Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

29. marts 2012*

»Moms — sjette direktiv — artikel 17, stk. 2, litra b) — afgiftspålæggelse af et produkt, der indføres fra et tredjeland — nationale bestemmelser — ret til momsfradrag ved indførsel — betingelse — den afgiftspligtiges faktiske betaling af afgiften«

I sag C-414/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Conseil d'État (Frankrig) ved afgørelse af 30. juli 2010, indgået til Domstolen den 19. august 2010, i sagen:

**Véleclair SA**

mod

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

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits og J.-J. Kasel (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: fuldmægtig R. Şereş,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 12. oktober 2011,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Véleclair SA ved avocat É. Arcil

— den franske regering ved N. Rouam og G. de Bergues, som befuldmægtigede

— den tyske regering ved C. Blaschke og T. Henze, som befuldmægtigede

— den nederlandske regering ved C. Wissels, som befuldmægtiget

— den portugisiske regering ved S. Jaulino, L. Ines Fernandes og R. Campos Laires, som befuldmægtigede

* Processprog: fransk.

— Europa-Kommissionen ved D. Recchia, C. Soulay og F. Dintilhac, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 17. november 2011,

afsagt følgende

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 17, stk. 2, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Véleclair SA og ministeren for budget, offentlige regnskaber og reform af staten, vedrørende en national lovgivning, der betinger udøvelsen af retten til fradrag for merværdiafgift (herefter »moms«) ved indførsel af den afgiftspligtiges faktiske betaling af afgiften.

### Retsforskrifter

*Sjette direktiv*

3 Sjette direktivs artikel 10, stk. 1, bestemmer:

»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.«

4 Sjette direktivs artikel 10, stk. 2 og 3, bestemmer:

»2. Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted.

[…]

Uanset ovennævnte bestemmelser kan medlemsstaterne træffe afgørelse om, at afgiften for visse transaktioner og for visse kategorier af afgiftspligtige personer forfalder:

— enten senest ved udstedelsen af faktura eller af det dokument, der tjener som faktura, eller

— senest når vederlaget indgår, eller

— såfremt der ikke udstedes faktura, eller såfremt denne eller det dokument, der tjener som faktura, udstedes for sent, inden for en nærmere angivet frist fra afgiftspligtens indtræden.

3. Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor godet indføres. Henføres goder straks ved ankomsten til Fællesskabet under en af de i artikel 7, stk. 3, omhandlede ordninger, vil afgiftspligten først indtræde og afgiften først forfalde på det tidspunkt, hvor goderne ophører med at være dækket af disse ordninger.

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.

Skal der for de indførte goder ikke svares nogen af disse fællesskabsafgifter, anvender medlemsstaterne de gældende toldbestemmelser ved fastlæggelse af afgiftspligtens indtræden og afgiftens forfald.«

5 Sjette direktivs artikel 17, stk. 1 og 2, bestemmer:

»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 for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person i indlandet

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

[…]«

6 Sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra b), og stk. 2, bestemmer:

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

[…]

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.

[…]«

7 Sjette direktivs artikel 21, nr. 2), bestemmer:

»Merværdiafgiften påhviler:

[…]

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

*Nationale bestemmelser*

8 Artikel 271, punkt II, stk. 1, i code général des impôts (lov om afgifter, herefter »CGI«) bestemmer:

»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, efter omstændighederne:

[…]

b) Den afgift, som blev pålagt ved indførslen.

[...]«

9 CGI's artikel 291, punkt I, stk. 2, litra a), bestemmer:

»Ved indførsel af et gode forstås:

a) ankomst i Frankrig af et gode med oprindelse i eller hidrørerende fra en stat eller et område uden for Det Europæiske Fællesskab, og som ikke er bragt i fri omsætning […]«

10 CGI's artikel 293 A, stk. 1, bestemmer:

»Ved indførsel indtræder afgiftspligten, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor godet anses for indført i henhold til artikel 291, punkt I, stk. 2.

[…]

Afgiften påhviler den person, som er anført som den egentlige modtager af goderne på indførselserklæringen.

[…]«

**Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål**

11 Véleclair importerede i årene 1992 til 1995 cykler, som selskabet angav hidrørte fra Vietnam. De franske toldmyndigheder anså derimod cyklerne for i virkeligheden at være fremstillet i Kina og optog derfor rapport om falsk deklarering af oprindelsessted. Som følge deraf blev Véleclair pålagt told og anti-dumpingafgifter med et beløb på tæt ved 4 mio. EUR, hvilket beløb blev pålagt moms ved indførsel med et beløb på 735 437 EUR.

12 Véleclair betalte ikke denne moms, hvilket toldmyndighederne meddelte skattemyndighederne, som således havde en fordring mod selskabet. Ved kendelse af 12. februar 1999 fandt juge commissaire (dommeren i skifteretten), at dette krav var prækluderet, idet det ikke var blevet endeligt fremsat inden for 12 måneder fra offentliggørelsen af Véleclairs betalingsstandsning. Denne kendelse blev stadfæstet i sidste instans af cour de cassation den 8. juli 2003.

13 Véleclair indgav anmodning om tilbagebetaling af 723 503,37 EUR, svarende til det momsfradrag, som selskabet anså sig berettiget til pr. 31. december 1997 på grundlag af toldmyndighedernes forhøjelse af importmomsen af de unddragne toldafgifter.

