KOMMISSIONEN MOD SPANIEN

DOMSTOLENS DOM
9. juni 1992 *

I sag C-96/91,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Daniel Calleja y Crespo, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg hos Roberto Hayder, Kommissionens Juridiske Tjeneste, Wagner-Centret, Kirchberg,

sagsøger,

mod

Kongeriget Spanien ved Director General de Coordinación Jurídica e Institucional Comunitaria Alberto José Navarro González og Abogado del Estado Gloria Calvo Díaz, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg på Den Spanske Ambassade, 4-6, boulevard Emmanuel Servais,

sagsøgt,

angående en påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til Rådets direktiv 69/169/EØF 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), idet det som en nødvendig betingelse for, at rejsende i den internationale rejsetrafik kan få tilbagebetalt merværdiafgift, kræver fremlagt en formular, betegnet specialfaktura (»factura especial«), 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 Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

* Processprog: spansk.

DOMSTOLEN

sammensat af afdelingsformand R. Joliet som fungerende præsident, afdelingsformændene F. Grévisse og P. J. G. Kapteyn samt dommerne J. C. Moitinho de Almeida, G. C. Rodríguez Iglesias, M. Diez de Velasco og M. Zuleeg,

generaladvokat: C. Gulmann
justitssekretær: fuldmægtig D. Triantafyllou,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at parterne har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 7. april 1992,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 12. maj 1992,

afsagt følgende

Dom

1 Ved stævning indleveret til Domstolens Justitskontor den 20. marts 1991 har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af EØF-traktatens artikel 169 anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til Rådets direktiv 69/169/EØF 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 Rådets sjette direktiv 77/388/EØF 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 Rådets andet direktiv 72/230/EØF af 12. juni 1972 (EFT 1972 II, s. 544), Rådets tredje direktiv 78/1032/EØF af 19. december 1978 (EFT L 366, s. 28) og Rådets direktiv 85/348/EØF af 8. juli 1985 (EFT L 183, s. 24).

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

4 Det bemærkes indledningsvis, at det fremgår af artikel 1 og 2 i Rådets direktiv 69/169, at varer, der indføres af rejsende i deres personlige bagage, fritages for moms ved indførslen, når denne ikke har erhvervsmæssig 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 detailleddet. Der blev således ved artikel 4 i Rådets direktiv 72/230 åbnet mulighed for, at medlemsstaterne med hensyn til salg i detailleddet 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 Rådets direktiv 78/1032 blevet ændret til en forpligtelse for medlemsstaterne.

6 Direktivets artikel 6 indeholder i sin nuværende affattelse — der følger af ovennævnte direktiver og en yderligere præcisering, som fremgår af artikel 1, stk. 3, i Rådets direktiv 85/348 — fem stykker, hvoraf tre er affattet således:

»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.«

7 Kommissionen har anført, at de spanske bestemmelser, hvorefter godtgørelse af moms i rejsetrafikken er betinget af, at der anvendes et særligt dokument, der svarer til en officiel typeformular, er i strid med direktivets artikel 6, stk. 4. Ifølge denne bestemmelse er afgiftsgodtgørelse alene betinget af »fremlæggelse af et eksemplar af fakturaen eller et i stedet for denne udstedt bilag«. Ifølge Kommissionen medfører bestemmelserne, at udøvelsen af en ret, der er fastsat af fællesskabslovgiver, indskrænkes i strid med direktivets formål. Bestemmelserne står ikke i forhold til det kontrolformål, der herved forfølges, og de vil bl.a. kunne føre til dobbelt afgiftsbelastning på Fællesskabets område.

8 Kongeriget Spanien har gjort gældende, at medlemsstaterne i henhold til sjette direktiv, som er af grundlæggende betydning for harmoniseringen af reglerne om moms, kan fastsætte de regler, der er nødvendige for kontrollen med opkrævningen af afgiften, bl.a. med hensyn til fakturering. Ifølge den spanske regering går den ordning, som Kommissionen har anfægtet, og som alene skal lette undersøgelsen af, at de betingelser, der i henhold til direktivet stilles for tilbagebetaling, er opfyldt, på ingen måde ud over de grænser, der således er fastsat i fællesskabsretten, og at ordningen ikke er i strid med den forpligtelse til at nå et bestemt resultat, der i direktivet er pålagt medlemsstaterne.

9 Denne argumentation kan ikke tiltrædes.

10 Det fremgår således af Domstolens faste praksis, at medlemsstaterne på det af direktiv 69/169 omfattede område kun bevarer den begrænsede kompetence, som

tilkommer dem i henhold til direktivet og de direktiver, hvorved det er ændret (dom af 7.7.1981, sag 158/80, Rewe, Sml. s. 1805, præmis 36, af 14.2.1984, sag 278/82, Rewe, Sml. s. 721, præmis 31, af 12.6.1990, sag C-158/88, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 2367, præmis 7, og af 6.12.1990, sag C-208/88, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 4445, præmis 7).

