

62010CC0414

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremSAT den 17. november 2011 (1)

Sag C-414/10

Société Véléclair

mod

Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Conseil d'Etat (Frankrig))

»Det fælles merværdiafgiftssystem — sjette direktiv — importmoms — fradragsret — national ordning, hvorefter ret til fradrag er betinget af, at importmomsen faktisk er betalt«

I – Indledning

1.

Den foreliggende præjudicielle anmodning vedrører fortolkningen af sjette momsdirektiv (2). Det primære spørgsmål er, hvorvidt en medlemsstat kan betinge den ret til fradrag af indgående afgift, som direktivet (3) indrømmer afgiftspligtige ved indførsel af goder, af, at den afgiftspligtige forinden har betalt importmoms.

2.

Dette spørgsmål er blevet rejst under en retstvist, hvorunder en virksomhed ønsker at opnå godtgørelse af indgående afgift vedrørende skyldig importmoms, som virksomheden selv skylder, uanset at afgiften hverken er blevet betalt (4) eller vil blive betalt af virksomheden.

Virksomhedens formue er nemlig genstand for en insolvenssag, og statens afgiftskrav er blevet prækluderet, da det blev anmeldt for sent.

II – Retsforskrifter

A – EU-retlige forskrifter

3.

Sjette momsdirektivs artikel 10 er affattet som følger:

»1. I det følgende forstås ved

a)

afgiftspligtens indtræden: den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt

b)

afgiftens forfald: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen.

[...]

3. Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor godet indføres. [...]

Skal der for de indførte goder svares told, landbrugsimportafgifter eller afgifter med tilsvarende virkning, der er fastsat som led i en fælles politik, vil imidlertid afgiftspligten indtræde og afgiften forfalde på det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder for de pågældende fællesskabsafgifter.

[...]«

4.

Sjette direktivs artikel 17 omhandler fradragsrettens indtræden og ophør. Bestemmelsen, som affattet ved artikel 28f, nr. 1), (5) fastsætter bl.a. følgende:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a)

den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

b)

den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for indførte goder

[...]

d)

den merværdiafgift, som skyldes i henhold til artikel 28a, stk. 1, litra a)

[...]«

5.

I sjette direktivs artikel 18, der bærer overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang«, fastslås følgende:

»1. For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person

a)

for det i artikel 17, stk. 2, litra a), omhandlede fradrag være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3

b)

for det i artikel 17, stk. 2, litra b), omhandlede fradrag være i besiddelse af et dokument vedrørende indførslen, der betegner ham som modtager eller importør, og som angiver eller muliggør beregningen af det skyldige afgiftsbeløb

[...]

2. Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den merværdiafgift, som skyldes for en afgiftsperiode, fradrager de afgiftsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og blevet udøvet i henhold til stk. 1.

[...]

3. Medlemsstaterne fastsætter de betingelser og nærmere bestemmelser, ifølge hvilke en afgiftspligtig person kan få tilladelse til at foretage et fradrag, som han ikke har foretaget i henhold til stk. 1 og 2.

[...]«

6.

Artikel 20, stk. 1, »Berigtigelse af fradragene«, bestemmer:

»Det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges efter nærmere bestemmelser, som fastsættes af medlemsstaterne, især:

a)

når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage

b)

når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, navnlig i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter; der skal dog ikke ske berigtigelse i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af erlagte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver, som omhandlet i artikel 5, stk. 6. I forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri kan medlemsstaterne dog kræve regulering.«

7.

Artikel 21, »Betalingspligtige over for statskassen«, bestemmer følgende:

»Merværdiafgiften påhviler

[...]

2. ved indførsel: den eller de personer, der med henblik herpå er udpeget eller godkendt af

importmedlemsstaten.«

8.

Artikel 23, stk. 2, »Forpligtelser ved indførsel«, bestemmer:

»Medlemsstaterne kan ved indførsel af goder foretaget af afgiftspligtige personer, af betalingspligtige personer eller af visse grupper af disse, navnlig bestemme, at den i anledning af indførslen skyldige merværdiafgift ikke skal betales på indførselstidspunktet, på betingelse af, at den anføres som sådan i en angivelse udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 4.«

9.

Overgangsbestemmelsen i direktivets artikel 28, stk. 3, bestemmer:

»I den i stk. 4 omhandlede overgangsperiode kan medlemsstaterne

[...]

d)

fortsat anvende bestemmelser, der fraviger princippet om det i artikel 18, stk. 2, første afsnit, omhandlede øjeblikkelige fradrag[...]

