Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
Y. BOT
fremsat den 7. september 2017 [1]

Sag C-307/16

Stanisław Pieńkowski
mod
Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen))

»Præjudiciel forelæggelse – skat – merværdiafgift (moms) – fritagelser for eksportafgifter – 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 – princippet om afgiftsmæssig neutralitet og proportionalitetsprincippet«

I. Indledning

1. I den foreliggende sag ønsker den forelæggende ret en fortolkning af artikel 146, stk. 1, litra b), artikel 147 samt artikel 131 og 273 i direktiv 2006/112/EF [2] i en tvist mellem Stanisław Pieńkowski, der sælger telekommunikationsudstyr, og Urzędu Skarbowego w Białej Podlaskiej (skatteforvaltningen i Biała Podlaska, Polen) vedrørende momsfritagelse af leveringer af goder, der udføres af Den Europæiske Union i rejsendes personlige bagage.

2. Denne sag vil give Domstolen lejlighed til at udtale sig om, hvorvidt momsdirektivet er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en momspligtig person i forbindelse med levering af varer til eksport skal have nået en minimumsomsætning i det foregående skatteår eller skal have indgået en aftale med en aktør, der er bemyndiget til at foretage momsrefusion til de rejsende, for at den pågældende kan fritages. Den vil ligeledes give Domstolen lejlighed til for første gang at fortolke bestemmelserne i momsdirektivets artikel 147 og tage stilling til, om Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) med rette har anvendt proportionalitetsprincippet i sin forelæggelsesafgørelse på et hidtil ubeskrevet tilfælde, selv om der i den eksisterende retspraksis allerede findes en række vigtige holdepunkter.

3. På grundlag af min analyse vil jeg foreslå Domstolen, at den fastslår, at bestemmelserne i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), artikel 147 samt artikel 131 og 273 samt princippet om afgiftsmæssig neutralitet er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede.

1 – Originalsprog: fransk.

2 – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

4. 5., 35. og 49. betragtning til momsdirektivet er affattet således:

»(5) Det mest enkle og mest neutrale momssystem opnås, når afgiften opkræves så generelt som muligt, og når dens anvendelsesområde omfatter samtlige produktions- og distributionsled samt levering af ydelser. Det er derfor i det indre markeds og medlemsstaternes interesse at indføre et fælles system, der også finder anvendelse på detailhandelen.

[…]

(35) Der bør udarbejdes en fælles liste over fritagelser, således at der kan ske en sammenlignelig opkrævning af Fællesskabernes egne indtægter i alle medlemsstater.

[…]

(49) Medlemsstaterne bør have mulighed for at opretholde deres særordninger for mindre virksomheder i overensstemmelse med fælles bestemmelser og med henblik på en nærmere harmonisering.«

5. Direktivets artikel 131 bestemmer:

»De i kapitel 2-9 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.«

6. Direktivets artikel 146, stk. 1, har følgende ordlyd:

»1. 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 […]«

7. Momsdirektivets artikel 147 bestemmer:

»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, inkl. 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 stk. 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.«

8. Direktivets 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.«

B. Polsk ret

9. Artikel 126, stk. 1, i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om moms på varer og tjenesteydelser, konsolideret udgave med ændringer) af 11. marts 2004[3] bestemmer:

»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.«

10. Denne lovs 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 økonomiske aktører.

[…]

5. Momsrefusionen til rejsende foretages i złoty (»PLN«) af sælgeren eller ved momsrefusionsinstanserne af økonomiske aktører, hvis virksomhedsformål er den i artikel 126, stk. 1, nævnte refusion.

3 – Dz. U. 2011, nr. 177, pos. 1054, med ændringer (herefter »momsloven«).

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 [ca. 94 531 EUR], og momsrefusionen udelukkende sker for varer, som den rejsende har erhvervet af den pågældende sælger.«

III. De faktiske omstændigheder og det præjudicielle spørgsmål

11. Stanisław Pieńkowski, der er momspligtig virksomhedsejer, udøver økonomisk virksomhed inden for handel med telekommunikationsudstyr til rejsende, der er bosiddende uden for EU-medlemsstaternes område. Varerne forlader således Unionens område, når de er overdraget til køberne.

