

61991C0096

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Gulmann fremsat den 12. maj 1992. - KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER MOD KONGERIGET SPANIEN. - FRITAGELSE FOR OG GODTGOERELSE AF OMSAETNINGSAFGIFTER I DEN INTERNATIONALE REJSETRAFIK. - SAG C-96/91.

Samling af Afgørelser 1992 side I-03789

Generaladvokatens forslag til afgørelse

++++

Hr. præsident,

De herrer dommere,

1. Kommissionen har i medfør af EOEf-traktatens artikel 169 anlagt sag mod Kongeriget Spanien med påstand om, at det fastslås, at Kongeriget har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 6, stk. 4, i Rådets direktiv 69/169/EOEF om harmonisering af lovgivning om fritagelse for omsætningsafgifter og punktafgifter ved indførsel i den internationale rejsetrafik (1).

Kommissionen påstår, at det er i strid med artikel 6, stk. 4, i direktivet, naar det i Spanien kræves, at der skal fremlægges en specialfaktura udskrevet på en særlig af myndighederne godkendt typeformular som betingelse for godtgørelse af moms (2) ved udførsel af varer, som rejsende medfører i deres personlige bagage.

2. Som allerede titlen til direktiv 69/169/EOEF viser, vedrører direktivets vigtigste bestemmelser fritagelse for omsætningsafgifter ved indførsel af varer i medlemsstaterne, som rejsende, der kommer fra tredjelande og fra andre medlemsstater, medbringer i deres personlige bagage. Domstolen kender disse regler fra flere sager og ved derfor ogsaa, at afgiftsfritagelsen er undergivet en række betingelser, herunder at der kun kan ske afgiftsfritagelse for varer, hvis værdi ikke overstiger nærmere fastsatte beløb (3).

Artikel 6 indeholder regler om afgiftsgodtgørelse ved udførsel af varer, der medbringes i de rejsendes personlige bagage, baade ved udrejse til tredjelande og ved udrejse til andre medlemsstater. Bestemmelsens primaere formaal er at undgaa "dobbeltbeskatning", dvs. at en rejsende skal betale moms i saa vel udførsels- som i indførselslandet. Afgiftsgodtgørelse efter artikel 6 er da ogsaa for saa vidt angaar udførsel til andre medlemsstater begrænset til de tilfælde, hvor direktivet ikke giver ret til afgiftsfritagelse ved indførslen, jf. artikel 6, stk. 3, andet afsnit.

Direktivet er ændret mange gange, og artikel 6 er ændret tre gange (4).

Artikel 6 har i dag følgende indhold:

"1. Medlemsstaterne træffer foranstaltninger, der er egnede til at forhindre, at der indrømmes afgiftslettelser ved leveringer til rejsende, hvis bopæl, normale opholdssted eller sæde for erhvervsmaessig virksomhed er beliggende i en medlemsstat, og på hvilke den i dette direktiv omhandlede ordning finder anvendelse.

2. Med forbehold af den gældende ordning for salg fra kiosker under toldkontrol i lufthavne og for salg om bord i luftfartøjer, træffer medlemsstaterne med hensyn til salg i detailledet de nødvendige foranstaltninger for i de tilfælde og på de betingelser, som er nærmere fastsat i stk. 3 og 4, at muliggøre afgiftslettelse hvad angår omsætningsafgifter ved levering af varer, som rejsende medbringer i deres personlige bagage ved udrejsen fra en medlemsstat. Afgiftslettelse med hensyn til punktafgifter kan ikke indrømmes.

3. For rejsende med bopæl eller sædvanligt opholdssted uden for Fællesskabet kan hver medlemsstat fastsætte begrænsninger og betingelser for anvendelse af afgiftslettelse.

For rejsende, hvis bopæl, sædvanlige opholdssted eller sæde for erhvervsmaessig virksomhed er beliggende i en medlemsstat, kan afgiftslettelse kun indrømmes for genstande, hvis værdi i sig selv, afgifter indbefattet, overstiger det i artikel 2, stk. 1, fastsatte beløb.