B – Fransk ret

10.

Artikel 271, stk. II, nr. 1, i Code général des impôts (lov om skatter og afgifter) bestemmer i den siden den 31. december 1997 gældende affattelse følgende:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med de afgiftspligtige personers afgiftspligtige transaktioner, og på betingelse af, at disse transaktioner giver fradragsret, er den afgift, som de afgiftspligtige personer kan fradrage:

[...]

b.

afgift, som opkræves ved indførsel

[...]«

III – Faktiske omstændigheder og det præjudicielle spørgsmål

11.

Den præjudicielle anmodning udspringer af en retssag, der verserer mellem Société Véléclair og det franske budgetministerium.

12.

Véléclair indførte i perioden 1992-1995 cykler til Fællesskabet fra tredjelande med henblik på videresalg. Da toldmyndighederne anså den oprindelse, som Véléclair havde angivet, for forkert, pålagde de efterfølgende Véléclair et beløb på 4 mio. EUR i told og antidumpingafgifter. Dette

beløb blev pålagt 735437 EUR i importmoms.

13.

Afgiftsbeløbet var endnu ikke blevet betalt, da Vélécrairs aktiver blev taget under insolvensbehandling. Ved kendelse af 12. februar 1999 fastslog skifteretsdommeren ved en retskraftig afgørelse, at afgiftskravet var prækluderet, da det ikke var blevet endeligt anmeldt inden 12 måneder efter offentliggørelsen af insolvensen.

14.

Vélécrair har under tvisten i hovedsagen fremsat begæring om godtgørelse af momsbeløbet. Sagsøgeren finder nemlig, at den importmoms, der efterfølgende blev fastsat, berettiger virksomheden til at fradrage det tilsvarende beløb som indgående afgift.

15.

Afgiftsmyndighederne antager derimod, at muligheden for at fradrage importmomsen forudsætter, at afgiftsskyldneren forinden har betalt beløbet.

16.

Dette er baggrunden for, at Conseil d'Etat, der skal træffe afgørelse i appelsagen, har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Tillader sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra b), at en medlemsstat betinger retten til fradrag for merværdiafgift ved indførsel af den afgiftspligtiges faktiske betaling af denne afgift – henset bl.a. til risikoen for svig – når den afgiftspligtige for merværdiafgiften ved indførsel og den berettigede i forhold til det dertil svarende fradrag er én og samme person, som det er tilfældet i Frankrig?«

17.

Under sagen for Domstolen har Société Vélécrair, den franske, den tyske, den nederlandske og den portugisiske regering samt Kommissionen afgivet indlæg, dog har den tyske, den nederlandske og den portugisiske regering alene indgivet skriftlige indlæg.

IV – Retlig bedømmelse

18.

Det bemærkes indledningsvis, at den foreliggende sag skal vurderes på baggrund af sjette direktiv, da de faktiske omstændigheder fandt sted inden den 31. december 2006, pr. hvilken dato sjette direktiv blev ophævet og erstattet af direktivet om merværdiafgiftssystemet.

19.

Reglerne om ret til fradrag af indgående afgift findes i sjette direktivs artikel 17. Som Domstolen allerede gentagne gange har fremhævet, udgør ovennævnte fradragsret en integrerende del af den fælles momsordning (6). Den tilsigter helt at aflaste virksomheder for den moms, der skyldes eller er erlagt i forbindelse med enhver økonomisk virksomhed (7), og kan derfor som udgangspunkt ikke begrænses (8). Særligt omfatter denne ret umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (9). Enhver begrænsning af fradragsretten for moms har betydning for afgiftsbyrdens størrelse og må finde ensartet anvendelse i samtlige medlemsstater. Undtagelser er derfor kun lovlige i de tilfælde, som

direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om (10). Det præjudicielle spørgsmål bør besvares i lyset af denne retspraksis.

20.

En national bestemmelse som den omhandlede, hvorefter retten til fradrag af indgående afgift er betinget af, at afgiften forinden er betalt, sætter snævre grænser for adgangen til udnyttelse af fradragsretten.

21.

