og de kan ikke med støtte i dets bestemmelser kræve fremlagt et særligt dokument, idet der i henhold til direktivets artikel 6, stk. 4, kun skal fremlægges en faktura eller et i stedet for denne udstedt bilag. Endvidere går kravet ud over den kompetence, der i sjette direktivs artikel 22, stk. 8, er tillagt medlemsstaterne, og som er begrænset til, 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.

RETSMØDERAPPORT
i sag C-96/91 *

I — Sagens baggrund og den administrative procedure

1. *De relevante fællesskabsretlige bestemmelser*

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«) indeholder bestemmelser, hvorefter 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 [1] ved udførsel til personer, der kan opnå afgiftsfritagelse ved indførslen.

Reglerne om forbud mod afgiftsgodtgørelse ved udførsel er gradvis blevet lempet på grund af de tekniske problemer, de skabte, og for at undgå dobbelt afgiftsbelastning. Der blev således ved artikel 4 i Rådets direktiv 72/230/EØF af 12. juni 1972 (EFT 1972 II, s. 544) 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/EØF af 19. december 1978 (EFT L 366, s. 28) blevet ændret til en forpligtelse for medlemsstaterne.

1 — O.a.: I den danske version af direktivet anvendes ordet »afgiftslettelse«. Da der i denne sag er tale om tilbagebetaling af afgift, jf. Kommissionens påstand, anvendes her i overensstemmelse med det senere omtalte sjette direktiv ordet »afgiftsgodtgørelse«.

* Processprog: spansk.

Direktivets artikel 6, stk. 2, 3 og 4, 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/EØF af 8. juli 1985 (EFT L 183, s. 24) — regler om afgiftsgodtgørelse ved udførsel, hvad angår omsætningsafgifter ved levering af varer, som rejsende medbringer i deres personlige bagage ved udrejsen fra en medlemsstat.

Artiklens stk. 2 pålægger medlemsstaterne en forpligtelse til at nå et bestemt resultat bestående i at indrømme afgiftsgodtgørelse på de i stk. 3 og 4 fastsatte betingelser.

I henhold til stk. 3 indrømmes afgiftsgodtgørelsen med visse begrænsninger, der er forskellige afhængigt af de rejsende:

— For rejsende med bopæl eller sædvanligt opholdssted uden for Fællesskabet kan hver medlemsstat fastsætte begrænsninger.

— For rejsende, hvis bopæl, sædvanlige opholdssted eller sæde for erhvervsmæssig virksomhed er beliggende i en medlemsstat, kan afgiftsgodtgørelse kun indrømmes for genstande, hvis værdi overstiger det beløb, der er fastsat for afgiftsfritagelse i rejsetrafikken inden for Fællesskabet. Dette beløb er ved Rådets direktiv 88/664/EØF af 21. december 1988 (EFT L 382, s. 41) fastsat til 390 ECU.

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

Endelig fremgår det af stk. 4, at afgiftsgodtgørelsen er betinget af:

a) for rejsende med bopæl i et tredjeland: fremlæggelse af et eksemplar af fakturaen eller et i stedet for denne udstedt bilag forsynet med påtegning fra udførselsmedlemsstatens toldmyndigheder om varens udførsel

b) for rejsende med bopæl i en medlemsstat: fremlæggelse af et tilsvarende dokument, 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.

2. *De nationale bestemmelser*

De spanske bestemmelser, der gælder på dette område, findes i artikel 9 i lov nr. 30/85 af 2. august 1985 om merværdiafgift og i flere bestemmelser i den gennemførelsesordning til loven, der er fastsat ved kongeligt dekret nr. 2028/85 af 30. oktober 1985.

I henhold til artikel 15 i gennemførelsesordningen er godtgørelse af moms, der er opkrævet af rejsende, betinget af, at der anvendes en formular, betegnet specialfaktura (»factura especial«), der skal være i overensstemmelse med en officiel typeformular, som er godkendt af Økonomi- og Finansministeriet.