Medlemsstaterne kan undtage personer, der er bosat på deres område, fra afgiftslettelsen.

4. Afgiftslettelsen er betinget af:

a) i de i stk. 3, første afsnit, nævnte tilfælde: fremlæggelse af et eksemplar af fakturaen eller et i stedet for denne udstedt bilag forsynet med påtegning fra udfoerselsmedlemsstatens toldmyndigheder om varens udfoersel

b) i de i stk. 3, andet afsnit, nævnte tilfælde: fremlæggelse af et eksemplar af fakturaen eller et i stedet for denne udstedt bilag, forsynet med en påtegning fra toldmyndighederne i den endelige indfoerselsmedlemsstat eller fra en anden på omsætningsafgiftsområdet kompetent myndighed i denne medlemsstat, hvorved det godtgøres, at omsætningsafgiften er eller vil blive pålagt.

5. Med henblik på anvendelse af denne artikel forstås ved:

° bopæl ...

° genstand ...".

Direktivet indeholdt i sin oprindelige version alene den bestemmelse, der i dag er stk. 1. Stk. 2-5 blev indført ved Raadets andet direktiv 72/230/EOEF af 12. juni 1972 (5). Efterfølgende er stk. 2 og 3 blevet ændret på visse punkter ved Raadets tredje direktiv 78/1032/EOEF af 19. december 1978 (6) bl.a. således, at medlemsstaterne blev forpligtede til at yde afgiftsgodtgørelse, når betingelserne i stk. 3 og 4 er opfyldte. Endelig skete der ved Raadets direktiv 85/348/EOEF af 8. juli 1985 en mindre tilføjelse til stk. 4, litra b) (7).

3. Det er i sagen ubestridt, at den spanske regering har gennemført en ordning, hvorefter afgiftsgodtgørelse kun kan opnås ved anvendelse af en særlig formular ° af den spanske regering benævnt specialfaktura ° som kan fås udleveret ved henvendelse til de spanske afgiftsmyndigheder og mod betaling af 25 PTA pr. eksemplar.

4. Den spanske regering goer gaeldende, at anvendelse af specialfakturaen sikrer, at afgiftsmyndighederne, naar de skal yde godtgoerelsen, har alle relevante oplysninger som grundlag herfor, og at det obligatoriske krav om formularens anvendelse derfor kun er til fordel for de rejsende, der oensker afgiftsgodtgoerelse, idet anvendelsen sikrer, at godtgoerelsen kan udbetales uden problemer.

5. Kommissionen er ikke uenig i, at den paagaeldende formular ikke indeholder krav om andre oplysninger end saadanne, der er hensigtsmaessige til sikring af, at godtgoerelsen kan udbetales. Kommissionen goer til gengæld gaeldende, at det er i strid med artikel 6, stk. 4, naar anvendelsen af formularen efter spansk ret er obligatorisk, og at formularen dermed er det eneste bevismiddel, der kan anvendes, naar en rejsende oensker afgiftsgodtgoerelse. Kommissionen goer gaeldende, at det foelger af artikel 6, stk. 4, at en almindelig faktura, der opfylder de betingelser, der efter Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 (8) og den generelle nationale momslovgivning stilles til fakturaer, ogsaa skal accepteres som grundlag for udbetaling af afgiftsgodtgoerelsen.

6. Problemstillingen er saaledes enkel. Afgoerende er en fortolkning af artikel 6, stk. 4. Afgiftsgodtgoerelsen forudsætter efter denne bestemmelse for saa vidt angaar udfoersel til tredjelande en paategning fra udfoerselsmedlemsstatens toldmyndigheder om udfoerslens foretagelse og for saa vidt angaar udfoersel til andre medlemsstater en paategning fra en myndighed i indfoerselsmedlemsstaten om, at indfoersel er sket. I begge tilfaelde forudsætter afgiftsgodtgoerelsen i oevrigt "fremlaeggelse af et eksemplar af fakturaen eller et i stedet for denne udstedt bilag".