Ifølge den tyske, den franske, den portugisiske og den nederlandske regering tillader direktivet imidlertid en sådan bestemmelse. Som begrundelse har de foruden princippet om momsens neutralitet ligeledes henvist til, at der ellers er risiko for svig. Den tyske, den nederlandske og den portugisiske regering har endvidere henvist til sammenhængen med direktivets artikel 23, stk. 2. Efter deres opfattelse tillader direktivets artikel 17, stk. 2, litra b), medlemsstaterne at betinge retten til fradrag af indgående afgift af forudgående betaling i samtlige situationer, hvor en medlemsstat ikke har gjort brug af valgmuligheden i artikel 23, stk. 2, således at importmoms følgelig skal betales allerede på indførselstidspunktet.

22.

Jeg deler ikke denne opfattelse. I det følgende vil jeg redegøre for, hvorfor grammatisk, systematisk og teleologisk fortolkning taler imod, at en ordning som den franske CGI er forenelig med direktivet, navnlig henset til princippet om momsens neutralitet. Der består heller ikke en risiko for svig, hvilket ville kræve en anden fortolkning, hvorfor det præjudicielle spørgsmål principielt skal besvares benægtende. Dette udelukker imidlertid ikke, at en sådan ordning i en overgangsperiode kan være lovlig som fortsat gældende ældre ret.

23.

I tilslutning til vurderingen af det præjudicielle spørgsmål vil jeg henset til den tyske og den nederlandske regerings argument undersøge, om retten til fradrag af indgående afgift ophører, når statens krav på importmoms er ophørt eller ikke længere kan gøres gældende.

A – Grammatisk fortolkning

24.

Det fremgår allerede af ordlyden, at en ordning som den franske CGI ikke er forenelig med sjette direktiv. Ifølge direktivets artikel 17, stk. 1, indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. Ved indførsel af goder er den fradragsberettigede afgift i henhold til direktivets artikel 17, stk. 2, litra b), »den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for indførte goder«.

25.

Statens krav på »den[ne] [...]afgift«, dvs. på importmoms, indtræder ifølge direktivets artikel 10, stk. 3, på det tidspunkt, hvor godet indføres, eller i tilfælde, hvor der som i den foreliggende sag skal svares told, på det tidspunkt, hvor denne afgiftspligt indtræder, og afgiften til staten forfalder. I henhold til direktivets artikel 17, stk. 1, indtræder den afgiftspligtiges fradragsret samtidig hermed. Hverken direktivets artikel 17, stk. 1, eller artikel 17, stk. 2, betinger denne rets indtræden af, at den afgiftspligtige allerede har betalt importmomsen. Derimod er det i henhold til direktivets artikel 17, stk. 2, litra b), udtrykkeligt tilstrækkeligt, at importmomsen skyldes.

26.

Formuleringen »skyldes eller er erlagt« tillader heller ikke at slutte, at medlemsstaterne for så vidt har en valgmulighed, hvilket navnlig den portugisiske regering har gjort gældende. Direktivets artikel 17, stk. 1 og 2, angiver nemlig præcist betingelserne for fradragsrettens indtræden og omfang. Disse bestemmelser indrømmer ikke medlemsstaterne et skøn med hensyn til gennemførelsen (11). Dette bekræftes af, at sjette direktiv udtrykkeligt angiver, hvor der indrømmes medlemsstaterne et skøn, som f.eks. i artikel 10, stk. 2, tredje led, eller artikel 11, punkt B, stk. 6.

27.

Domstolens retspraksis med hensyn til direktivets artikel 17, stk. 2, litra a), der ligeledes vedrører »den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt« (12), er for så vidt klar. Domstolen fastslog således for nylig for så vidt angår bestemmelsens litra a), at såvel fradragsrettens indtræden som dens udøvelse i princippet er uafhængig af, om den skyldige modydelse inkl. moms for en transaktion allerede er blevet betalt eller ej (13). Spørgsmålet, om momsen af tidligere eller efterfølgende salg af de pågældende goder er blevet indbetalt til statskassen, er ligeledes uden betydning (14).

28.

Det er ganske vist korrekt, at det i den i direktivets artikel 17, stk. 2, litra a), omhandlede situation altid er to forskellige personer, der erlægger moms og gør fradragsret gældende, som anført af regeringerne i deres indlæg i sagen, mens der i den foreliggende sag er tale om én og samme person. Ud fra en faktisk og økonomisk betragtning bliver resultatet imidlertid det samme i begge situationer.

29.

Som den tyske regering har anført i sit skriftlige indlæg er det dels også muligt, at importmomsskyldneren og den fradragsberettigede ved indførsel af goder i henhold til direktivets artikel 21, nr. 2), er to forskellige personer. I denne situation skal det imidlertid ligeledes sikres, at den enes fradragsret ikke begrænses som følge af, at den anden eventuelt ikke har betalt importmomsen. Situationen svarer for så vidt til den i direktivets artikel 17, stk. 2, litra a), omhandlede situation.