12. Den polske skatteforvaltning meddelte i 2006 Stanisław Pieńkowski, at han var sælger i henhold til momslovens artikel 127, stk. 1. Skatteforvaltningen skønnede endvidere, at det fremgik af de indgivne momsangivelser, at den afgiftspligtige person havde opnået en nettoomsætning på 283 695 PLN (ca. 67 045 EUR) i 2009 og 238 429 PLN (ca. 56 347 EUR) i 2010. Skatteforvaltningen fandt endvidere, at Stanisław Pieńkowski ikke havde givet den meddelelse om indgåelse af en aftale med en økonomisk aktør, som var bemyndiget til at foretage momsrefusion, men personligt eller gennem en af hans medarbejdere havde foretaget momsrefusion til de rejsende.

13. I denne forbindelse var Stanisław Pieńkowski efter skattemyndighedens opfattelse på grund af omsætningens størrelse ikke bemyndiget til personligt eller via en medarbejder at refundere momsen eller at anvende en momssats på 0% i afregningsperioderne 2010 og 2011.

14. Stanisław Pieńkowski bestred denne afgørelse ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Lublin, herefter »retten i første instans«). Under henvisning til bestemmelserne om momsrefusion til rejsende i momslovens artikel 126-129 samt momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), artikel 147 samt 131 og 273 fastslog retten i første instans, at momslovens bestemmelser ikke var i overensstemmelse med momsdirektivets bestemmelser, for så vidt som de gør muligheden for, at sælgeren selv kan foretage momsrefusion til rejsende, afhængig af, at han i det foregående skatteår har opnået en omsætning på over 400 000 PLN (ca. 94 531 EUR). Ifølge Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Lublin) er fastsættelsen af omsætningsgrænsen ikke blot af formel karakter. Den udgør nemlig en materiel forudsætning for den principielle mulighed for, at sælgeren kan foretage momsrefusionen direkte.

15. Ifølge Stanisław Pieńkowski udgør denne grænse en »administrativ barriere« for anvendelse af præferencesatsen på 0%, og han iværksatte derfor en kassationsanke ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager), på ny med påstand om, at momslovens bestemmelser er uforenelige med momsdirektivets bestemmelser og med princippet om afgiftsmæssig neutralitet og proportionalitetsprincippet.

16. Den forelæggende ret har derimod gjort gældende, at momsdirektivets bestemmelser i modsætning til momslovens artikel 127, stk. 6, ikke kræver, at den momspligtige person i det foregående regnskabsår har opnået en bestemt omsætning for at kunne anvende momsfritagelsen på varer, der udføres i de rejsendes personlige bagage.

17. Den har endvidere fremhævet, at betingelserne for anvendelse af den i momsdirektivets artikel 146 og 147 omhandlede fritagelse vedrører køberen og ikke sælgeren, som det ligeledes er tilfældet med momslovens artikel 127, stk. 6.

18. Ifølge den forelæggende ret kan betingelsen om, at den afgiftspligtige person skal have opnået en bestemt omsætning i det foregående regnskabsår, desuden ikke, i modsætning til, hvad Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Lublin) fastslog, anses for at være en materiel betingelse i lyset af momsdirektivets bestemmelser, og eftersom der ikke findes noget retsgrundlag overhovedet.

19. Endvidere har den forelæggende ret anført, at det heller ikke ser ud til, at momsdirektivets betingelser tillader den nationale lovgiver at gøre anvendelsen af nævnte fritagelse afhængig af, at den afgiftspligtige sælger har opnået en bestemt omsætning i det foregående regnskabsår.

20. Den forelæggende ret har endvidere 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 er dog i tvivl om, hvorvidt en medlemsstats indførelse af et krav om en minimumsgrænse er i overensstemmelse med målene med denne bestemmelse.

21. Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har derfor 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 økonomisk aktør, som er bemyndiget til at foretage momsrefusion til rejsende?«

IV. Bedømmelse

22. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om bestemmelserne i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), artikel 147 samt artikel 131 og 273 er til hinder for en national lovgivning, hvorefter en afgiftspligtig person kun kan fritage varer, der udføres af rejsende, for moms, hvis hans omsætning nåede en bestemt grænse i det foregående regnskabsår, eller hvis han har indgået en aftale med en aktør, der er bemyndiget til at foretage momsrefusion.

23. I den foreliggende sag er det ubestridt, at de varer, som Stanisław Pieńkowski har leveret, rent fysisk har forladt Unionens område, idet de er blevet transporteret i de rejsendes personlige bagage. Derfor finder bestemmelserne i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), anvendelse på de leveringer af varer i den foreliggende sag, der rent faktisk svarer til definitionen i direktivets artikel 14, stk. 1 [4].

