

62010CJ0414

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 29 mars 2012 (*)

”Mervärdesskatt — Sjätte direktivet — Artikel 17.2 b — Beskattning av en produkt som importerats från tredjeland — Nationell lagstiftning — Rätt till avdrag för mervärdesskatt på import — Villkor — Den skattskyldiges faktiska betalning av mervärdesskatten”

I mål C-414/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Conseil d’État (Frankrike) genom beslut av den 30 juli 2010, som inkom till domstolen den 19 augusti 2010, i målet

Véleclair SA

mot

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l’État,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna M. Safjan, M. Ilešić, E. Levits och J.-J. Kasel (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren R. ?ere?,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 12 oktober 2011,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

—

VELECLAIR SA, genom É. Arcil, avocat,

—

Frankrikes regering, genom N. Rouam och G. de Bergues, båda i egenskap av ombud,

—

Tysklands regering, genom C. Blaschke och T. Henze, båda i egenskap av ombud,

—

Nederländernas regering, genom C. Wissels, i egenskap av ombud,

—
Portugals regering, genom S. Jaulino, L. Ines Fernandes och R. Campos Laires, samtliga i egenskap av ombud,
—

Europeiska kommissionen, genom D. Recchia, C. Soulay och F. Dintilhac, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 17 november 2011 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

1

Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 17.2 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2

Begäran har framställts i ett mål mellan Véleclair SA och ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État (budgetministeriet). Målet rör en nationell bestämmelse enligt vilken en skattskyldig endast får göra avdrag för mervärdesskatt på import under förutsättning att denne faktiskt har betalat skatten.

Tillämpliga bestämmelser

Sjätte direktivet

3

Artikel 10.1 i sjätte direktivet föreskriver följande:

”a)

Med skattskyldighetens inträde avses den omständighet som enligt lagen innebär att skatt kan tas ut.

b)

Uttag av skatt kan göras när skattemyndigheten enligt lag får rätt att i ett givet ögonblick göra anspråk på skatt från den skattskyldige; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp.”

4

Artikel 10.2 och 10.3 i sjätte direktivet föreskriver följande:

"2. Skattskyldigheten inträder och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs.

...

Med avsteg från ovanstående bestämmelser får medlemsstater föreskriva att skatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av skattskyldiga personer kan tas ut antingen

—

senast när fakturan eller annan jämförlig handling utfärdas,

—

senast vid mottagandet av köpeskillingen, eller

—

om någon faktura eller annan jämförlig handling inte har utfärdats, eller utfärdas för sent, inom en angiven period från dagen för skattskyldighetens inträde.

3. Skattskyldigheten inträder och skatten kan tas ut när varorna införts. Om varor omfattas av något av de förfaranden som avses i artikel 7.3 vid införseln till gemenskapen, inträder skattskyldigheten och skatten kan tas ut först när varorna upphör att omfattas av dessa förfaranden.

Då de importerade varorna är föremål för tullar, jordbruksavgifter eller avgifter med likvärdig verkan som har fastställts enligt en gemensam politik, inträder emellertid skattskyldigheten och skatten kan tas ut när den skattegrundande händelsen för dessa gemenskapsavgifter inträffar och dessa tullar och avgifter blir påförbara.

Om de importerade varorna inte är föremål för någon av dessa gemenskapsavgifter, skall medlemsstaterna tillämpa gällande tullbestämmelser vad beträffar skattskyldighetens inträde och den tidpunkt då skatten kan tas ut."

5

Artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet föreskriver följande:

"1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall denne ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av följande:

a)

Mervärdesskatt som är förfallen eller erlagd med avseende på varor eller tjänster som tillhandahållits eller som kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person som är skyldig att betala denna skatt inom landets territorium.

b)

Mervärdesskatt som är förfallen eller erlagd med avseende på importerade varor inom landets territorium.

...”