30.

Også for det tilfælde, at importmomsskyldneren og den fradragsberettigede er én og samme person, er situationen imidlertid økonomisk sammenlignelig med den i direktivets artikel 17, stk. 2, litra a), omhandlede situation. Ved den nationale transaktion, der er reguleret i denne bestemmelse, skal leverandøren (15) betale moms til staten uden hensyn til, om kunden allerede har betalt ham købsprisen inkl. moms (16). En ligeledes afgiftspligtig kunde kan imidlertid straks

fradrage det momsbeløb, som han faktisk skylder leverandøren, men som han endnu ikke har betalt, i den afgift, som han selv skylder staten (17). Direktivet accepterer den likviditetsfordel, der er forbundet hermed for den afgiftspligtige (18).

31.

Det har ligeledes heller ikke konsekvenser for den afgiftspligtige, såfremt leverandøren ikke betaler momsen (19). Den afgiftspligtige kan alligevel fradrage den indgående afgift. Ved indførsel, som i den foreliggende sag, kan det i et sådant tilfælde føre til, at staten skal godtgøre et afgiftsbeløb, som den endnu ikke har fået indbetalt. Det ligger således i ordningen i direktivets artikel 17, stk. 2, litra a), at den afgiftspligtige eventuelt kan opnå likviditetsfordele på bekostning af statskassen eller leverandøren (20).

32.

Henset til at disse situationer er økonomisk sammenlignelige, er den omstændighed, at den indenlandske transaktion, der er reguleret i bestemmelsens litra a), at afgiftsskyldneren og den fradragsberettigede er to forskellige personer, ikke til hinder for, at den klare retspraksis vedrørende formuleringen »skyldes eller er erlagt« i litra a) kan finde analog anvendelse på den tilsvarende formulering i direktivets artikel 17, stk. 2, litra b). I dette tilfælde skal fradragsretten også anerkendes, såfremt importmomsen alene skyldes.

B – Systematisk fortolkning

33.

Direktivets opbygning tilsiger ikke nogen anden fortolkning. Jeg deler således navnlig ikke den tyske, den nederlandske og den portugisiske regerings opfattelse, hvorefter formuleringen »skyldes« alene vedrører situationer, hvor en medlemsstat har gjort brug af valgmuligheden i sjette direktivs artikel 23, stk. 2.

34.

I henhold til sjette direktivs artikel 23, stk. 2, kan medlemsstaterne bestemme, at importmomsen ikke skal betales på indførselstidspunktet, men først skal anføres i forbindelse med den sædvanlige momsangivelse. Dette kan medføre en umiddelbar modregning af importmoms og den tilsvarende indgående afgift. Ifølge de regeringer, der har afgivet indlæg i sagen, er det kun denne situation, der kan begrunde, at der ikke kræves forudgående betaling af importmoms for retten til fradrag af indgående afgift.

35.

Selv om den interesse, der ligger til grund for denne argumentation, er forståelig, giver sjette direktiv ikke holdepunkt for at antage, at artikel 17, stk. 2, litra b), med formuleringen »skyldes« alene vedrører de i direktivets artikel 23, stk. 2, omhandlede situationer.

36.

Heller ikke den omstændighed, at den tidligere bestemmelse, nemlig artikel 11, stk. 1, litra b), i andet momsdirektiv, som blev afløst af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra b), (21) i forbindelse med fradragsretten alene nævnte importmoms, der er erlagt, og dette direktiv ikke indeholdt en bestemmelse svarende til sjette direktivs artikel 23, stk. 2, kan begrunde denne slutning.

37.

Dette følger navnlig af direktivets artikel 18, der indeholder de nærmere betingelser for udøvelse af fradragsretten. Heri kræves det nemlig ikke, at den afgiftspligtige godtgør betaling. Den afgiftspligtige skal i henhold til direktivets artikel 18, stk. 1, litra b), derimod blot være i besiddelse af et dokument vedrørende indførslen, der betegner ham som modtager eller importør, og som angiver eller muliggør beregningen af det skyldige afgiftsbeløb. Den faktiske betaling kan derfor hverken være afgørende for fradragsrettens indtræden eller dens udøvelse.

C – Teleologisk fortolkning

1. Neutralitetsprincippet

38.

