

62010CC0414

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 17 november 2011 (1)

Mål C-414/10

Véléclair SA

mot

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

(begäran om förhandsavgörande från Conseil d'État (Frankrike))

”Gemensamt system för mervärdesskatt — Sjätte direktivet — Mervärdesskatt vid import — Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt — Nationell bestämmelse enligt vilken det föreskrivs en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt under förutsättning att mervärdesskatten på import faktiskt har betalats”

I – Inledning

1.

Förevarande begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av sjätte mervärdesskattedirektivet. (2) Det är i huvudsak fråga om huruvida en medlemsstat kan villkora den avdragsrätt som skattskyldiga enligt direktivet (3) ska beviljas med att dessa dessförinnan har betalat mervärdesskatt vid importen.

2.

Denna fråga har uppkommit i samband med en rättstvist i vilken ett företag begär återbetalning av den mervärdesskatt vid import som det ska erlägga som ingående mervärdesskatt, fastän det varken har betalat denna skatt (4), eller kommer att betala den. Företaget har nämligen försatts i konkurs och statens skattefordran har redan preskriberats på grund av försenad anmälan.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionslagstiftningen

3.

Artikel 10 i sjätte direktivet har följande lydelse:

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.

[...]

3. Skattskyldigheten inträder och skatten kan tas ut när varorna införts. ...

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.

...”

4.

Artikel 17 i direktivet avser avdragsrättens inträde och räckvidd. Enligt artikel 28f punkt 1 (5) har den i relevanta delar följande lydelse:

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

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

a)

Mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.

b)

Mervärde[s]skatt som är förfallen eller erlagd med avseende på importerade varor inom landets territorium.

...

d)

Mervärdesskatt som är förfallen i enlighet med artikel 28a.1 a.

...”

5.

I artikel 18, med rubriken ”Regler om utnyttjande av avdragsrätten”, föreskrivs följande:

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

a)

för avdrag enligt artikel 17.2 a inneha en faktura, upprättad i enlighet med artikel 22.3,

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.

...

3. Medlemsstaterna skall fastställa regler som kan ge rätt till avdrag som inte gjorts i enlighet med bestämmelserna i punkterna 1 och 2.

...”

6.

I artikel 20, ”Jämkning av avdrag”, föreskrivs i första stycket:

”Det ursprungliga avdraget skall jämkas enligt de förfaranden som fastställs av medlemsstaterna, särskilt

a)

när det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till,

b)

när det efter det att deklarationen är gjord, inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet, i synnerhet att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls. Jämkning skall dock inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att egendom förstörts, gått förlorad eller stulits, ej heller vid uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller att ge bort sådana varuprov som anges i artikel 5.6. I de fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld får medlemsstaterna dock kräva justering.”

7.

I artikel 21, ”Personer som är skyldiga att betala in skatt till myndigheterna”, föreskrivs följande:

”Följande skall vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt:

...

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

8.

I artikel 23, "Skyldigheter vid införsel av varor", föreskrivs i andra stycket:

"Medlemsstaterna kan bl.a. föreskriva att den mervärdesskatt som utgår på införsel av varor som görs av skattskyldiga personer eller personer som är betalningsansvariga för skatt eller vissa kategorier av dessa båda inte behöver betalas vid tiden för införseln, under förutsättning att skatten anges som sådan i den deklaration som skall lämnas enligt artikel 22.4."

9.

I övergångsbestämmelsen i artikel 28 i direktivet föreskrivs i tredje stycket:

"Under den övergångsperiod som avses i punkt 4 får medlemsstaterna

...

d)

fortsätta att tillämpa bestämmelser som avviker från principen om omedelbar avdragsrätt som fastställs i artikel 18.2 första stycket, ..."

B – Fransk lagstiftning

10.

I den allmänna lagen om skatter (Code général des impôts, nedan kallad CGI), i dess lydelse som var tillämplig den 31 december 1997, föreskrivs följande i artikel 271.2 punkt 1:

"I den mån som varorna och tjänsterna används inom ramen för skattepliktiga transaktioner, och under förutsättning att det är fråga om transaktioner som ger rätt till avdrag, utgörs den skatt som de skattskyldiga får göra avdrag för:

...

b.

skatten som tas ut vid import

..."

III – Bakgrund och tolkningsfråga

11.

Begäran om förhandsavgörande grundas på en rättstvist mellan Société Véléclair och det franska finansministeriet.

12.