24. Nævnte direktivs artikel 146, stk. 1, litra b), bestemmer, at medlemsstaterne fritager levering af varer, der af kunden eller for dennes regning forsendes eller transporteres til steder uden for Unionen, for moms. Eftersom varerne i den foreliggende sag imidlertid udføres fra Unionen i de rejsendes personlige bagage, kan denne fritagelse kun finde sted, hvis visse af betingelserne i momsdirektivets artikel 147 er opfyldt, hvilket heller ikke bestrides i den foreliggende sag [5].

4 – Jf. analogt dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 31), og af 19.12.2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, præmis 24).

5 – Republikken Polens bemærkninger i dens indlæg om, at de i nævnte direktivs artikel 147 opstillede betingelser, der udelukkende vedrører køberne og har indflydelse på sælgerens muligheder for at foretage momsfritagelse, forbigås således i tavshed.

25. Det fremgår imidlertid af selve ordlyden af momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), og artikel 147, at denne bestemmelse ikke indeholder noget krav om, at den afgiftspligtige person skal have opnået en vis omsætning i det foregående regnskabsår eller have indgået en aftale med en aktør, der er bemyndiget til at foretage momsrefusion, for at fritagelsen ved udførsel finder anvendelse.

26. En ren ordlydsfortolkning af disse bestemmelser ville således indebære, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning skal anses for uforenelig med nævnte direktiv, idet betingelserne for fritagelse er opstillet udtømmende i denne bestemmelse, hvilket forudsætter, at medlemsstaterne kun har en ringe skønsmargen på det pågældende område.

27. En læsning af momsdirektivets artikel 131 og 273 opbløder dog denne fortolkning, idet det af disse bestemmelser fremgår, at de nævnte fritagelser finder anvendelse på de af medlemsstaterne fastsatte vilkår med henblik på at sikre en korrekt og enkel fortolkning af disse fritagelser og forhindre enhver risiko for svig, skatteunddragelse eller misbrug [6].

28. Selv om de i den polske lovgivning fastsatte betingelser ikke umiddelbart forekommer enkle, har medlemsstaterne i henhold til disse bestemmelser en skønsmargen for fastsættelse af betingelserne for momsfritagelse. Med henblik på at undgå skattesvig og sikre overholdelse af de af EU-lovgiver fastsatte mål kan medlemsstaterne bestemme, at de afgiftspligtige personer skal opfylde krav, som medlemsstaterne finder nødvendige, ud over de i momsdirektivet opstillede krav.

29. Medlemsstaterne skal dog anvende denne skønsmargen i overensstemmelse med de generelle EU-retlige principper [7].

30. Domstolen har således allerede fastslået, at medlemsstaterne under udøvelsen af dette skøn skal vedtage foranstaltninger, der gør det muligt at nå de med den nationale lovgivning fastsatte formål, men som samtidig går mindst muligt ud over de af EU-lovgiver fastsatte formål og principper [8]. I den foreliggende sag hersker der tvivl om den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivnings forenelighed med principperne om afgiftsmæssig neutralitet og proportionalitet, som er fastsat i EU-retten.

31. Hvad angår princippet om afgiftsmæssig neutralitet har Domstolen fastslået, at en national foranstaltning går ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en nøjagtig skatteopkrævning, hvis den i det væsentlige gør momsfritagelsen afhængig af, at visse formelle krav er opfyldt, uden at der tages hensyn til de materielle krav, og navnlig uden at det undersøges, om disse krav er opfyldt. Domstolen har således fastslået, at transaktionerne skal beskattes under hensyntagen til deres objektive karakteristika. Det følger således af princippet om afgiftsmæssig neutralitet, at der skal indrømmes momsfritagelse, hvis de materielle betingelser er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser [9].

32. Der hersker uenighed om sondringen mellem formelle og materielle betingelser i indlæggene for Domstolen. Domstolen har dog allerede betegnet visse supplerende betingelser opstillet i de nationale lovgivninger som »formelle krav« eller »materielle krav«. Lad mig nævne nogle eksempler med henblik på at sammenligne den foreliggende sag med den eksisterende retspraksis.

6 – Jf. analogt hermed dom af 26.3.2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, præmis 36 og 37).