Min foreløbige konklusion bekræfter det formål, som fradragsretten skal tilgodese. Fradragsretten skal sikre, at momsen ud fra en økonomisk betragtning er neutral for virksomhederne (22). Ifølge den franske regering udgør den omstændighed, at en afgiftspligtig kan fradrage importmoms, som virksomheden endnu ikke har betalt, i indgående afgift, en risiko for denne neutralitet, da den afgiftspligtige herigennem opnår en ubegrundet berigelse.

39.

Frdrag af importmoms, der alene skyldes, i indgående afgift fører imidlertid normalt ikke nødvendigvis til en berigelse, i hvert fald ikke til en varig berigelse. Som allerede nævnt medfører den afgiftspligtiges fradragsret højst en midlertidig likviditetsbyrde for staten, hvilket også kan opstå i forbindelse med nationale transaktioner. I begge situationer udgør likviditetsbyrden for staten imidlertid en slags compensation for kravet på moms fra videresalg, der principielt opstår allerede på leveringstidspunktet. Sælgeren skal uafhængigt derfra angive det tilsvarende beløb, uden hensyn til om han allerede har modtaget det.

40.

For så vidt angår den foreliggende sag, hvor staten ikke længere kan gøre sit krav gældende, idet den har anmeldt sit afgiftskrav for sent, bemærkes, at denne er meget speciel, og derfor ikke kan være afgørende for det generelle spørgsmål om, hvorvidt retten til fradrag kan betinges af, at der forinden er blevet betalt importmoms.

41.

For virksomheder, der importerer varer, ville det udgøre en trussel mod momsens neutralitet, såfremt man ubegrænset accepterer en ordning som den franske CGI. Den afgiftspligtige skulle nemlig i så tilfælde, i hvert fald såfremt den pågældende medlemsstat ikke havde gjort brug af valgmuligheden i direktivets artikel 23, stk. 2, altid betale moms forud. Den afgiftspligtige ville indledningsvis skulle erlægge moms til toldmyndighederne, og først i forbindelse med den muligvis væsentlig senere momsangivelse vedrørende de pågældende momsperioder ville han kunne fradrage de betalte beløb.

42.

Herigennem ville den afgiftspligtige ikke alene lide en likviditetsforringelse, men også stilles ringere i forhold til andre afgiftspligtige, der erhverver sammenlignelige goder på det indre marked eller i indlandet. Ved erhvervelse af varer inden for Fællesskabet skal der i henhold til direktivets artikel

17, stk. 2, litra d), nemlig på forhånd alene ske modregning af den moms, der skal erlægges i forbindelse med erhvervelsen, og fradragsberettiget afgift. Det er herigennem udelukket, at virksomhederne får en likviditetsforringelse. Ved indenlandske transaktioner er det i henhold til direktivets artikel 17, stk. 2, litra a), sågar muligt at fradrage indgående afgift i en momsangivelse, uanset at ingen af de tilgrundliggende fakturaer er blevet betalt, og virksomhedens egne indkøb endnu ikke er blevet belastet med moms.

43.

Neutralitetsprincippet taler således imod lovligheden af en bestemmelse, der konsekvent først tillader fradrag af indgående afgift, efter at importmoms er erlagt.

2. Svigsrisiko

44.

Bekæmpelse af afgiftssvig, -unddragelse og -misbrug er et formål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv. EU-retten kan ikke lovligt påberåbes, hvis øjemedet er svig eller misbrug. Hvis afgiftsmyndighederne konstaterer, at fradragsretten er blevet udnyttet på svigagtig måde, kan den med tilbagevirkende gyldighed kræve de fratrukne beløb godtgjort. Det tilkommer den nationale domstol at nægte at indrømme ret til fradrag, hvis det på grundlag af objektive momenter er godtgjort, at påberåbelsen af denne ret er udtryk for svig eller misbrug (23).

45.

Med hensyn til opkrævning af importmoms ses det således ikke, hvorfor der her skulle være en generelt større risiko for svig, som kunne gøre det nødvendigt i samtlige tilfælde at betinge fradragsret af forudgående betaling af importmoms. Som Kommissionen og Vélécclair med rette har anført, udgør faktisk, fysisk indførsel af varer i Unionen en omstændighed, som det er nemt for medlemsstaterne at kontrollere, og som er åbenbar, som grundlag for afgiften. Den indførselsattest, som den afgiftspligtige i henhold til direktivets artikel 18, stk. 1, litra b), skal fremlægge for at kunne fradrage indgående afgift, og som betegner denne som momsskyldner, og som mindst muliggør beregning af det skyldige beløb, reducerer muligheden for svig.

