FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CLAUS GULMANN

fremsat den 12. maj 1992 *

Hr. præsident,
De herrer dommere,

1. Kommissionen har i medfør af EØF-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/EØF 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, når 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/EØF 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 også, 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, både ved udrejse til tredjelande og ved udrejse til andre medlemsstater. Bestemmelsens primære formål er at undgå »dobbeltbeskatning«, dvs. at en rejsende skal betale moms i så vel udførsels-som i indførselslandet. Afgiftsgodtgørelse efter artikel 6 er da også for så vidt angår 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].

* Originalsprog: dansk.

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

2 — Direktivet omhandler både omsætningsafgifter og punktafgifter, men direktivets artikel 6, stk. 2, in fine, undtager udtrykkeligt afgiftsgodtgørelse ved udførsel for så vidt angår 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 være ønskelig. En sådan konsolidering ville både øge borgernes retssikkerhed og direktivets effektive anvendelse i medlemsstaterne.

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 erhvervsmæssig 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 detailleddet 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 erhvervsmæssig 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 udførselsmedlemsstatens toldmyndigheder om varens udførsel

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 indførselsmedlemsstat 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 Rådets andet direktiv 72/230/EØF af 12. juni 1972 [5]. Efterfølgende er stk. 2 og 3 blevet ændret på visse punkter ved Rådets tredje direktiv 78/1032/EØF af 19. december 1978 [6] bl.a.

5 — JO L 139, s. 28 (EFT 1972 I, s. 544).
6 — EFT L 366, s. 28.

således, at medlemsstaterne blev forpligtede til at yde afgiftsgodtgørelse, når betingelserne i stk. 3 og 4 er opfyldte. Endelig skete der ved Rådets direktiv 85/348/EØF 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 gør gældende, at anvendelse af specialfakturaen sikrer, at afgiftsmyndighederne, når de skal yde godtgørelsen, har alle relevante oplysninger som grundlag herfor, og at det obligatoriske krav om formularens anvendelse derfor kun er til fordel for de rejsende, der ønsker afgiftsgodtgørelse, idet anvendelsen sikrer, at godtgørelsen kan udbetales uden problemer.

5. Kommissionen er ikke uenig i, at den pågældende formular ikke indeholder krav om andre oplysninger end sådanne, der er hensigtsmæssige til sikring af, at godtgørelsen kan udbetales. Kommissionen gør til gengæld gældende, at det er i strid med artikel 6, stk. 4, når anvendelsen af formularen efter spansk ret er obligatorisk, og at formularen dermed er det eneste bevismiddel, der kan anvendes, når en rejsende ønsker afgiftsgodtgørelse. Kommissionen gør gældende, at det følger af artikel 6, stk. 4, at en almindelig faktura, der opfylder de betingelser, der efter Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 [8] og den generelle nationale momslovgivning stilles til fakturaer, også skal accepteres som grundlag for udbetaling af afgiftsgodtgørelsen.

6. Problemstillingen er således enkel. Afgørende er en fortolkning af artikel 6, stk. 4. Afgiftsgodtgørelsen forudsætter efter denne bestemmelse for så vidt angår udførsel til tredjelande en påtegning fra udførselsmedlemsstatens toldmyndigheder om udførslens foretagelse og for så vidt angår udførsel til andre medlemsstater en påtegning fra en myndighed i indførselsmedlemsstaten om, at indførsel er sket. I begge tilfælde forudsætter afgiftsgodtgørelsen i øvrigt »fremlæggelse af et eksemplar af fakturaen eller et i stedet for denne udstedt bilag«.

7. Den spanske regering gør gældende, at det følger af bestemmelserne i artikel 22, stk. 3, litra c), sammenholdt med artikel 22, stk. 8, i Rådets sjette momsdirektiv, at det er muligt for medlemsstaterne at stille særlige 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 nævnte bestemmelser i Rådets

7 — EFT L 183, s. 24.

8 — Om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1, herefter benævnt »Rådets sjette momsdirektiv«.

9 — Dom af 14.7.1988, Sml. s. 4517.

sjette momsdirektiv giver medlemsstaterne hjemmel til at kræve, at de fakturaer, der skal anvendes for, at fradragsretten kan udøves, 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 også anvendes af medlemsstaterne til at stille særlige krav til de fakturaer, der skal anvendes i forbindelse med afgiftgodtgørelse efter direktiv 69/169. Anvendelsen af specialfakturaer ved afgiftsgodtgørelse er berettiget ikke blot, fordi specialfakturaen letter den praktiske gennemførelse af afgiftsgodtgørelsen for den rejsende, men også fordi den letter myndighedernes behandling af disse sager og er medvirkende til at undgå misbrug af godtgørelsessystemet.