Afgiftsgodtgørelse ved udførsel er i henhold til artikel 86 i gennemførelsesordningen, som ændret ved artikel 6 i kongeligt dekret nr. 2105/86 af 25. september 1986, endvidere betinget af, at den afgiftspligtige, der leverer varerne, udleverer en faktura, der er i overensstemmelse med en officiel typeformular.

Typeformularerne er fastlagt ved ministeriel bekendtgørelse af 20. december 1985 og ved ministeriel bekendtgørelse af 5. december 1986, hvoraf det nærmere fremgår, hvilke krav der stilles til det dokument, der er en betingelse for godtgørelse af moms ved rejsendes udførsel af varer.

3. *Den administrative procedure*

Kommissionen fandt, at det var i strid med fællesskabsretten at kræve fremlagt et særligt dokument, der svarer til en officiel typeformular, som en nødvendig betingelse for godtgørelse af moms, der er opkrævet af rejsende, og den fremsendte derfor den 29. maj 1989 en åbningsskrivelse til den spanske regering, hvori den anmodede regeringen om at fremkomme med sine bemærkninger i overensstemmelse med bestemmelserne i traktatens artikel 169.

De spanske myndigheder besvarede skrivelsen den 21. november 1989 ved at fremsende en rapport, hvis konklusion gik ud på, at det ikke var i strid med fællesskabsbestemmelserne om harmonisering af merværdiafgift som betingelse for afgiftsgodtgørelse i rejsetrafikken at stille krav om en særlig faktura, der svarer til en officiel typeformular.

Efter at Kommissionen havde gennemgået disse argumenter, var den fortsat af den opfattelse, at der forelå en tilsidesættelse af fællesskabsretten, og den fremsatte derfor i medfør af traktatens artikel 169 en begrundet udtalelse, som blev meddelt Kongeriget Spanien den 2. juli 1990.

De spanske myndigheder anmodede den 5. juli 1990 om en forlængelse af den frist, der var fastsat for afgivelse af deres bemærkninger, og den 16. oktober 1990 fremsatte myndighederne herefter deres bemærkninger i en skrivelse, hvori de fastholdt, at den af Kommissionen anfægtede foranstaltning ikke var i strid med fællesskabsretten.

II — Skriftlig forhandling og parternes påstande

Kommissionens stævning blev registret på Domstolens Justitskontor den 20. marts 1991.

På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisoptagelse. Domstolen har dog anmodet parterne om at fremlægge de relevante bestemmelser i spansk lovgivning om merværdiafgift med hensyn til fakturering.

Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

— 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 frem-

lagt 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 direktiv 77/388/EØF, ikke kan opnå afgiftsgodtgørelse.

— Kongeriget Spanien tilpligtes at betale sagens omkostninger.

Kongeriget Spanien har nedlagt følgende påstande:

— Frifindelse.

— Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

III — Parternes anbringender og argumenter

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, at bestemmelserne medfører, at udøvelsen af en ret, der er fastsat af fællesskabslovgiver, indskrænkes i strid med direktivets formål, og at bestemmelserne slet ikke står i forhold til det formål, de skal forfølge.

Ifølge direktivets artikel 6, stk. 4, er afgiftsgodtgørelse alene betinget af »fremlæggelse af et eksemplar af fakturaen eller et i stedet for denne udstedt bilag«, og en medlemsstat kan derfor ikke fastsætte bestemmelser, hvorefter der ikke indrømmes afgiftsgodtgørelse til rejsende, der er i besiddelse af en almindelig faktura eller et i stedet for denne udstedt bilag, men som ikke kan fremlægge et særligt dokument, der svarer til en officiel typeformular.

Det grundlæggende formål med direktivet er at lette rejsetrafikken ved gradvist at lempe grænsekontrollen, og formålet med de omhandlede bestemmelser er netop at opnå en harmonisering af reglerne om afgiftsgodtgørelser ved salg i detailleddet for at undgå dobbelt afgiftsbelastning. En national ordning er derfor ikke lovlig, såfremt den gør det vanskeligere at opnå afgiftsgodtgørelse eller kan føre til dobbelt afgiftsbelastning på Fællesskabets område.