Under åren 1992–1995 importerade Véléclair cyklar från tredjeländer till gemenskapen för att sälja dessa vidare. Eftersom tullmyndigheten ansåg att Véléclairs ursprungsdeklaration var falsk, ålades Véléclair att i efterskott betala en tullavgift och antidumpningstullar till ett belopp på 4 miljoner euro. Detta belopp omfattades i sin tur av mervärdesskatt vid import, till ett belopp på 735437 euro.

13.

Denna skatt hade ännu inte betalats när ett konkursförfarande inleddes mot Véléclair. Genom lagakraftvunnet beslut av den 12 februari 1999 fastställde konkursdomaren att skattefordran var preskriberad, av den anledningen att den inte slutgiltigt hade anmälts inom tolv månader efter kungörelsen av konkursen.

14.

Véléclair har i förfarandet vid den nationella domstolen yrkat att mervärdesskatten ska återbetalas. Företaget anser nämligen att den mervärdesskatt vid import som fastställts i efterhand innebär att det har rätt att dra av ett motsvarande belopp som ingående mervärdesskatt.

15.

Skattemyndigheten har däremot utgått från att det för att mervärdesskatten vid import ska vara avdragsgill krävs att den skattskyldige först har betalat den.

16.

Mot denna bakgrund beslutade Conseil d'État, som har att pröva överklagandet, att hänskjuta följande fråga till domstolen med begäran om förhandsavgörande:

”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 har betalat skatten, när, som i Frankrike, den som är skattskyldig för mervärdesskatt på import och den som har motsvarande avdragsrätt är samma person?”

17.

Vid förfarandet inför domstolen har Société Véléclair, den franska, den tyska, den nederländska och den portugisiska regeringen samt Europeiska kommissionen deltagit, varvid den tyska, den nederländska och den portugisiska regeringen enbart har inkommit med skriftliga yttranden.

IV – Rättslig bedömning

18.

Inledningsvis kan det konstateras att förevarande situation ska bedömas i enlighet med det sjätte direktivet, eftersom händelserna ägde rum före den 31 december 2006, den tidpunkt då detta direktiv upphävdes och ersattes genom rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat direktiv 2006/112)

19.

Avdragsrätten regleras i artikel 17 i sjätte direktivet. Såsom domstolen vid upprepade tillfällen har betonat utgör denna rätt en oskiljaktig del av det gemensamma mervärdesskattesystemet. (6) Avdragsrätten har till syfte att säkerställa att företag inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belastas av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat (7), och

den får i princip inte begränsas. (8) Avdragsrätten inträder i synnerhet omedelbart för hela den ingående skatten. (9) Varje begränsning av avdragsrätten för mervärdesskatt påverkar skattenivån och måste därför tillämpas på ett liknande sätt i alla medlemsstater. Undantag är följaktligen endast tillåtna när så uttryckligen anges i direktivet. (10) Tolkningsfrågan ska besvaras med beaktande av denna rättspraxis.

20.

Genom en nationell lagstiftning som den förevarande, enligt vilken det föreskrivs en avdragsrätt under förutsättning att skatten dessförinnan har betalats, fastställs snäva gränser vad gäller möjligheten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

21.

Den tyska, den franska, den portugisiska och den nederländska regeringen anser emellertid att en sådan lagstiftning kan anses förenlig med direktivet. Utöver principen om mervärdesskattens neutralitet har de även gjort gällande att det annars skulle föreligga en risk för bedrägeri. Den tyska, den nederländska och den portugisiska regeringen har dessutom påpekat sambandet med artikel 23.2 i direktivet. De anser att medlemsstaterna enligt artikel 17.2 b i direktivet får villkora avdragsrätten för ingående mervärdesskatt med att skatten dessförinnan har erlagts i samtliga fall när en medlemsstat har valt att inte tillämpa möjligheten i artikel 23.2 och mervärdesskatten på import, följaktligen, ska betalas redan vid tiden för importen.

22.

Jag delar inte denna ståndpunkt. Jag ska nedan redogöra för att en bokstavlig, en systematisk och en teleologisk tolkning, i synnerhet mot bakgrund av principen om mervärdesskattens neutralitet, talar emot att en lagstiftning såsom den i den franska CGI är förenlig med direktivet. Det föreligger inte heller någon risk för bedrägeri som gör att en annan tolkning kunde anses påkallad, vilket innebär att tolkningsfrågan i princip ska besvaras nekande. Detta innebär emellertid inte att det är uteslutet att en sådan lagstiftning kan vara tillåten under en övergångsperiod som en fortsatt gällande äldre bestämmelse.