6

Artikel 18.1 b och 18.2 i sjätte direktivet föreskriver följande:

”1. För att utnyttja sin avdragsrätt skall den skattskyldiga personen:

...

b)

för avdrag enligt artikel 17.2 b inneha en importhandling som anger att han är mottagare eller importör och som anger, eller medger beräkning av, skatteuttaget,

...

2. Den skattskyldiga personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebeloppet för en given skatteperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och som kan utnyttjas enligt bestämmelserna i punkt 1.

...”

7

Artikel 21.2 i sjätte direktivet föreskriver följande:

”Följande skall vara betalningsskyldiga för mervärde[s]skatt:

...

2.

Vid import: Den eller de personer som är utsedda till eller har godtagits såsom varande ansvariga av de medlemsstater till vilka varorna importeras.”

Den nationella lagstiftningen

8

Artikel 271.II.1 i den allmänna skattelagen (code général des impôts) (nedan kallad CGI) föreskriver följande:

”I den mån som varorna och tjänsterna används för de skattskyldiga personernas skattepliktiga transaktioner, och under förutsättning att det är fråga om transaktioner som ger rätt till avdrag, får de skattskyldiga personerna göra avdrag för

...

b)

den skatt som tas ut vid import.

...”

Artikel 291.I.2 a CGI anger följande:

”Med import av en vara avses:

a)

Införsel till Frankrike av en vara som har sitt ursprung i eller försänds från en stat eller ett territorium som inte tillhör Europeiska gemenskapen och som inte har övergått till fri omsättning ...”

Artikel 293.A.1 CGI föreskriver följande:

”Vid import inträder skattskyldigheten och skatt kan tas ut när varan anses importerad enligt artikel 291.I.2.

...

Skatten ska betalas av den som i tulldeklarationen anges som den verkliga mottagaren av varorna.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

Under åren 1992 till 1995 importerade Véleclair cyklar som uppgavs ha sitt ursprung i Vietnam. Den franska tullmyndigheten, som ansåg att cyklarna i själva verket hade sitt ursprung i Kina, utfärdade böter för falsk ursprungsdeklaration. Till följd av detta ålades Véleclair att betala tullavgifter och antidumpningstullar till ett belopp på nästan 4 miljoner euro, som var mervärdesskattepliktiga till ett belopp på 735 437 euro.

Véleclair erlade inte denna mervärdesskatt. Tullmyndigheten informerade skattemyndigheten, som alltså hade en fordran på bolaget, om detta. Konkursdomaren konstaterade genom beslut av den 12 februari 1999 att fordran var prekluderad, eftersom den inte hade anmälts slutgiltigt inom tolv månader efter det att företagsrekonstruktionen avseende Véleclair kungjordes. Beslutet fastställdes i sista instans av Cour de cassation (högsta domstolen) den 8 juli 2003.

Véleclair ansökte om återbetalning av 723503,37 euro för de tillgodohavanden avseende avdragsgill mervärdesskatt som företaget ansåg sig ha rätt till per den 31 december 1997 på grund av höjningen av importmervärdesskatten på den undandragna tullen.

Skattemyndigheten avslog denna ansökan med motiveringen att avdragsrätten för mervärdesskatt på import, enligt bestämmelserna i CGI, är villkorad av att den skattskyldige dessförinnan faktiskt har betalat skatten. Skattemyndighetens ställningstagande bekräftades i första instans av Tribunal administratif d'Orléans (Orléans förvaltningsdomstol). Véleclair överklagade detta avgörande till

Cour administrative d'appel de Nantes (förvaltningsdomstol i andra instans i Nantes), som avslog överklagandet. Véleclair överklagade det avgörandet till Conseil d'État.

15

Vid Conseil d'État gjorde Véleclair gällande att utövandet av avdragsrätten inte kunde villkoras av att bolaget dessförinnan faktiskt hade betalat den skatt som det var skyldigt att betala, eftersom bestämmelserna i artikel 271.II.1 b CGI – som föreskriver att avdragsrätten för mervärdesskatt är villkorad av att skattemyndigheten faktiskt har uppburit skatten och inte enbart av det förhållandet att denna kan tas ut – är oförenliga med bestämmelserna i artikel 17.2 b i sjätte direktivet.