8. Jeg vil først kort vurdere, om Kommissionen har ret i, at den omtvistede regel har sådanne virkninger, at den for en umiddelbar betragtning kan siges at være i strid med artikel 6, stk. 4, fortolket i lyset af bestemmelsens formål. Jeg vil dernæst undersøge, om den spanske regering kan gives medhold i, at den omtvistede regel har hjemmel i de nævnte bestemmelser i Rådets sjette momsdirektiv.

9. Jeg er for så vidt ikke i tvivl om, at det for de rejsende, der ønsker afgiftsgodtgørelse, kan være hensigtsmæssigt, hvis sælgeren af de afgiftsbelagte varer benytter den foreskrevne særlige 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 sådan specialfaktura også kan medføre, at de rejsende ikke kan opnå afgiftsgodtgørelse i tilfælde, hvor de ved hjælp af en almindelig faktura kan dokumentere opfyldelsen af de materielle betingelser for opnåelse af afgiftsgodtgørelsen. Det forekommer indlysende, at der i praksis meget vel kan være tilfælde, hvor hverken køber eller sælger er opmærksomme på eksistensen af kravet om anvendelse af specialfakturaen, eller hvor sælgeren af den ene eller anden grund ikke er i besiddelse af den særlige formular. Jeg er derfor ikke i tvivl om, at det omtvistede krav kan indebære hindringer for gennemførelsen af godtgørelse af den betalte moms, som de rejsende har ret til efter artikel 6, stk. 2 og 3. Herved vil det spanske krav kunne føre til, at de rejsende kommer til at betale afgifter både i udførselslandet og i indførselslandet, hvilket er i strid med formålet med den i direktiv 69/169 indførte godtgørelsesordning.

10. Det er rigtigt, at det følger af Domstolens praksis, at artikel 22, stk. 3, litra c), i Rådets sjette momsdirektiv giver medlemsstaterne hjemmel til at fastsætte yderligere krav end dem, der umiddelbart fremgår af artikel 22, for så vidt angår indholdet af en faktura. Jeg mener dog ikke, at denne hjemmel, som de spanske myndigheder i øvrigt har gjort brug af til at fastsætte yderligere krav til indholdet af den almindelige faktura, kan udstrækkes til at gælde en ret for medlemsstaterne til herudover at fastsætte særlige krav til de fakturaer, der skal benyttes som

bevismiddel i forbindelse med godtgørelse af moms i den internationale rejsetrafik. En naturlig forståelse af artikel 6, stk. 4, i direktiv 69/169 set i lyset af direktivets formål er den, at de rejsende også ved hjælp af den almindelige faktura skal kunne bevise deres ret til momsgodtgørelse.

11. Der er efter min mening ikke grund til nærmere at undersøge de forskelle, der eksisterer mellem indholdet af en almindelig faktura og specialfakturaen. Det er som nævnt klart, at formularen forudsætter afgivelse af flere oplysninger end dem, der er indeholdt i den almindelige faktura, og at disse yderligere oplysninger for så vidt er hensigtsmæssige, når godtgørelsen skal udbetales. Til gengæld har den spanske regering ikke godtgjort, at afgiftsgodtgørelse ikke i praksis kan ske på grundlag af en almindelige faktura, eller at der skulle eksistere noget særligt behov for at anvende den særlige formular med henblik på at undgå misbrug af godtgørelsesordningen. At en almindelig faktura er et egnet og tilstrækkeligt bevismiddel må anses for godtgjort, allerede fordi de øvrige medlemsstater efter Kommissionens oplysninger accepterer en almindelig faktura som et tilstrækkeligt 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 afgiftsgodtgørelse efter artikel 6 i direktiv 69/169. Der er, så vidt jeg kan se, intet til hinder for, at de spanske myndigheder herudover også stiller en særlig formular til rådighed for de handlende og de rejsende, som disse efter eget valg kan benytte som et alternativt grundlag for en gennemførelse af retten til afgiftgodtgørelse. Det spanske krav om fremlæggelse af en specialfaktura er således alene stridende mod direktivet i det omfang, det udelukker, at også en almindelig faktura kan benyttes som bevismiddel.

Forslag til afgørelse

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

10 — Der er ingen oplysninger i sagen, der tyder på, at dette forhold skyldes, at de øvrige medlemsstater stiller strengere betingelser til de almindelige fakturaer, end Spanien gør.

— Det fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til Rådets direktiv 69/169/EØF, idet det som en nødvendig betingelse for, at rejsende i den internationale rejsetrafik kan få tilbagebetalt moms, kræver fremlagt en formular, betegnet specialfaktura, som svarer til en officiel typeformular, således at rejsende, der er i besiddelse af en almindelig faktura, som er i overensstemmelse med spansk lovgivning og Rådets sjette momsdirektiv 77/388/EØF, ikke kan opnå afgiftsgodtgørelse.

— Kongeriget Spanien dømmes til at betale sagens omkostninger.