46.

Heller ikke den risiko for svig, som medlemsstaterne har henvist til, kan således begrunde, at den i direktivets artikel 17, stk. 2, litra b), udtrykkeligt hjemlede ret til fradrag af såvel den importmoms, der er erlagt, som af afgift, der blot skyldes, generelt begrænses til tilfælde, hvor der faktisk er erlagt betaling.

D – Foreløbig konklusion

47.

Af de anførte grunde skal sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra b), fortolkes således, at bestemmelsen ikke tillader en medlemsstat at gøre retten til fradrag af importmoms betinget af, at den afgiftspligtige faktisk har betalt denne afgift, herunder også i tilfælde hvor afgiftsskyldneren og den fradragsberettigede er én og samme person.

E – Overgangsbestemmelser

48.

Den portugisiske og den tyske regering har imidlertid endvidere gjort gældende, at en national ordning, der for så vidt angår importmoms betinger retten til fradrag af indgående afgift af, at der forinden er blevet betalt afgift, er lovlig i henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra d), i hvert fald i en overgangsperiode som fortsat gældende ældre ret.

49.

I henhold til denne bestemmelse kan medlemsstaterne ganske vist i den i stk. 4 omhandlede overgangsperiode fortsat anvende bestemmelser, der fraviger princippet om det i artikel 18, stk. 2, første afsnit, omhandlede øjeblikkelige fradrag. Som overskriften til direktivets artikel 18 viser, henhører spørgsmålet om »hvornår« i relation til udøvelsen under »Fremgangsmåde for udøvelse af fradragsretten«. Overgangsperioden var ikke udløbet, mens sjette direktiv var gældende. Det fremgår derimod ligeledes af artikel 372 i direktivet om merværdiafgiftssystemet, at de medlemsstater, som pr. 1. januar 1978 anvendte bestemmelser, der fraviger princippet om det i artikel 179, stk. 1, omhandlede øjeblikkelige fradrag, kan fortsætte med at anvende dem.

50.

CGI's artikel 271 betinger retten til fradrag af indgående afgift af, at der er sket forudgående betaling. Såfremt man læser denne bestemmelse således, at retten til fradrag af indgående fradrag overhovedet ikke opstår, inden betaling har fundet sted, skal den udelukkende vurderes på grundlag af direktivets artikel 17, der regulerer rettens indtræden og omfang. Jeg har redegjort for, at en sådan ordning ikke er forenelig med direktivet. En bestemmelse som CGI's artikel 271 kan imidlertid også forstås således, at den blot regulerer tidspunktet for udøvelsen af retten til fradrag af indgående afgift, og således er omfattet af direktivets artikel 18, stk. 2, første afsnit, sammenholdt med artikel 28, stk. 3, litra d). Virkningen af en sådan fortolkning ville ganske vist være den samme for den afgiftspligtige, som hvis fradragsretten ikke opstår, før importmomsen er blevet betalt. Direktivet tillader imidlertid udtrykkeligt en forskydning bagud af tidspunktet for udøvelsen som gældende ældre ret i en overgangsperiode. Det tilkommer den nationale ret at vurdere, om artikel 271, stk. II, nr. 1, CGI, kan fortolkes således, at bestemmelsen regulerer fremgangsmåden for udøvelse af fradragsretten som omhandlet i direktivets artikel 18, og om der herved er tale om ældre bestemmelser, der allerede var gældende den 1. januar 1978.

F – Afgiftskrav, som er ophørt eller ikke længere kan gøres gældende

51.

Den tyske og den nederlandske regering har under den foreliggende sag gjort gældende, at selv om man godtager importmoms, som alene skyldes, som grundlag for, at der indtræder ret til fradrag af indgående afgift, ville denne ret imidlertid fortabes, når statens afgiftskrav ophører eller ikke længere kan gøres gældende.

52.

Den nederlandske regering har i denne forbindelse henvist til, at det ikke kan udledes af den præjudicielle forelæggelse, hvilken præklusionsvirkning den for sene anmeldelse har, dvs. om afgiftsskylden ophører eller blot ikke længere kan gøres gældende. I retsmødet oplyste den franske regering, at det er dens opfattelse, og tilsyneladende også den forelæggende rets, at afgiftskravet ikke ophører i en situation som den foreliggende, men bliver en naturlig forpligtelse. Fordringen findes således fortsat, men kan blot ikke længere gøres gældende for domstolene. Såfremt afgiftsskyldneren alligevel betaler, sker betalingen således ikke uden retligt grundlag.