23.

Efter prövningen av tolkningsfrågan ska jag mot bakgrund av den tyska och den nederländska regeringens argument pröva huruvida rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt bortfaller om statens krav på mervärdesskatt på import har upphört gälla eller inte längre kan göras gällande.

A – Bokstavstolkning

24.

Det framgår redan av sjätte direktivets ordalydelse att en lagstiftning som den franska CGI inte är förenlig med direktivet. Enligt artikel 17.1 i direktivet inträder avdragsrätten samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet. Vid import av varor är den avdragsgilla skatten enligt artikel 17.2 b i direktivet den "[m]ervärde[s]skatt som är förfallen eller erlagd med avseende på importerade varor inom landets territorium".

25.

Statens rätt till "[denna] mervärdesskatt", det vill säga mervärdesskatten på import, inträder enligt artikel 10.3 i direktivet vid tidpunkten för importen, respektive i sådana situationer i vilka de importerade varorna såsom i förevarande fall är föremål för tullar, vid den tidpunkt då

tullskyldigheten inträder och statens rätt att ta ut tull uppkommer. Samtidigt erhåller den skattskyldiga personen en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt enligt artikel 17.1 i direktivet. Varken enligt artikel 17.1 eller artikel 17.2 i direktivet krävs för uppkomsten en sådan rätt att den skattskyldige redan har betalat mervärdesskatten på import. Tvärtom är det enligt artikel 17.2 b i direktivet uttryckligen tillräckligt att mervärdesskatten på import enbart är förfallen.

26.

Av formuleringen "som är förfallen eller erlagd" kan man inte heller dra slutsatsen att – såsom i synnerhet den portugisiska regeringen har gjort gällande – medlemsstaterna har en valmöjlighet i detta avseende. I artikel 17.1 och 17.2 i direktivet föreskrivs nämligen exakt villkoren för uppkomsten och omfattningen av rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt. Medlemsstaterna har inget utrymme för skönsmässig bedömning vid genomförandet av dessa bestämmelser. (11) Detta bekräftas även av den omständigheten att det i sjätte direktivet uttryckligen föreskrivs när medlemsstaterna ska ha ett handlingsutrymme, som till exempel i artikel 10.2 tredje stycket eller i artikel 11B.6 i direktivet.

27.

Domstolens praxis beträffande artikel 17.2 a i direktivet, enligt vilken utgångspunkten också är "[m]ervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats", (12) är entydig i detta avseende. Domstolen har nyligen fastställt att avdragsrättens inträde enligt artikel 17.2 a i princip inte är beroende av huruvida ersättningen, inklusive mervärdesskatt, för en transaktion har utgetts eller inte. (13) Lika lite kan det anses avgörande huruvida den mervärdesskatt som ska betalas för de tidigare eller senare transaktionerna avseende de berörda varorna faktiskt har inbetalats till statskassan. (14)

28.

Det stämmer visserligen, såsom de regeringar som deltar i förfarandet har gjort gällande, att det enligt artikel 17.2 a i direktivet alltid är fråga om två olika personer som betalar mervärdesskatt och som gör gällande avdragsrätten, medan det i detta fall är fråga om en och samma person. I faktiskt och ekonomiskt hänseende kan emellertid samma resultat uppkomma i båda fallen.

29.

Såsom den tyska regeringen har uppgett i sin skrivelse föreligger det, med hänsyn till artikel 21 punkt 2 i direktivet, även vid import av varor en möjlighet att två olika personer är skyldiga att betala mervärdesskatten och har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Även i detta fall ska det säkerställas att den enes rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt inte begränsas på grund av att den andre eventuellt inte har betalat mervärdesskatten. I detta avseende motsvarar situationen den i artikel 17.2 a i direktivet.

30.

Även om den som är skyldig att betala mervärdesskatten och den som har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt är en och samma person, kan läget i ekonomiskt hänseende jämföras med det i artikel 17.2 a i direktivet. Vid en sådan inhemsk transaktion som regleras i denna bestämmelse måste leverantören (15) betala mervärdesskatten till statskassan oavsett om kunden redan har betalat köpesumman, inklusive mervärdesskatt, eller ej. (16) Den likaledes skattepliktiga kunden kan emellertid omedelbart dra av det mervärdesskattebelopp som denne är skyldig leverantören, men faktiskt ännu inte har betalat, från sin egen skatteskuld gentemot staten. (17) Den likviditetsfördel som detta medför för den avdragsberättigade har godtagits i direktivet. (

18)

31.