11 Direktivet indeholder imidlertid ikke bestemmelser, hvorefter medlemsstaterne som betingelse for godtgørelse af afgift på varer, som udføres af rejsende i deres personlige bagage, kan kræve fremlagt et særligt dokument, idet der i henhold til artikel 6, stk. 4, blot skal fremlægges en faktura eller et i stedet for denne udstedt bilag. Ifølge denne bestemmelse, hvorved den nærmere fremgangsmåde for opnåelse af godtgørelse er fastlagt, har de rejsende, der anmoder om tilbagebetaling af afgift, således to muligheder. Bestemmelsen kan derfor ikke fortolkes på den måde, at medlemsstaterne kan begrænse denne ret, således at den kun kan udøves af personer, som er i besiddelse af en særlig faktura.

12 Der findes ganske vist i artikel 22 i sjette direktiv, som vedrører afgiftspligtiges forpligtelser ved indenlandsk virksomhed, herunder med hensyn til fakturering, en bestemmelse, hvorefter medlemsstaterne har en vis kompetence til at fastsætte betingelser, som ikke fremgår af direktivet. I henhold til artikel 22, stk. 8, kan medlemsstaterne således »fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig«. Men som Domstolen har fastslået i en dom, hvortil parterne har henvist, er denne mulighed begrænset til, hvad der er nødvendigt for at sikre, at momsen opkræves, og at afgiftsmyndighederne kan udøve deres kontrol. Endvidere må bestemmelserne om fakturerering ikke i praksis gøre udøvelsen af den andetsteds hjemlede fradragsret umulig eller uforholdsmæssig vanskelig (dom af 14.7.1988, forenede sager 123/87 og 330/87, Léa Jeunehomme m.fl., Sml. s. 4517, præmis 15, 16 og 17).

13 I denne sag er kravet om en særlig faktura som betingelse for at opnå godtgørelse i henhold til direktivets artikel 6 ikke kun i strid med bestemmelserne i denne artikel af de grunde, der er anført i præmis 11 i denne dom. Et sådant krav går endvidere ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre, at afgiften opkræves, og det

kan gøre udøvelsen af retten til godtgørelse meget vanskelig og medføre dobbelt afgiftsbelastning, selv om formålet med de omhandlede bestemmelser netop er at undgå dette.

14 For det første er bestemmelserne vedrørende fakturering i de generelle bestemmelser vedrørende moms, således som Kommissionen med rette har anført, sammen med bestemmelserne om, at den rejsende skal have fakturaen stemplet af toldmyndighederne for at kunne få afgiften tilbagebetalt, tilstrækkelige til, at de kompetente myndigheder effektivt kan kontrollere, om betingelserne for, at rejsende kan opnå godtgørelse, er opfyldt, og det er ikke nødvendigt at kræve fremlagt et særligt dokument. Ifølge de førstnævnte bestemmelser skal en faktura indeholde de fleste af de angivelser, som findes i dette dokument, bortset fra angivelserne vedrørende de købte varers bestemmelsessted og forevisning af disse for toldmyndighederne. Med hensyn til de andre bestemmelser skal den rejsende ifølge disse netop forevise varerne ved udførselstoldstedet, hvis han har bopæl i et tredjeland, og ved indførselstoldstedet, hvis han har bopæl i en af Fællesskabets medlemsstater, for at få den påtegning, der er nødvendig for godtgørelse.

15 Endvidere fremgår det af betragtningerne til direktiv 78/1032, at ændringerne i direktivets artikel 6 er foretaget med henblik på at harmonisere ordningen for afgiftslettelser i detailleddet for derved at undgå dobbelt afgiftsbelastning. Da rejsende med bopæl i andre medlemsstater imidlertid kan komme i den situation, at de ikke kan opnå afgiftsgodtgørelse i Spanien, fører dette til dobbelt afgiftsbelastning på Fællesskabets område for så vidt angår varer, hvis værdi overstiger beløbet for afgiftsfritagelse, og for hvilke der skal betales moms i den endelige indførselsmedlemsstat.

16 Endelig bemærkes, at selv om alle handlende og dermed alle momspligtige, hvis de ønsker det, uden vanskeligheder kan få udleveret den officielle typeformular til specialfakturaer, som kræves efter de omhandlede nationale bestemmelser, er den rejsende på ingen måde sikker på at få udleveret en faktura, der svarer til typeformularen. Der kan således være tale om, at den afgiftspligtige ikke har den officielle typeformular eller finder det lettere at udlevere en almindelig faktura. På denne måde bliver det i strid med direktivets målsætning umuligt for den rejsende at udnytte retten til godtgørelse.

17 Kongeriget Spanien findes herefter at have tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til Rådets direktiv 69/169/EØF 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 få tilbagebetalt merværdiafgift, kræver fremlagt en formular, betegnet specialfaktura (»factura especial«), 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 sjette direktiv.

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.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN

1) Kongeriget Spanien hat tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til Rådets direktiv 69/169/EØF 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 få tilbagebetalt merværdiafgift, kræver fremlagt en formular, betegnet specialfaktura (»factura especial«), som svarer til en officiel typeformular, og dermed afskærer tilbagebetaling til rejsende, der er i besiddelse af en almindelig faktura, som er i overensstem-

melse med spansk lovgivning og Rådets sjette direktiv 77/388/EØF 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.

Joliet Grévisse Kapteyn

Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias Diez de Velasco Zuleeg

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 9. juni 1992.

J.-G. Giraud
Justitssekretær

R. Joliet
Afdelingsformand,
fungerende præsident