53.

Denne problemstilling, som er blevet rejst af den tyske og den nederlandske regering, går ganske vist ud over det præjudicielle spørgsmåls egentlige indhold. For at give den forelæggende ret et brugbart svar, er det imidlertid nødvendigt at behandle det.

54.

Som det fremgår af direktivets artikel 17, stk. 2, litra b), »er [den afgiftspligtige] berettiget til [...] at fradrage [...] den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for indførte goder« (24). Det fremgår således allerede af ordlyden, at det ikke er tilstrækkeligt, at den (endnu ikke betalte) importmoms engang var skyldig, for at den kan fradrages som indgående afgift. Det er derimod afgørende, at importmomsen faktisk fortsat skyldes. Afgørende herfor er det tidspunkt, hvor det endeligt fastslås, om den afgiftspligtige fortsat har ret til fradrag af indgående afgift. Såfremt statens afgiftskrav på dette tidspunkt er ophørt uden at være blevet opfyldt, eksisterer retten til fradrag af indgående afgift heller ikke længere. En sådan fortolkning tilgodeser også fradragsrettens ide og formål, som er at friholde den afgiftspligtige fra enhver økonomisk byrde som følge af moms (25). Såfremt byrden bortfalder, er der heller ikke behov for en fritagelse i form af ret til fradrag af indgående afgift.

55.

Der opstår endvidere spørgsmål om, hvorvidt importmoms heller ikke længere »skyldes«, som omhandlet i direktivets artikel 17, stk. 2, litra b), når statens afgiftskrav – som det tilsyneladende er tilfældet i den foreliggende sag – ganske vist fortsat består, men ikke længere kan gøres gældende. Det kan ikke overlades de pågældende nationale domstole at besvare dette spørgsmål. For at sikre en ensartet anvendelse af den fælles merværdiafgiftsordning skal der derimod foretages en selvstændig fortolkning af begrebet »skyldes« i direktivets artikel 17, stk. 2, litra b) (26).

56.

Begrebet »skyldes« kan ifølge sin betydning fortolkes således, at det ikke er til hinder for, at det forudsætter, at det statslige afgiftskrav er eksigibelt. Ide og formål med retten til fradrag af indgående afgift synes nærmest at kræve en sådan fortolkning. Lige så lidt, som hvis statens afgiftskrav er ophørt, er der, hvis det ikke er eksigibelt, behov for at befri den afgiftspligtige for en byrde, som reelt ikke længere påhviler ham.

57.

Behovet for, at det fælles merværdiafgiftssystem anvendes ensartet, taler ligeledes for en sådan fortolkning. En ensartet anvendelse på sammenlignelige faktiske omstændigheder sikres ikke, såfremt det nemlig i et sådant tilfælde er afgørende, hvilken retsfølge den pågældende nationale insolvensret indebærer, såfremt et afgiftskrav anmeldes for sent.

58.

Begrebet »skyldes« i direktivets artikel 17, stk. 2, litra b), skal følgelig fortolkes således, at det forudsætter, at den afgiftspligtige har en eksigibel forpligtelse til at betale det momsbeløb, som han begærer fradrag for. Såfremt dette ikke er tilfældet, har han ikke ret til fradrag af indgående afgift for importmoms, der endnu ikke er erlagt.

59.

Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål således:

»1)

Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra b), tillader ikke, at en medlemsstat betinger retten til fradrag for merværdiafgift ved indførsel af den afgiftspligtiges faktiske betaling af denne afgift, heller ikke når den afgiftspligtige for merværdiafgiften ved indførsel og den berettigede for så vidt angår det dertil svarende fradrag er én og samme person. På de i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra d), fastsatte betingelser kan en medlemsstat imidlertid opretholde en sådan ordning i en overgangsperiode.

2)

I henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra b), anses moms kun for skyldig, når den afgiftspligtige har en eksigibel forpligtelse til at betale det momsbeløb, som han begærer fradrag for. Såfremt dette ikke er tilfældet, har han ikke ret til fradrag af indgående afgift for importmoms, der endnu ikke er erlagt.«

(1) Originalsprog: tysk.

(2) Rådets sjette direktiv 77/377/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv« eller »direktivet«.

(3) Artikel 17, stk. 2, litra b).