16

Mot denna bakgrund beslutade Conseil d'État att vilandeförklara målet och att ställa följande fråga till domstolen:

”Får en medlemsstat enligt artikel 17.2 b i sjätte direktivet föreskriva, bland annat med tanke på risken för bedrägerier, att en skattskyldig endast får göra avdrag för mervärdesskatt på import under förutsättning att denne faktiskt har betalat skatten, när, som i Frankrike, den som är skattskyldig för mervärdesskatt på import och den som har motsvarande avdragsrätt är samma person?”

Prövning av tolkningsfrågan

17

Den nationella domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 17.2 b i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att en medlemsstat får föreskriva att en skattskyldig endast får göra avdrag för mervärdesskatt på import under förutsättning att denne dessförinnan faktiskt har betalat skatten, när denne också är den som har avdragsrätt.

18

För att besvara denna fråga erinrar domstolen för det första om att den skattskyldige, enligt själva ordalydelsen i artikel 17.2 b i sjätte direktivet, har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som är ”förfallen eller erlagd” med avseende på importerade varor inom landets territorium.

19

Själva ordalydelsen i denna bestämmelse, som återger det uttryck som används i artikel 17.2 a i sjätte direktivet, enligt vilken de skattskyldiga har rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som är ”förfallen eller erlagd” med avseende på varor som tillhandahållits eller som kommer att tillhandahållas dem, föreskriver följaktligen tydligt att den skattskyldiges rätt att göra avdrag för mervärdesskatt inte endast avser mervärdesskatt som har erlagts, utan också mervärdesskatt som är förfallen, det vill säga den som ska betalas.

20

Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 56–58 i sitt förslag till avgörande, hänför sig begreppet ”förfallen” i praktiken till en utkrävbar skatteskuld och förutsätter således att den skattskyldige är skyldig att betala det mervärdesskattebelopp som denne önskar dra av som ingående skatt.

21

Domstolen tillägger att, om unionslagstiftaren hade velat föreskriva att en skattskyldig endast får göra avdrag för mervärdesskatt på import under förutsättning att denne dessförinnan faktiskt har betalat skatten, skulle den ha kunnat göra det uttryckligen, till exempel genom att ta bort ordet "förfallen" i artikel 17.

22

Det följer vidare av artikel 17.1 i sjätte direktivet jämförd med artikel 10.3 i samma direktiv att rätten att göra avdrag för mervärdesskatt inträder oberoende av omständigheten att betalning har skett av det vederlag som ska erläggas för den importerade varan eller de importerade varorna.

23

Av detta följer att rätten att göra avdrag för mervärdesskatt på import, med tillämpning av artikel 17.2 b i sjätte direktivet, i princip inte kan villkoras av att denna mervärdesskatt dessförinnan faktiskt har betalats.

24

För det andra konstaterar domstolen att denna tolkning av artikel 17.2 b i sjätte direktivet bekräftas av andra bestämmelser i sjätte direktivet.

25

Artikel 17.2 a i sjätte direktivet – som också använder uttrycket "förfallen eller erlagd", vilket framgår i punkt 19 i denna dom – måste nämligen förstås på så sätt att frågan huruvida den mervärdesskatt som ska betalas för de tidigare eller senare transaktionerna avseende de berörda varorna har inbetalats till statskassan saknar betydelse för den skattskyldiga personens rätt att dra av ingående mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen m.fl., REG 2006, s. I-483, punkt 54).

26

Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 37 i sitt förslag till avgörande, inskränker sig artikel 18.1 a i sjätte direktivet, under rubriken "Regler om utnyttjande av avdragsrätten", till att föreskriva att den skattskyldige, för att kunna utnyttja sin avdragsrätt för mervärdesskatt på import, endast är skyldig att inneha en importhandling som anger att han är mottagare eller importör och som "anger eller medger beräkning av" det förfallna skattebeloppet. Det följer av detta att utnyttjandet av avdragsrätten inte villkoras av att mervärdesskatten på import dessförinnan faktiskt har betalats.