7. Den spanske regering goer gaeldende, at det foelger af bestemmelserne i artikel 22, stk. 3, litra c), sammenholdt med artikel 22, stk. 8, i Raadets sjette momsdirektiv, at det er muligt for medlemsstaterne at stille saerlige krav til de fakturaer, der skal anvendes i forbindelse med momssystemets funktion. Den spanske regering henviser i denne forbindelse til Domstolens dom i de forenede sager 123/87 og 330/87, Jeunehomme (9), hvori Domstolen fastslog, at de naevnte bestemmelser i Raadets sjette momsdirektiv giver medlemsstaterne hjemmel til at kraeve, at de fakturaer, der skal anvendes for, at fradragsretten kan udoeves, skal indeholde andre angivelser end dem, der er opregnet i direktivets artikel 22, stk. 3, litra b). Denne mulighed kan efter den spanske regerings mening ogsaa anvendes af medlemsstaterne til at stille saerlige krav til de fakturaer, der skal anvendes i forbindelse med afgiftsgodtgoerelse efter direktiv 69/169. Anvendelsen af specialfakturaer ved afgiftsgodtgoerelse er berettiget ikke blot, fordi specialfakturaen letter den praktiske gennemfoerelse af afgiftsgodtgoerelsen for den rejsende, men ogsaa fordi den letter myndighedernes behandling af disse sager og er medvirkende til at undgaa misbrug af godtgoerelsessystemet.

8. Jeg vil foerst kort vurdere, om Kommissionen har ret i, at den omtvistede regel har saadanne virkninger, at den for en umiddelbar betragtning kan siges at vaere i strid med artikel 6, stk. 4, fortolket i lyset af bestemmelsens formaal. Jeg vil dernaest undersøge, om den spanske regering kan gives medhold i, at den omtvistede regel har hjemmel i de naevnte bestemmelser i Raadets sjette momsdirektiv.

9. Jeg er for saa vidt ikke i tvivl om, at det for de rejsende, der oensker afgiftsgodtgoerelse, kan vaere hensigtsmaessigt, hvis saelgeren af de afgiftsbelagte varer benytter den foreskrevne saerlige formular ved fakturaudstedelsen. Jeg er derimod heller ikke i tvivl om, at Kommissionen har ret i, at det obligatoriske krav om udelukkende anvendelse af en saadan specialfaktura ogsaa kan medfoere, at de rejsende ikke kan opnaa afgiftsgodtgoerelse i tilfaelde, hvor de ved hjalp af en almindelig faktura kan dokumentere opfyldelsen af de materielle betingelser for opnaaelse af afgiftsgodtgoerelsen. Det forekommer indlysende, at der i praksis meget vel kan vaere tilfaelde, hvor hverken koeber eller saelger er opmaerksomme paa eksistensen af kravet om anvendelse af specialfakturaen, eller hvor saelgeren af den ene eller anden grund ikke er i besiddelse af den

saerlige formular. Jeg er derfor ikke i tvivl om, at det omtvistede krav kan indebaere hindringer for gennemfoerelsen af godtgoerelse af den betalte moms, som de rejsende har ret til efter artikel 6, stk. 2 og 3. Herved vil det spanske krav kunne foere til, at de rejsende kommer til at betale afgifter baade i udfoerselslandet og i indfoerselslandet, hvilket er i strid med formaalet med den i direktiv 69/169 indfoerte godtgoerelsesordning.

10. Det er rigtigt, at det foelger af Domstolens praksis, at artikel 22, stk. 3, litra c), i Raadets sjette momsdirektiv giver medlemsstaterne hjemmel til at fastsaette yderligere krav end dem, der umiddelbart fremgaar af artikel 22, for saa vidt angaar indholdet af en faktura. Jeg mener dog ikke, at denne hjemmel, som de spanske myndigheder i oevrigt har gjort brug af til at fastsaette yderligere krav til indholdet af den almindelige faktura, kan udstraekkes til at gaelde en ret for medlemsstaterne til herudover at fastsaette saerlige krav til de fakturaer, der skal benyttes som bevismiddel i forbindelse med godtgoerelse af moms i den internationale rejsetrafik. En naturlig forstaaelse af artikel 6, stk. 4, i direktiv 69/169 set i lyset af direktivets formaal er den, at de rejsende ogsaa ved hjalp af den almindelige faktura skal kunne bevise deres ret til momsgodtgoerelse.