Dessutom får det inte heller några konsekvenser för den skattskyldige om leverantören inte betalar mervärdesskatten. (19) Den skattskyldige kan trots detta dra av den ingående mervärdesskatten. I ett sådant fall kan detta följaktligen, såsom i förevarande fall som avser import, medföra att staten måste återbetala ett skattebelopp som den ännu inte har erhållit. Det är således inbyggt i bestämmelsen i artikel 17.2 a i direktivet att det är möjligt att den skattskyldige erhåller likviditetsfördelar, till nackdel för statskassan eller leverantören. (20)

32.

Med hänsyn till att dessa situationer är jämförbara i ekonomiskt hänseende medför sålunda den omständigheten att den skattskyldige och den avdragsberättigade i den inhemska transaktion som regleras i led a utgör två olika personer inte hinder mot att tillämpa den entydiga rättspraxis som rör formuleringen ”förfaller till betalning eller betalats” i artikel 17.2 a även i fråga om den motsvarande formuleringen i artikel 17.2 b i direktivet. Också enligt sistnämnda punkt ska rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt erkännas redan när mervärdesskatt på import enbart är förfallen.

B – Systematisk tolkning

33.

Någon annan tolkning är inte påkallad med hänsyn till direktivets systematik. I detta avseende delar jag inte alls den tyska, den nederländska och den portugisiska regeringens synsätt, att formuleringen ”är förfallen” enbart hänför sig till fall i vilka en medlemsstat har utnyttjat möjligheten i artikel 23.2 i sjätte direktivet.

34.

Enligt artikel 23.2 i sjätte direktivet får medlemsstaterna föreskriva att mervärdesskatten på import inte ska betalas vid tidpunkten för importen, utan först i samband med den sedvanliga mervärdesskattedeklarationen. På detta sätt kan man uppnå en omedelbar kvittning av mervärdesskatten och det motsvarande avdraget för ingående mervärdesskatt. Enligt de regeringar som deltar i förfarandet är det endast i detta fall motiverat att inte kräva någon tidigare betalning av mervärdesskatt på import för att det ska föreligga en avdragsrätt.

35.

Även om de intressen som ligger till grund för denna argumentation kan anses rimliga, så finns det emellertid inte något stöd i sjätte direktivet för att formuleringen ”är förfallen” i artikel 17.2 b enbart hänför sig till de fall som omfattas av artikel 23.2 i direktivet.

36.

Inte heller den omständigheten att enbart den mervärdesskatt som har betalats nämndes i den bestämmelse som gällde innan artikel 17.2 b i sjätte direktivet antogs, nämligen i artikel 11.1 b i det andra mervärdesskattedirektivet, (21) och att nämnda direktiv inte innehöll någon bestämmelse som motsvarade artikel 23.2 i sjätte direktivet gör att en sådan slutsats kan godtas.

37.

Detta framgår i synnerhet av artikel 18 i direktivet, där reglerna om utnyttjandet av avdragsrätten fastställs. Enligt denna bestämmelse krävs det nämligen inte att den skattskyldige tillhandahåller bevis på att skatten har betalats. Tvärtom föreskrivs i artikel 18.1 b i direktivet endast att den skattskyldige ska inneha en införselhandling, som uppger honom som mottagare eller importör och anger eller medger beräkning av det förfallna skattebeloppet. Således kan det inte krävas en faktisk betalning vare sig för att det ska uppkomma en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt eller för ett utövande av denna rätt.

C – Teleologisk tolkning

1. Neutralitetsprincipen

38.

De hittillsvarande slutsatserna bekräftas av det syfte som eftersträvas med rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt. Avdragsrätten ska säkerställa att mervärdesskatten förblir ekonomiskt neutral. (22) Den franska regeringen anser emellertid att det faktum att en skattskyldig drar av ett mervärdesskattebelopp på import som ingående mervärdesskatt som denne faktiskt ännu inte har betalat äventyrar denna neutralitet, eftersom den skattskyldige därigenom skulle göra en obehörig vinst.

39.

När mervärdesskatt på import är förfallen men ännu inte har erlagts medför emellertid normalt sett avdrag för ingående mervärdesskatt inte nödvändigtvis någon vinst, i vart fall inte en permanent sådan. Såsom har angetts ovan medför den skattskyldiges rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för staten på sin höjd en övergående nackdel i likviditetshänseende, som kan uppkomma på samma sätt vid inhemska transaktioner. I båda fallen utgör denna nackdel i likviditetshänseende för staten nästan en sorts kompensation i förhållande till rätten till mervärdesskatt vid vidareförsäljningar, som i princip uppkommer redan vid tidpunkten för leveransen. Säljaren ska deklarera det motsvarande beloppet oberoende av huruvida denne redan har erhållit köpeskillingen, inklusive mervärdesskatten.

