optegnelser om omsætningen og de skyldige momsbeløb under anvendelse af et kasseapparat. Som led i sin økonomiske virksomhed sælger Stanisław Piekowski bl.a. varer til rejsende, som er bosiddende uden for Den Europæiske Unions område.

11 L'Urząd Skarbowego w Białej Podlaskiej (skatteforvaltningen i Białka Podlaska, Polen) meddelte Stanisław Piekowski, at han var »sælger« i henhold til momslovens artikel 127, stk. 1. Skatteforvaltningen skønnede ligeledes, at det fremgik af hans indgivne momsangivelser, at den nettoomsætning, som denne afgiftspligtige person havde opnået ved salg, beløb sig til 283 695 PLN (ca. 68 288 EUR) i 2009 og 238 429 PLN (ca. 57 392 EUR) i skatteåret 2010. Skatteforvaltningen fandt endvidere, at Stanisław Piekowski ikke havde givet den meddelelse om indgåelse af en aftale med en aktør, som var bemyndiget til at foretage momsrefusion, men personligt eller gennem en medarbejder havde foretaget refusion af denne moms til de rejsende.

12 Under disse omstændigheder fandt skatteforvaltningen i Białka Podlaska, at Stanisław Piekowski på grund af den opnåede omsætnings størrelse ikke var bemyndiget til personligt eller via en medarbejder at foretage momsrefusion til de rejsende eller til at anvende en momssats på nul i skatteårene 2010 og 2011.

13 Stanisław Piekowski bestred denne afgørelse ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Lublin, Polen).

14 På grundlag af bestemmelserne om proceduren for momsrefusion til rejsende, således som

de er fastsat i momslovens artikel 126-129 og momsdirektivets artikel 131, artikel 146, stk. 1, og artikel 147 og 273, fastslog Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Lublin), at Stanisław Piekowski, henset til indholdet af disse bestemmelser, ikke med føje kunne gøre gældende, at momslovens bestemmelser ikke er i overensstemmelse med momsdirektivet, for så vidt som de gjorde muligheden for, at sælgeren selv kan foretage momsrefusion til de rejsende, betinget af, at den pågældende i det foregående skatteår har opnået en omsætning på over 400 000 PLN (ca. 96 284 EUR).

15 Den nævnte ret fastslog nemlig, at den således fastsatte minimumsomsætning ikke blot er af informativ og formel karakter, men udgør en materiel betingelse for selve den momsrefusion, der foretages direkte af sælgeren. Den samme ret fandt derfor, i modsætning til, hvad Stanisław Piekowski havde gjort gældende, at tærsklen på 400 000 PLN (ca. 96 284 EUR) ikke kunne anses for en »administrativ barriere« for anvendelsen af en momssats på nul.

16 Stanisław Piekowski har iværksat en kassationsanke ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen), idet han bl.a. har gjort gældende, at momslovens bestemmelser er uforenelige med momsdirektivets bestemmelser og med proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsmæssig neutralitet.

17 Den forelæggende ret har anført, at momsdirektivets bestemmelser i modsætning til momslovens artikel 127, stk. 6, ikke indeholder et krav om, at den momspligtige person i det foregående regnskabsår har opnået en omsætning på et bestemt beløb for at kunne anvende momsfritagelsen på varer, der udføres i den rejsendes personlige bagage.

18 Navnlig synes momsdirektivets artikel 131 efter rettens opfattelse ikke at kunne tjene som grundlag for indførelsen af det krav, som er fastsat i momslovens artikel 127, stk. 6.

19 Den forelæggende ret har endvidere fremhævet, at betingelserne for anvendelse af denne fritagelse, således som den er fastsat i momsdirektivets artikel 146 og 147, vedrører køberen og ikke sælgeren, i modsætning til den i momslovens artikel 127, stk. 6, fastsatte situation.

20 Den nævnte ret finder, i modsætning til Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Lublin), at betingelsen om at opnå en omsætning på et bestemt minimumsbeløb i det foregående skatteår ikke kan anses for en materiel forudsætning set i lyset af bestemmelserne i momsdirektivet, da momsdirektivets artikel 146 og 147 ikke giver noget retligt grundlag for at indføre en sådan forudsætning.

21 Den forelæggende ret har ligeledes anført, at det fremgår af 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. Den forelæggende ret ønsker imidlertid oplyst, om en medlemsstats indførelse af et krav om at opnå en omsætning på mindst 400 000 PLN (ca. 96 284 EUR) opfylder nævnte artikels formål.

22 Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 146, stk. 1, litra b), artikel 147 samt artikel 131 og [...] 273 i [momsdirektivet] fortolkes således, at de er til hinder for nationale bestemmelser, der udelukker anvendelse af fritagelse på en afgiftspligtig person, som i det foregående skatteår ikke har opnået den omsætningsgrænse, som er forudsætningen herfor, og som heller ikke har indgået en aftale med en aktør, som er bemyndiget til at foretage momsrefusion til de rejsende?«

## Om det præjudicielle spørgsmål

23 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 131 og artikel 146, stk. 1, litra b), samt artikel 147 og 273 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter den afgiftspligtige sælger, i tilfælde af en levering af varer til udførsel, som medbringes i de rejsendes personlige bagage, skal have opnået en omsætning på et bestemt minimumsbeløb i det foregående skatteår eller indgået en aftale med en aktør, som er berettiget til at foretage momsrefusion til de rejsende, for så vidt som den blotte manglende overholdelse af disse betingelser medfører, at denne definitivt fratages retten til fritagelse for denne levering.