11. Der er efter min mening ikke grund til naermere at undersøge de forskelle, der eksisterer mellem indholdet af en almindelig faktura og specialfakturaen. Det er som naevnt klart, at formularen forudsætter afgivelse af flere oplysninger end dem, der er indeholdt i den almindelige faktura, og at disse yderligere oplysninger for saa vidt er hensigtsmaessige, naar godtgoerelsen skal udbetales. Til gengæld har den spanske regering ikke godtgjort, at afgiftsgodtgoerelse ikke i praksis kan ske paa grundlag af en almindelige faktura, eller at der skulle eksistere noget saerligt behov for at anvende den saerlige formular med henblik paa at undgaa misbrug af godtgoerelsesordningen. At en almindelig faktura er et egnet og tilstraekkeligt bevismiddel maa anses for godtgjort, allerede fordi de oevrige medlemsstater efter Kommissionens oplysninger accepterer en almindelig faktura som et tilstraekkeligt bevismiddel efter artikel 6, stk. 4, i direktiv 69/169 (10).

12. Min konklusion er herefter, at Kongeriget Spanien er forpligtet til at acceptere en almindelig faktura som bevismiddel i forbindelse med afgiftsgodtgoerelse efter artikel 6 i direktiv 69/169. Der er, saa vidt jeg kan se, intet til hinder for, at de spanske myndigheder herudover ogsaa stiller en saerlig formular til raadighed for de handlende og de rejsende, som disse efter eget valg kan benytte som et alternativt grundlag for en gennemfoerelse af retten til afgiftgodtgoerelse. Det spanske krav om fremlaeggelse af en specialfaktura er saaledes alene stridende mod direktivet i det omfang, det udelukker, at ogsaa en almindelig faktura kan benyttes som bevismiddel.

Forslag til afgoerelse

13. Jeg skal af disse grunde foreslaa Domstolen, at Kommissionen gives medhold i sin paastand, det vil sige, at:

° Det fastslaas, at Kongeriget Spanien har tilsidesat de forpligtelser, der paahviler det i henhold til Raadets direktiv 69/169/EOEF, idet det som en noedvendig betingelse for, at rejsende i den internationale rejsetrafik kan faa tilbagebetalt moms, kraever fremlagt en formular, betegnet specialfaktura, som svarer til en officiel typeformular, saaledes at rejsende, der er i besiddelse af en almindelig faktura, som er i overensstemmelse med spansk lovgivning og Raadets sjette momsdirektiv 77/388/EOEF, ikke kan opnaa afgiftsgodtgoerelse.

° Kongeriget Spanien doemmes til at betale sagens omkostninger.

(*) Originalsprog: dansk.

(1) ° JO L 133, s. 6 (EFT 1969 I, s. 218).

(2) ° Direktivet omhandler baade omsaetningsafgifter og punktafgifter, men direktivets artikel 6, stk. 2, in fine, undtager udtrykkeligt afgiftsgodtgoerelse ved udfoersel for saa vidt angaar punktafgifter.

(3) ° Domstolen fortolkede bl.a. direktivet i dom af 14.2.1984 (sag 278/82, Rewe II, Sml. s. 721).

(4) ° Efter min opfattelse ville en eller anden form for konsoliderende sammenskrivning af direktivets tekst vaere oenskelig. En saadan konsolidering ville baade oege borgernes retssikkerhed og direktivets effektive anvendelse i medlemsstaterne.

(5) ° JO L 139, s. 28 (EFT 1972 I, s. 544).

(6) ° EFT L 366, s. 28.

(7) ° EFT L 183, s. 24.

(8) ° Om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1, herefter benaevnt Raadets sjette momsdirektiv .

(9) ° Dom af 14.7.1988, Sml. s. 4517.

(10) ° Der er ingen oplysninger i sagen, der tyder paa, at dette forhold skyldes, at de oevrige medlemsstater stiller strengere betingelser til de almindelige fakturaer, end Spanien goer.