40.

Vad gäller förevarande fall, i vilket staten inte längre med framgång kan göra gällande sina skattekrav på grund av försenad anmälan i konkursen, så vill jag framhålla att detta är ett mycket speciellt fall och följaktligen inte kan anses utslagsgivande vad avser den generella frågan huruvida en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt får föreskrivas under förutsättning att mervärdesskatten på import dessförinnan har erlagts.

41.

Mervärdesskattens neutralitet skulle just äventyras för näringsidkare som importerar varor, om en bestämmelse som den i den franska CGI skulle vara obegränsat tillåten. Den skattskyldige skulle nämligen, i vart fall om den aktuella medlemsstaten inte har utnyttjat möjligheten i artikel 23.2 i direktivet, alltid vara skyldig att betala i förskott. Vederbörande skulle först få betala mervärdesskatt på import till tullmyndigheterna och först i samband med en eventuellt betydligt senare mervärdesskattedeklaration kunna dra av det erlagda beloppet för den berörda beskattningsperioden.

42.

Sålunda skulle den skattskyldiga personen inte bara drabbas av en nackdel i likviditetshänseende, utan även diskrimineras i förhållande till andra skattskyldiga personer som förvärvar jämförbara varor på den inre marknaden eller inom landet. Vid förvärv inom gemenskapen sker nämligen enligt artikel 17.2 d i direktivet redan från början enbart en kvittning av den mervärdesskatt som ska erläggas vid förvärvandet och den ingående mervärdesskatt som kan dras av. I detta avseende är det uteslutet att näringsidkarna drabbas av en nackdel i likviditetshänseende. Vid inhemska transaktioner är det enligt artikel 17.2 a i direktivet till och med möjligt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt vid en deklaration, fastän inga av de motsvarande fakturorna är betalda och de egna köpen ännu inte har belastats med mervärdesskatt.

43.

Sålunda talar neutralitetsprincipen mot att en bestämmelse ska anses tillåten, enligt vilken avdrag för ingående mervärdesskatt endast medges efter det att mervärdesskatten på import har erlagts.

2. Risken för bedrägeri

44.

Bekämpandet av eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk är ett mål som erkänns och främjas i sjätte direktivet. Unionsrätten får inte missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte. Om skattemyndigheten anser att avdragsrätten har utnyttjats i bedrägligt syfte, har den rätt att begära retroaktiv återbetalning av de belopp som dragits av, och det ankommer på den nationella domstolen att vägra den skattskyldige avdragsrätt om det mot bakgrund av objektiva omständigheter framkommer att bedrägeri har förekommit i samband med åberopandet av denna avdragsrätt. (23)

45.

Det framgår emellertid inte varför det generellt skulle föreligga en ökad risk för bedrägeri vid påförandet av mervärdesskatt vid import som kunde motivera att det i samtliga fall uppställs som ett villkor för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt att mervärdesskatten på import först har erlagts. Såsom kommissionen och även Véléclair med rätta har påpekat utgör den faktiska fysiska importen av varor till unionen ett för medlemsstaterna lättbegripligt och uppenbart rekvisit vilket utgör grunden för beskattningen. Även den importhandling som den skattskyldige enligt artikel 18.1 b i direktivet måste visa för att kunna göra avdrag för ingående mervärdesskatt, och i vilken det anges att vederbörande är skyldig att betala mervärdesskatten, och som åtminstone möjliggör en beräkning av skatteuttaget, gör att möjligheterna till bedrägeri minskar.

46.

Sålunda kan inte heller den risk för bedrägeri som medlemsstaterna har gjort gällande motivera att den rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 17.2 b i direktivet, både för mervärdesskatt på import som har betalats och för sådan som enbart är förfallen, generellt begränsas till fall där denna mervärdesskatt faktiskt har betalats.

D – Resultat i denna del

47.

Mot denna bakgrund ska artikel 17.2 b i sjätte direktivet tolkas så, att det inte är tillåtet för en medlemsstat att villkora avdragsrätt för ingående mervärdesskatt med att den skattskyldige faktiskt har betalat denna skatt, även när den skattskyldige och den som har rätt att göra avdrag för

ingående mervärdesskatt är en och samma person.