7 – Dom af 21.2.2008, Netto Supremati (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 18 ff..), og af 19.12.2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, præmis 29 ff.).

8 – Jf. i denne retning vedrørende proportionalitetsprincippet dom af 19.12.2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, præmis 31), og analogt hermed dom af 18.12.1997, Molenheide m.fl. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 og C-47/96, EU:C:1997:623, præmis 45-48), eller af 11.5.2006, Federation of Technological Industries m.fl. (C-384/04, EU:C:2006:309, præmis 30), og vedrørende princippet om afgiftsmæssig neutralitet dom af 19.9.2000, Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, præmis 59), eller af 21.2.2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 92), af 26.1.2012, Kraft Foods Polska (C-588/10, EU:C:2012:40, præmis 28), og af 14.3.2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, præmis 30).

9 – Jf. navnlig dom af 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, præmis 36-39).

33. I dom af 9. februar 2017, Euro Tyre [10], betegnede Domstolen et krav om, at køberen registreres i momsinformationsudvekslingssystemet eller er underlagt en afgiftsordning for erhvervelser af varer inden for Fællesskabet, som et »formelt krav«. Det samme gjorde sig gældende i dom af 20. oktober 2016, Plöckl [11], vedrørende en forpligtelse til at angive et momsregistreringsnummer tildelt af bestemmelsesmedlemsstaten. I dom af 27. september 2007, Collée [12], og af 12. juli 2012, EMS-Bulgaria Transport [13], fastslog Domstolen, at et krav om, at der skulle fremlægges bevis for leveringen inden for en bestemt frist, da præklusionsfristen ellers ville udløbe, var et formelt krav. I dom af 21. oktober 2010, Nidera Handelscompagnie [14], af 27. september 2012, VSTR [15], og af 14. marts 2013, Ablessio [16], fastslog Domstolen, at kravet om forudgående optagelse af den afgiftspligtige person i registret over momspligtige var et formelt krav.

34. Henset til disse holdepunkter i retspraksis og de oplysninger, som den forelæggende ret har fremsendt til Domstolen, er det ret indlysende, at de to alternative krav, der er opstillet i den polske lovgivning, ligeledes er formelle krav. Det skal i denne forbindelse fremhæves, at det er ubestridt, at de materielle krav i momsdirektivet er opfyldt i den foreliggende sag.

35. Den omstændighed, at de supplerende formelle betingelser, der er opstillet i den nationale lovgivning, ikke er opfyldt, kan således ikke rejse tvivl om sælgerens ret til momsfritagelse [17].

36. Det ville kun forholde sig anderledes, hvis tilsidesættelsen af sådanne krav forhindrede, at der kunne føres bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt, eller hvis den afgiftspligtige person forsætligt havde deltaget i svig [18].

37. Når afgiftsmyndighederne er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at de materielle betingelser er opfyldt, og skatteforvaltningen ikke har mistanke om, at den afgiftspligtige person forsætligt agter at begå svig, kan de følgelig ikke med hensyn til den afgiftspligtige persons ret til at fradrage denne afgift stille supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af denne ret bortfalder [19]. Afslaget på at indrømme denne fritagelse kan således ikke alene begrundes med, at de supplerende formelle betingelser opstillet i den nationale lovgivning, der er vedtaget i medfør af momsdirektivets artikel 131 og 273, ikke er opfyldt [20].

38. Det følger af det ovenstående, at princippet om afgiftsmæssig neutralitet må anses for at være til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede.

10 – C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 32.

11 – C-24/15, EU:C:2016:791, præmis 40 og 41.

12 – C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 29.

13 – C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 60.

14 – C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 50.

15 – C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 51.

16 – C-527/11, EU:C:2013:168, præmis 32.

17 – Jf. analogt hermed dom af 6.9.2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 60), af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 51), af 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, præmis 40), og af 9.2.2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, præmis 32).

18 – Jf. analogt hermed dom af 27.9.2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 31), af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 71), af 27.9.2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 46), af 14.3.2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, præmis 32), af 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia, (C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 39 og 40), og af 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, præmis 44 og 46).

19 – Jf. i denne retning dom af 20.10.2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

20 – Jf. analogt hermed dom af 11.12.2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 40).