24 Det bemærkes, at medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), skal fritage levering af varer, som af en kunde eller for dennes regning forsendes eller transporteres til steder uden for Unionen. Denne bestemmelse skal sammenholdes med direktivets artikel 14, stk. 1, hvorefter der ved »levering af varer« forstår overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

25 Det følger af disse bestemmelser og særligt det i nævnte artikel 146, stk. 1, litra b), begreb »forsendes« i denne artikel 146, stk. 1, litra b), 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 19. december 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

26 I hovedsagen er det ubestridt, at levering af varer i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 14, har fundet sted, og at de varer, der er berørt af de i hovedsagen omhandlede transaktioner, fysisk har forladt Unionens område ved at blive transporteret i de rejsendes personlige bagage.

27 Når den i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), omhandlede levering vedrører varer, der medbringes i den rejsendes personlige bagage, gælder fritagelsen dog kun, når visse yderligere betingelser, som fastsat i artikel 147 i nævnte direktiv, er opfyldt.

28 I denne forbindelse fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at det i hovedsagen forholder sig således, at de i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), og artikel 147 fastsatte betingelser faktisk er opfyldt.

29 Det må imidlertid konstateres, at det af ordlyden af såvel artikel 146, stk. 1, litra b), som artikel 147 i momsdirektivet fremgår, at der ikke fastsættes noget krav om, at den afgiftspligtige person skal have opnået en bestemt minimumsomsætning i det forudgående regnskabsår eller, hvis denne betingelse ikke er opfyldt, have indgået en aftale med en aktør, der er berettiget til at foretage momsrefusion, for at den i nævnte artikel 146, stk. 1, litra b), fastsatte fritagelse ved udførsel kan anvendes.

30 Endvidere vedrører de betingelser, som er fastsat i momsdirektivets artikel 147, udelukkende køberne af de pågældende varer og henviser ikke til sælgerne af disse varer.

31 Det følger heraf, at anvendelsen af momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), og artikel 147 ikke kan afhænge af opfyldelsen af de betingelser, der er fastsat i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, hvis manglende opfyldelse medfører, at den afgiftspligtige endeligt mister retten til fritagelse ved udførsel.

32 Således som det fremgår af momsdirektivets artikel 131, finder de i kapitel 2-9 i dette direktivs afsnit IX omhandlede fritagelser, herunder direktivets artikel 146 og 147, ganske vist 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.

33 I denne forbindelse har Domstolen allerede fastslået, at medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, nævnte artikel 131 og 273 tillægger dem, skal overholde de generelle retsprincipper, der er en del af Unionens retsorden, som bl.a. omfatter retssikkerhedsprincippet, proportionalitetsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning (dom af 19.12.2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

34 Hvad særligt angår proportionalitetsprincippet har Domstolen fastslået, at medlemsstaterne i overensstemmelse med dette princip skal anvende midler, som – idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret – gør det mindst mulige indgreb i de af den pågældende EU-lovgivning opstillede formål og principper (dom af 19.12.2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

35 I det foreliggende tilfælde bemærkes for det første, at formålet med den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning ifølge den polske regering først og fremmest er at minimere risikoen for skatteunddragelse og ?svig i forbindelse med fejlagtig anvendelse af den fritagelse, der er fastsat i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b).

36 For det andet fremgår det af de oplysninger, der er fremlagt af den forelæggende ret, at betingelsen om, at den afgiftspligtige person er forpligtet til at have opnået en bestemt minimumsomsætning i det forudgående regnskabsår, ikke er absolut, for så vidt som den afgiftspligtige person har mulighed for at blive omfattet af fritagelsen, hvis dette mindstebeløb ikke er opnået, ved at indgå en aftale med en aktør, der er bemyndiget til at foretage momsrefusion til de rejsende.

37 I denne henseende skal det imidlertid bemærkes, at den manglende opfyldelse af den nævnte betingelse medfører afslag på fritagelse ved udførsel, selv om de i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), og artikel 147 fastsatte betingelser for at være omfattet af fritagelsen er opfyldt.

38 Domstolen har fastslået, at i en situation, hvor de i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), fastsatte betingelser for fritagelse ved udførsel, herunder udførslen af de pågældende varer fra Unionens toldområde, er blevet godtgjort, skal der ikke betales moms af en sådan levering. Under sådanne omstændigheder foreligger der principielt ikke længere nogen risiko for skattesvig eller skattetaf, 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).

39 Det skal således fastslås, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede ikke er nødvendig for at opnå formålet om at forhindre skatteunddragelse og ?svig.

40 Henset til de ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 131 og artikel 146, stk. 1, litra b), samt artikel 147 og 273 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter den afgiftspligtige sælger, i tilfælde af en levering af varer til udførsel, som medbringes i de rejsendes personlige bagage, skal have opnået en omsætning på et bestemt minimumsbeløb i det foregående skatteår eller indgået en aftale med en aktør, som er berettiget til at foretage momsrefusion til de rejsende, for så vidt som den blotte manglende overholdelse af disse betingelser medfører, at denne definitivt fratages retten til fritagelse for denne levering.

### **Sagsomkostninger**

41 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:

**Artikel 131, artikel 146, stk. 1, litra b), samt artikel 147 og 273 i Rådets direktiv 2006/112/EU af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter den afgiftspligtige sælger, i tilfælde af en levering af varer til udførsel, som medbringes i de rejsendes personlige bagage, skal have opnået en omsætning på et bestemt minimumsbeløb i det foregående skatteår eller indgået en aftale med en aktør, som er berettiget til at foretage momsrefusion til de rejsende, for så vidt som den blotte manglende overholdelse af disse betingelser medfører, at denne definitivt fratages retten til fritagelse for denne levering.**

Underskrifter

\* Processprog: polsk.