E – Övergångsbestämmelser

48.

Den portugisiska och den tyska regeringen har vidare gjort gällande att en nationell bestämmelse enligt vilken det föreskrivs en avdragsrätt avseende mervärdesskatt på import, under förutsättning att denna tidigare har erlagts åtminstone under en övergångsperiod, ska anses tillåten enligt artikel 28.3 d i sjätte direktivet som en fortsatt gällande äldre bestämmelse.

49.

Enligt nämnda artikel 28.3 kan medlemsstaterna under den i artikel 4 föreskrivna övergångsperioden fortsätta tillämpa sådana bestämmelser som avviker från principen om omedelbar avdragsrätt i artikel 18.2 första stycket. Såsom framgår av rubriken till artikel 18 i direktivet omfattas frågan "när" denna rätt ska göras gällande av "reglerna om utnyttjande av avdragsrätten". Denna övergångsperiod hade inte löpt ut under sjätte direktivets giltighetstid. Tvärtom föreskrivs det i artikel 372 i direktiv 2006/112, att de medlemsstater som den 1 januari 1978 tillämpade bestämmelser som avviker från den princip om omedelbar avdragsrätt som fastställs i artikel 179 första stycket får fortsätta att tillämpa dem.

50.

I artikel 271 CGI villkoras avdragsrätten med att mervärdesskatten dessförinnan har betalats. Om man tolkar denna bestämmelse så, att det inte uppkommer någon avdragsrätt alls innan betalningen, ska den enbart bedömas i enlighet med kraven i artikel 17 i direktivet, där avdragsrättens inträde och räckvidd regleras. Såsom jag har angett ovan är en sådan bestämmelse inte förenlig med direktivet. En bestämmelse som artikel 271 CGI kan emellertid även tolkas så, att den enbart fastställer tidpunkten för utövandet av avdragsrätten och sålunda omfattas av artikel 18.2 första stycket jämförd med artikel 28.3 d i direktivet. En sådan tolkning skulle visserligen ha samma verkan för den skattskyldige som om det inte uppkom någon avdragsrätt innan mervärdesskatten på import betalades. Emellertid är det enligt direktivet uttryckligen tillåtet att skjuta fram tidpunkten för utövandet av avdragsrätten i samband med en tolererad fortsatt gällande äldre nationell bestämmelse. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida artikel 271.2 punkt 1 CGI kan tolkas så, att det i bestämmelsen föreskrivs regler om utnyttjande av avdragsrätten i den mening som avses i artikel 18 i direktivet och huruvida det är fråga om en fortsatt gällande äldre bestämmelse som redan tillämpades den 1 januari 1978.

F – Skattefordran som har upphört gälla eller inte längre är exigibel

51.

Den tyska och den nederländska regeringen har i förevarande mål slutligen gjort gällande att även om det skulle anses tillräckligt att en mervärdesskatt på import enbart är förfallen för att en avdragsrätt ska uppkomma, så bortfaller denna rätt i vart fall om statens skattefordran har upphört gälla eller inte längre är exigibel.

52.

Den nederländska regeringen påpekar i detta avseende att det inte framgår av beslutet att begära förhandsavgörande vilken verkan preskriptionen på grund av den försenade anmälan ska anses ha, det vill säga huruvida skatteskulden har upphört gälla eller enbart inte längre är exigibel. Vid

den muntliga förhandlingen har den franska regeringen uppgett att den och uppenbarligen även den hänskjutande domstolen utgår från att skattefordran inte upphör att gälla i ett fall som det förevarande, utan omvandlas till en icke-exigibel fordran. Fordran upphör sålunda inte att gälla, men den kan inte längre åberopas inför domstol. Om den skattskyldige trots detta betalar så sker denna betalning sålunda inte utan rättslig grund.

53.

Detta problem som den tyska och den nederländska regeringen har fört på tal går visserligen utöver den egentliga tolkningsfrågan. För att kunna ge den nationella domstolen ett användbart svar förefaller det emellertid påkallat att behandla det.

54.