27

För det tredje påpekar domstolen att den tolkning som angetts ovan är förenlig med syftet med sjätte direktivet, eftersom tolkningen säkerställer att avdragsrätten, som i princip inte får inskränkas, förblir en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och även i fortsättningen kan utnyttjas omedelbart för hela den ingående skatten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel och Recolta Recycling, REG 2006, s. I-6161, punkt 47).

28

Nämnda tolkning är dessutom den tolkning som är mest lämpad att säkerställa principen om skatteneutralitet.

29

Domstolen påpekar att syftet med avdragssystemet är att se till att den mervärdesskatt som förfallit till betalning eller erlagts inom ramen för en näringsidkares ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet säkerställer följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten är mervärdesskattepliktig i sig (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Kittel och Recolta Recycling, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

30

Av skäl som närmare utvecklats av generaladvokaten i punkterna 39–42 i förslaget till avgörande, skulle en föreskrift om att en skattskyldig endast får göra avdrag för mervärdesskatt på import under förutsättning att denne dessförinnan faktiskt har betalat skatten, innebära att den skattskyldige, under en viss period, påtvingades en ekonomisk börda som inte tillkommer denne, vilket avdragssystemet har till syfte att undvika.

31

Denna tolkning motsägs inte av argumentet att det skulle föreligga en risk för skatteundandragande eller missbruk på mervärdesskattens område om mervärdesskatten på import inte först faktiskt hade betalats.

32

Såsom framgår av fast rättspraxis är nämligen bekämpande av skatteundandragande, skatteflykt och missbruk en målsättning som både erkänns och uppmuntras i sjätte direktivet. Det åligger den som ansöker om avdrag för mervärdesskatt att visa att villkoren för detta är uppfyllda. Om skattemyndigheten anser att avdragsrätten har utnyttjats i skatteundandragande syfte, har den rätt att begära retroaktiv återbetalning av de belopp som dragits av. Det ankommer dessutom på den nationella domstolen att vägra den skattskyldige avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att avdragsrätten har åberopats i skatteundandragande syfte (se, bland annat, dom i det ovannämnda målet Kittel och Recolta Recycling, punkterna 54 och 55 samt där angiven rättspraxis).

33

Det kan inte heller med rätta påstås att import utgör en transaktion vid vilken det föreligger en förhöjd risk för skatteundandragande eller missbruk. Import av en vara utgör nämligen en fysisk handling som intygas och kan kontrolleras av behörig myndighet, eftersom varan uppvisas vid tullkontoret.

34

Den omständigheten att den som är skattskyldig för mervärdesskatt på import också är den som har rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt, framstår inte heller som ägnad att öka risken för skatteundandragande eller missbruk på mervärdesskattens område. Såsom Europeiska kommissionen har gjort gällande liknar omständigheten – att en och samma person är skyldig att betala mervärdesskatten och har rätt till avdrag – den situation som föreligger vid det förfarande

för omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt som föreskrivs i sjätte direktivet. Såsom unionslagstiftaren har angett i skäl 42 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), möjliggör detta förfarande bland annat att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt som konstaterats vid vissa typer av transaktioner.

35

Av det anförda följer att tolkningsfrågan ska besvaras på följande sätt. Artikel 17.2 b i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att en medlemsstat inte får föreskriva att en skattskyldig endast får göra avdrag för mervärdesskatt på import under förutsättning att denne dessförinnan faktiskt har betalat skatten, när denne också är den som har avdragsrätt.

Rättegångskostnader

36

Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 17.2 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, ska tolkas på så sätt att en medlemsstat inte får föreskriva att en skattskyldig endast får göra avdrag för mervärdesskatt på import under förutsättning att denne dessförinnan faktiskt har betalat skatten, när denne också är den som har avdragsrätt.

Underskrifter

(*) Rättegångsspråk: franska.