Kommissionen har i denne forbindelse — under henvisning til Domstolens dom af 14. februar 1984 (sag 278/82, Rewe-Handelsgesellschaft m.fl., Sml. s. 721, præmis 31) — anført, at reglerne i direktivet er udtømmende, og medlemsstaterne derfor kun har bevaret en begrænset kompetence, der skal udøves i overensstemmelse med direktivets bestemmelser og formål.

Medlemsstaterne har ganske vist i henhold til artikel 22 i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 (EFT L 145, s. 1 — herefter benævnt »sjette direktiv«) en vis kompetence til at fastsætte de betingelser, som merværdiafgiftspligtige skal opfylde, men denne kompetence er nødvendigvis begrænset af reglerne i fællesskabsretten. Domstolen har således i dom af 14. juli 1988 (forenede sager 123/87 og 330/87, Jeunehomme, Sml. s. 4537, præmis 16 og 17) fastslået, at medlemsstaterne i henhold til sjette direktiv kan kræve

yderligere angivelser i fakturaen, men kravet om sådanne angivelser »skal begrænses til, hvad der er nødvendigt for at sikre, at merværdiafgiften opkræves, og at afgiftsmyndighederne kan udøve deres kontrol«. Endvidere »må antallet af angivelser og deres tekniske beskaffenhed ikke i praksis gøre udøvelsen af fradragsretten umulig eller uforholdsmæssig vanskelig«.

Selv om Kommissionen ikke bestrider, at Kongeriget Spanien har kompetence til at fastsætte visse formkrav og betingelser vedrørende fakturering, kan det ikke begrænse den rejsendes ret til afgiftsgodtgørelse, som følger af fællesskabsretten, ved at fastsætte tekniske betingelser, der er i strid med direktiv 69/169, og som går længere end strengt nødvendigt. Kravet om en særlig faktura står ifølge Kommissionen ikke i rimeligt forhold til det kontrolformål, som den spanske regering mener at forfølge med henblik på at undgå svig.

Kommissionen har i denne forbindelse anført, at en almindelig faktura, der er i overensstemmelse med sjette direktiv og den spanske lovgivning, gør det muligt for told- og afgiftsmyndighederne at foretage de nødvendige undersøgelser. En sådan faktura skal således indeholde følgende angivelser: beskrivelse af varen, dens pris, afgiftssatsen og den dertil svarende afgift, sælgers og købers navn og adresse, dato og sted for udstedelse af fakturaen, dens nummer og serie. Hertil kommer, at det efter spansk ret er en betingelse for afgiftsgodtgørelse, at den rejsende skal have fakturaen stemplet af toldvæsenet ved udrejsen, og toldmyndighederne kan således kontrollere alle de angivelser, der kræves.

Det er ifølge Kommissionen ikke i overensstemmelse med de faktiske forhold, når den spanske regering anfører, at kravet om en særlig faktura ikke begrænser retten til afgiftsgodtgørelse, da de afgiftspligtige uden problemer eller begrænsninger kan få udleveret de korrekte formularer. Kommissionen har således anført, at den rejsende kan afskæres fra retten til afgiftsgodtgørelse, hvis den afgiftspligtige ikke eller ikke længere er i besiddelse af den særlige faktura, hvortil kommer, at den rejsende ikke selv kan få et sådant dokument udleveret hos toldvæsenet.

Kommissionen har endvidere anført, at en sådan foranstaltning dels kan føre til dobbelt afgiftsbelastning på Fællesskabets område, dels kan forstyrre handelen i en medlemsstat. For det første skal rejsende fra andre medlemsstater, der kommer fra Spanien, i den endelige indførselsstat angive varer, hvis værdi overstiger beløbet for afgiftsfritagelse, og skal således betale moms to gange, hvis de ikke kan opnå afgiftsgodtgørelse ved udførslen. For det andet kan mindre handlende og virksomheder i områder, hvor det er vanskeligt at fremskaffe de officielle formularer, af denne grund miste en del af deres kunder til fordel for andre.