Såsom framgår av artikel 17.2 b i direktivet "skall [den skattskyldiga personen] [...] ha rätt att dra av ... [m]ervärdess[katt som är förfallen eller har betalats med avseende på importerade varor". (24) Redan av ordalydelsen framgår att det inte är tillräckligt att det en gång förelåg en skyldighet att betala den (ännu ej betalda) mervärdesskatten på import för att kunna dra av den som ingående mervärdesskatt. Tvärtom är det avgörande att mervärdesskatten på import faktiskt fortfarande är förfallen. I detta avseende ska den tidpunkt anses avgörande vid vilken det slutgiltigt fastställs huruvida den avdragsrätt som den skattskyldige har gjort gällande faktiskt föreligger. Om statens skattefordran har upphört att gälla vid denna tidpunkt, utan att den redan har uppfyllts, så kan det inte heller föreligga någon avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. En sådan tolkning är även påkallad mot bakgrund av syftet med avdragsrätten, att den skattskyldige ska befrias från varje ekonomisk belastning genom mervärdesskatten. (25) Om belastningen bortfaller krävs det inte någon avlastning genom avdragsrätten.

55.

Dessutom uppkommer frågan huruvida det ska anses att mervärdesskatt vid import inte längre "är förfallen", i den mening som avses i artikel 17.2 b i direktivet, om statens skattefordran – såsom uppenbarligen är fallet i förevarande mål – visserligen fortfarande består, men inte längre kan göras gällande. Svaret på denna fråga kan inte överlåtas till de nationella rättsordningarna. Tvärtom krävs det en självständig tolkning av begreppet "är förfallen" i den mening som avses i artikel 17.2 b i direktivet för att säkerställa en enhetlig tillämpning av det gemensamma mervärdesskattesystemet. (26)

56.

Enligt sin innebörd utgör begreppet "är förfallen" inte hinder mot en tolkning enligt vilken det krävs att den statliga skattefordran är exigibel. Mot bakgrund av syftet med rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt förefaller det just påkallat med en sådan tolkning. Lika lite som när statens skattefordran upphör att gälla, föreligger det när denna fordran inte är exigibel ett behov av att avlasta den skattskyldige från något som denne i praktiken inte längre måste bära.

57.

Även behovet av en enhetlig tillämpning av det gemensamma mervärdesskattesystemet talar för en sådan tolkning. Om det i ett fall som det förevarande nämligen skulle vara avgörande vilken rättslig följd som föreskrivs i den aktuella nationella insolvenslagstiftningen för en försenad anmälan av en insolvensfordran, så skulle denna enhetliga tillämpning på liknande omständigheter inte vara säkerställd.

58.

Begreppet "är förfallen" i den mening som avses i artikel 17.2 b i direktivet ska tolkas så, att det krävs att den skattskyldige har en förpliktelse som kan åberopas mot denne inför domstol, att betala det mervärdesskattebelopp för vilket den skattskyldige begär avdrag. Saknas det en sådan förpliktelse kan vederbörande inte ha någon avdragsrätt för den mervärdesskatt som ännu inte har erlagts.

V – Förslag till avgörande

59.

Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar de frågor som ställts av Conseil d'État på följande sätt:

1)

Enligt artikel 17.2 b i sjätte direktivet är det inte tillåtet för en medlemsstat att villkora avdragsrätt för ingående mervärdesskatt med att den skattskyldige faktiskt har betalat denna skatt, även när den skattskyldige och den som har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt är en och samma person. En medlemsstat kan emellertid i enlighet med villkoren i artikel 28.3 d i sjätte direktivet bibehålla en sådan bestämmelse under en övergångsperiod.

2)

Mervärdesskatten är enbart förfallen i den mening som avses i artikel 17.2 b i sjätte direktivet om den skattskyldige har en förpliktelse som kan åberopas mot denne inför domstol, att betala det motsvarande mervärdesskattebelopp för vilket den skattskyldige begär avdrag. Saknas det en sådan förpliktelse kan vederbörande inte ha någon avdragsrätt för den mervärdesskatt som ännu inte har erlagts.

(1) Originalspråk: tyska.

(2) 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 eller direktivet).

(3) I artikel 17.2 b.

(4) Detta har Société Véléclair visserligen bestritt vid förfarandet inför domstolen, men enligt beslutet att begära förhandsavgörande är det i detta avseende fråga om en fastställelse från de lägre instanserna som följaktligen ska utgöra utgångspunkten för den bedömning som ska företas här.

(5) Införd genom artikel 1 punkt 22 i rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33).

(6) Se dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (REG 1995, s. I-1883), punkt 18, av den 22 december 2008 i mål C-414/07, Magoora sp. zo. o. (REG 2008, s. I-10921), punkt 28, och av den 28 juli 2011 i mål C-274/10, kommissionen mot Ungern (REU 2011, s. I-7289), punkt 43.