(4) Under sagen for Domstolen er dette er ganske vist blevet bestridt af Société Véléclair, men ifølge forelæggelseskendelsen er der tale om en konstatering, som den instans, der realitetsbehandler sagen, har foretaget, og som følgelig skal lægges til grund for nærværende vurdering.

(5) Indført ved artikel 1, nr. 22), i Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF, EFT L 376, s. 1.

(6) Jf. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18, af 22.12.2008, sag C-414/07, Magoora, Sml. I, s. 10921, præmis 28, og af 28.7.2011, sag C-274/10, Kommissionen mod Ungarn, Sml. I, s. 7289, præmis 43.

(7) Dom af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 15, af 1.4.2004, sag C-90/02, Bockemühl, Sml. I, s. 3303, præmis 39, og af 29.10.2009, sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Sml. I, s. 10567, præmis 27.

(8) Jf. Magoora-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 28, dom af 15.7.2010, sag C-368/09, Panon Gép Centrum, Sml. I, s. 7467, præmis 37, og dommen i sagen Kommissionen mod Ungarn, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 43.

(9) BP Soupergaz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 18, dom af 30.9.2010, sag C-392/09, Uszodaépít?, Sml. I s. 8791, præmis 34, og dommen i sagen Kommissionen mod Ungarn,

nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 43.

(10) BP Soupergaz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 18, og Magoora-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 28; jf. ligeledes dommen i sagen Kommissionen mod Ungarn, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 52.

(11) BP Soupergaz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 35, samt dom af 10.3.2005, sag C-33/03, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 1865, præmis 16, og af 23.4.2009, sag C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, Sml. I, s. 3459, præmis 32.

(12) I andre sproglige affattelser, f.eks. den franske, engelske eller italienske, er formuleringen af litra a) og b) i øvrigt fuldstændig enslydende: »la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquitée«, »value added tax due or paid«, »l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta«.

(13) Dommen i sagen Kommissionen mod Ungarn, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 48.

(14) Dom af 12.1.2006, forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., Sml. I, s. 483, præmis 54, og af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, Sml. I, s. 6161, præmis 49.

(15) Hermed menes den erhvervsdrivende, som en afgiftspligtig modtager en ydelse fra, for hvilken han foruden købsprisen betaler moms.

(16) Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Ungarn, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 46. For det tilfælde, at den afgiftspligtige definitivt ikke erlægger betaling, kan der foretages en berigtigelse af afgiftsskylden hos leverandøren, jf. sjette direktivs artikel 11, punkt C, stk. 1. Det er imidlertid fakultativt for medlemsstaterne at træffe en sådan bestemmelse.

(17) Dette udgør som bekendt et problem, navnlig for små og mellemstore virksomheder. Kommissionen behandlede dette emne allerede i et ledsagedokument til »Greenpaper on the future of VAT – Towards a simpler, more robust and efficient VAT system«, SEK(2010) 1455, s. 43 f. Som en mulig løsning overvejes det her, at fradrag først tillades, efter at den indgående afgift faktisk er blevet betalt. Ordningen i sjette direktiv omfatter imidlertid ikke denne mulighed.

(18) For det tilfælde, at endelig betaling ikke finder sted, foreskriver direktivet i princippet endog ikke, at der skal foretages en berigtigelse af fradragsretten, jf. direktivets artikel 20, stk. 1, litra b), første punktum. En berigtigelse kan dog finde sted, såfremt medlemsstaterne kræver det, jf. direktivets artikel 20, stk. 1, litra b), andet punktum.

(19) Jf. den ovenfor i fodnote 14 nævnte retspraksis.

(20) Jf. ligeledes Ben Terra og Julie Kajus, Introduction to European VAT, 2011, bind 1, kapitel 17.2, s. 1000.

(21) Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse, EFT 1967, s. 14.

(22) Dom af 22.2.2001, sag C-408/98, Abbey National, Sml. I, s. 1361, præmis 24, af 26.5.2005, sag C-465/03, Kretztechnik, Sml. I, s. 4357, præmis 34, og af 22.12.2010, sag C-277/09, RBS Deutschland Holdings, Sml. I, s. 13805, præmis 38.

(23) Dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 68-71, og Kitteldommen, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 54 f. og den deri nævnte retspraksis.

(24) Min fremhævelse.

(25) Jf. de ovenfor i fodnote 7 og 22 nævnte domme.

(26) Jf. dom af 3.12.2009, sag C-433/08, Yaesu Europe, Sml. I, s. 11487, præmis 18, og af 10.3.2011, sag C-540/09, Skandinaviska Enskilda Banken, Sml. I, s. 1509.