39. Såfremt Domstolen ikke er enig i det ovenstående, bør den accessorisk udtale sig om proportionalitetsprincippet. Det følger i denne forbindelse af fast retspraksis, at sådanne nationale foranstaltninger ikke må gå ud, hvad der er strengt nødvendigt for at beskytte statskassens interesser, og ikke kan anvendes på en sådan måde, at der sås tvivl om de principper, der ligger til grund for det fælles momssystem [21].

40. Republikken Polen har i sine indlæg gjort gældende, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning har til formål at nedbringe risikoen for forstyrrelser af systemet til momsrefusion til rejsende. Ifølge den polske regering vil sådanne forstyrrelser navnlig kunne opstå som følge af den øgede risiko for en ubalance i små aktørers likviditetsstrøm samt af risikoen for likvidation af deres økonomiske virksomhed og en forsætlig manglende overholdelse af forpligtelsen til momsrefusion, navnlig skattesvig.

41. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at bekæmpelse af svig, skatteunddragelse og misbrug er nogle af momsdirektivets vigtigste mål. Som Domstolen allerede har fastslået, berettiger forfølgelsen af disse mål, at der opstilles visse krav til leverandørerne [22].

42. Den konkrete anvendelse af proportionalitetsprincippet i den foreliggende sag er et spørgsmål, som det tilkommer den forelæggende ret at behandle [23]. Her skal det dog bemærkes, at den nationale lovgivning ikke kan anses for at være forholdsmæssig, hvis den umuliggør momsrefusion under påskud af, at de formelle betingelser ikke er opfyldt, heller ikke selv om betingelsen om, at den afgiftspligtige person skal have opnået en vis omsætning, ifølge den forelæggende ret og Republikken Polen ikke er nogen absolut betingelse, idet den afgiftspligtige person har mulighed for at opnå fritagelse ved at indgå en aftale med en aktør, der er bemyndiget til at foretage momsrefusion til rejsende.

43. Desuden kan en sådan national lovgivning ikke uden at tilsidesætte ligebehandlingsprincippet, der er fastsat i momsdirektivets artikel 273, bevirke, at antallet af afgiftspligtige personer, der er bemyndigede til at anvende fritagelsen direkte, begrænses. Denne mekanisme bevirker, at de største virksomheder favoriseres, mens risikoen for skattesvig nødvendigvis er proportional med omfanget af virksomhedens aktivitet og dermed med omsætningen. Republikken Polens ræsonnement, der skal sikre anerkendelse af, at risikoen for fejl og svig er omvendt proportional med omsætningen, er ikke overbevisende. Desuden har Domstolen fastslået, at i en situation, hvor betingelserne for fritagelse i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), bl.a. de pågældende varers udførsel fra Unionens toldområde, er opfyldt, skal der ikke betales moms af en sådan levering, og der foreligger i princippet ikke længere nogen risiko for skattesvig eller skattetab, som kan berettige, at der opkræves moms af den pågældende transaktion [24].

44. Henset til det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen fastslår, at bestemmelserne i momsdirektivets artikel 146, stk. 1, litra b), og artikel 147 samt artikel 131 og 273 samt princippet om afgiftsmæssig neutralitet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der forhindrer de afgiftspligtige personer i selv at momsfritage de rejsende, hvis de ikke har opnået en vis omsætning i det foregående regnskabsår, eller ikke har indgået en aftale herom med en bemyndiget aktør.

21 – Jf. analogt hermed dom af 7.12.2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 44 og 45), og af 22.12.2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, præmis 37).

22 – Jf. analogt hermed dom af 7.12.2010, R. (C-285/09, EU:C:2010:742, præmis 36), og af 19.12.2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, præmis 33).

23 – Jf. i denne retning dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 77), af 14.3.2013, Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, præmis 35), og af 26.3.2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, præmis 53).

24 – Jf. i denne retning dom af 19.12.2013, BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, præmis 40).

V. Forslag til afgørelse

45. Henset til det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer det af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»Artikel 146, stk. 1, litra b), artikel 147 samt artikel 131 og 273 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem samt princippet om afgiftsmæssig neutralitet skal fortolkes således, at de er til hinder for nationale bestemmelser, der udelukker anvendelse af fritagelse på en afgiftspligtig person, som ikke opfylder betingelsen om, at denne i det foregående skatteår har opnået en minimumsomsætning, og som heller ikke har indgået en aftale med en økonomisk aktør, som er bemyndiget til at foretage momsrefusion til rejsende.«