Endelig har Kommissionen henvist til, at det i de andre medlemsstater — i visse tilfælde, efter at Kommissionen har indledt en procedure i henhold til traktatens artikel 169 — er muligt at få tilbagebetalt moms i overensstemmelse med direktivets bestemmelser,

dvs. ved den rejsendes fremlæggelse af en almindelig faktura eller i givet fald et i stedet for denne udstedt bilag.

Kongeriget Spanien er enig i, at direktiv 69/169 pålægger medlemsstaterne en forpligtelse til at nå et bestemt resultat bestående i på de deri fastsatte betingelser at indrømme godtgørelse af omsætningsafgifter for varer, som rejsende medbringer i deres personlige bagage ved udrejsen fra en medlemsstat. Kongeriget har imidlertid anført, at det ikke tilsidesætter denne forpligtelse.

Den spanske regering har gjort gældende, at medlemsstaterne i henhold til sjette direktiv, som er af grundlæggende betydning for harmoniseringen af reglerne om merværdiafgift, kan fastsætte de regler, der er nødvendige for kontrollen med opkrævningen af afgiften. Regeringen har i denne forbindelse — på samme måde som Kommissionen — henvist til dom af 14. juli 1988 (forenede sager 123/87 og 330/87, a.st.), hvori Domstolen har præciseret grænserne for denne kompetence.

Ifølge Kongeriget Spanien går den ordning, som Kommissionen har anfægtet, på ingen måde ud over de grænser, der således er fastsat ved fællesskabsretten.

Kongeriget Spanien har videre anført, at kravet om, at fakturaen skal være i overensstemmelse med en typeformular, ikke kan anses for en teknisk betingelse, der hindrer den faktiske udøvelse af retten til afgiftsgodtgørelse. Typeformularen, der alene skal lette undersøgelsen af, at de betingelser, der stilles for tilbagebetaling, er opfyldt, indeholder med henblik herpå de angivelser, der skal fremgå af fakturaen, men der fastsættes ikke betingelser i formularen.

Da alle handlende kan og skal være i besiddelse af sådanne formularer på samme måde som ved angivelse og betaling af moms, kan kravet om en typeformular ifølge den spanske regering ikke anses for at gå længere end påkrævet eller at gøre det praktisk umuligt at opnå tilbagebetaling eller afgiftsgodtgørelse.

Det er tværtimod den spanske regerings opfattelse, at anvendelsen af et officielt dokument gør det muligt at undgå, at der af uvidenhed eller ved en fejl udelades visse oplysninger, der er nødvendige for at opnå tilbagebetaling eller afgiftsgodtgørelse. Hvis sådanne oplysninger mangler, vil det altid føre til et afslag til den rejsende, der ikke har anført disse.

IV — Svar på anmodningen om fremlæggelse af dokumenter

Kommissionen har fremlagt følgende:

— artikel 67, 157 og 158 i lov nr. 30/85 af 20. august 1985 om merværdiafgift

— artikel 15 og 86 i kongeligt dekret af 30. oktober 1985 om gennemførelsesordningen for merværdiafgift

— artikel 3 i kongeligt dekret af 18. december 1985 om pligten til at udfærdige og udlevere fakturaer

— typeformularen for fakturaer til brug ved afgiftsgodtgørelse ved udførsel i den internationale rejsetrafik som godkendt ved bekendtgørelse af 5. december 1986.

— bekendtgørelserne af 20. december 1985 og 5. december 1986 om godkendelse af forskellige typeformularer for fakturaer, hhv. typeformularen for fakturaer til brug ved afgiftsgodtgørelse ved udførsel i den internationale rejsetrafik

— typeformularen som godkendt ved bekendtgørelse af 5. december 1986.

Kongeriget Spanien har fremlagt følgende:

— den fulde ordlyd af kongeligt dekret af 30. oktober 1985 om gennemførelsesordningen for merværdiafgift

F. Grévisse

Refererende dommer