(7) Dom av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal (REG 1998, s. I-1), punkt 15, av den 1 april 2004 i mål C-90/02, Bockemühl (REG 2004, s. I-3303), punkt 39, och av den 29 oktober 2009 i mål C-174/08, NCC Construction Danmark (REG 2009, s. I-10567), punkt 27.

(8) Se domen i målet Magoora sp. zo. o. (ovan fotnot 6), punkt 28, dom av den 15 juli 2010 i mål C-368/09, Pannon Gép Centrum (REU 2010, s. I-7467), punkt 37, och domen i målet kommissionen mot Ungern (ovan fotnot 6), punkt 43.

(9) Domen i målet BP Soupergaz (ovan fotnot 6), punkt 18, dom av den 30 september 2010 i mål C-392/09, Uszodaépít? (REU 2010, s. I-8791), punkt 34, och domen i målet kommissionen mot Ungern (ovan fotnot 6), punkt 43.

(10) Domen i målet BP Soupergaz (ovan fotnot 6), punkt 18, och i målet Magoora sp. zo. o. (ovan fotnot 6), punkt 28, se även domen i målet kommissionen mot Ungern (ovan fotnot 6), punkt 52.

(11) Domen i målet BP Soupergaz (ovan fotnot 6), punkt 35, dom av den 10 mars 2005 i mål C-33/03, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2005, s. I-1865), punkt 16, och av den 23 april 2009 i mål C-74/08, PARAT Automotive Cabrio (REG 2009, s. I-3459), punkt 32.

(12) I andra språkversioner, till exempel i den franska, den engelska eller den italienska är ordalydelsen i artikel 17 a och 17 b i detta avseende fullständigt identisk: "la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquitée", "value added tax due or paid", "l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta".

(13) Dom av den 28 juli 2011 i målet kommissionen mot Ungern (ovan fotnot 6), punkt 48.

(14) 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, och 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 49.

(15) Med detta menas den näringsidkare från vilken den skattskyldige erhåller en prestation för vilken denne betalar mervärdesskatt i samband med köpeskillingen.

(16) Se domen i målet kommissionen mot Ungern (ovan fotnot 6), punkt 46. Visserligen kan en korrigering av leverantörens skatteskuld komma på fråga vid en definitiv utebliven betalning från den skattskyldige, se artikel 11C.1 i sjätte direktivet. Införandet av en sådan justering är emellertid frivilligt för medlemsstaterna.

(17) Det är känt att detta särskilt utgör ett problem för små och medelstora företag. Kommissionen har redan behandlat detta tema i det bifogade dokumentet till "Greenpaper on the future of VAT – Towards a simpler, more robust and efficient VAT system", SEC (2010) 1455, s. 43 och 44. Som möjlig lösning föreslås där att avdrag för ingående mervärdesskatt enbart ska vara tillåtet efter det att ingående mervärdesskatt faktiskt har erlagts. Enligt den gällande bestämmelsen i sjätte direktivet föreskrivs emellertid inte någon sådan möjlighet.

(18) I fråga om en slutgiltig utebliven betalning föreskrivs det i direktivet i princip inte ens någon justering av avdragsrätten för ingående mervärdesskatt, se artikel 20.1 b första meningen i direktivet. En sådan justering kan på sin höjd företas om medlemsstaterna kräver det, se artikel

20.1 b andra meningen i direktivet.

(19) Se i fotnot 14 angiven rättspraxis.

(20) Se även Ben Terra/Julie Kajus, Introduction to European VAT, 2011, volym 1, kapitel 17.2, s. 1000.

(21) Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter – struktur och tillämpningsföreskrifter för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (EGT 71, s. 1303).

(22) Dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National (REG 2001, s. I-1361), punkt 24, av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, Kretztechnik (REG 2005, s. I-4357), punkt 34, och av den 22 december 2010 i mål C-277/09, RBS Deutschland Holdings (REU 2010, s. I-13805), punkt 38.

(23) Dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl. (REG 2006, s. I-1609), punkterna 68–71, och domen i målet Kittel (ovan fotnot 14), punkterna 54 och 55 och där angiven rättspraxis.

(24) Min kursivering.

(25) Se i fotnoterna 7 och 22 angiven rättspraxis.

(26) Se dom av den 3 december 2009 i mål C-433/08, Yaesu Europe (REU 2009, s. I-11487), punkt 18, och av den 10 mars 2011 i mål C-540/09, Skandinaviska Enskilda Banken (REU 2011, s. I-1509), punkt 19.