14 Denne anmodning blev afvist af skattemyndighederne med den begrundelse, at fradragsretten for moms ved indførsel i henhold til CGI's bestemmelser forudsætter, at momsen faktisk er blevet betalt forudgående. Skattemyndighedernes stillingtagen blev bekræftet i første instans af tribunal administratif d'Orléans. Da der heller ikke blev givet medhold i selskabets anke af denne afgørelse til cour d'administrative d'appel de Nantes, iværksatte Véleclair kassationsanke ved Conseil d'État.

15 Véleclair har ved denne ret gjort gældende, at selskabets ret til fradrag ikke kan betinges af en faktisk forudgående betaling af den skyldige afgift, idet bestemmelserne i CGI's artikel 271, punkt II, stk. 1, litra b), som foreskriver, at retten til fradrag af momsen er betinget af skattemyndighedernes faktiske opkrævning deraf, og ikke blot af momsens forfald, er uforenelige med bestemmelserne i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra b).

16 På denne baggrund har Conseil d'État besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

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

## Om det præjudicielle spørgsmål

17 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra b), skal fortolkes således, at bestemmelsen tillader en medlemsstat at gøre retten til fradrag af importmoms betinget af, at den afgiftspligtige faktisk forudgående har betalt denne afgift, når den afgiftspligtige person også er den person, der er berettiget til fradraget.

18 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål bemærkes det for det første, at den afgiftspligtige person i henhold til selve ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra b), er berettiget til at fradrage den moms, som »skyldes eller er erlagt« i indlandet for indførte goder.

19 Bestemmelsens egen ordlyd, som gentager det udtryk, der er anvendt i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), i henhold til hvilket den afgiftspligtige person er berettiget til at fradrage den moms, som »skyldes eller er erlagt« i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham, foreskriver klart, at den afgiftspligtige persons ret til fradrag for momsen ikke kun vedrører den moms, han har betalt, men også den moms, som skyldes, dvs. den, som stadig skal betales.

20 Som generaladvokaten har anført i punkt 56-58 i sit forslag til afgørelse, henviser begrebet »skyldes« således til et afgiftskrav, som er eksigibelt, og forudsætter således, at den afgiftspligtige person er forpligtet til at betale det momsbeløb, som han ønsker at fradrage som indgående afgift.

21 Det må for det første tilføjes, at hvis EU-lovgiveren havde ønsket at betinge retten til fradrag for importmoms af den faktiske forudgående betaling af denne moms, havde denne kunnet gøre dette udtrykkeligt, eksempelvis ved at udelade ordet »skyldes« i direktivets artikel 17.

22 For det andet fremgår det af en samlet læsning af sjette direktivs artikel 17, stk. 1, og direktivets artikel 10, stk. 3, at momsfradragsrettens indtræden er uafhængig af, hvorvidt betalingen af den skyldige modydelse for det eller de indførte goder har fundet sted.

23 Det følger heraf, at retten til fradrag af importmoms i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra b), i princippet ikke kan gøres betinget af den forudgående faktiske betaling af denne moms.

24 Det må for det andet konstateres, at denne fortolkning af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra b), støttes af andre bestemmelser i sjette direktiv.

25 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), der ligeledes, som det fremgår af denne doms præmis 19, benytter begrebet »skyldes eller er erlagt«, skal for det første forstås således, at spørgsmålet, om momsen af tidligere eller efterfølgende salg af de pågældende goder er blevet indbetalt til statskassen, er uden betydning for den afgiftspligtiges ret til fradrag (jf. i denne retning 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).

26 For det andet indskrænker sjette direktivs artikel 18 med overskriften »Fremgangsmåde for udøvelse af fradragsretten« sig, som generaladvokaten har anført i punkt 37 i sit forslag til afgørelse, til i sit stk. 1, litra b), at foreskrive, at den afgiftspligtige person for at kunne udøve sin ret til fradrag for importmoms blot skal 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. Det følger heraf, at selv udøvelsen af denne fradragsret ikke er betinget af den faktiske forudgående betaling af importmomsen.

27 Det må for det tredje præciseres, at denne fortolkning er i overensstemmelse med sjette direktivs formål, idet den gør det muligt at sikre, at fradragsretten, der i princippet ikke kan begrænses, forbliver en integrerende del af momsordningen og fortsat kan udøves umiddelbart for hele det afgiftsbeløb, der er blevet pålagt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. i denne retning dom af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, Sml. I, s. 6161, præmis 47).

28 Denne fortolkning er ydermere den mest velegnede til at sikre overholdelsen af princippet om afgiftsneutralitet.

29 Det bemærkes i den henseende, at fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer derfor, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. Kittel og Recolta Recycling-dommen, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

30 Det ville af de grunde, som generaladvokaten mere udførligt har redegjort for i punkt 39-42 i sit forslag til afgørelse, medføre, at den afgiftspligtige person for en vis periode ville blive pålagt en økonomisk byrde, som ikke tilkommer ham, og som fradragsordningen netop har til formål at undgå, hvis retten til fradrag for importmoms blev betinget af den faktiske forudgående betaling af denne moms.

31 Denne fortolkning anfægtes ikke af det anbringende, at der består en risiko for momsmæssig svig eller misbrug, medmindre importmomsen faktisk betales forudgående.

32 For det første er bekæmpelse af svig, skatteunddragelse og misbrug, som det fremgår af fast retspraksis, et formål, som anerkendes og støttes i sjette direktiv. Det påhviler den, som anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at betingelserne for at opnå dette er opfyldte, og det påhviler afgiftsmyndighederne, hvis de konstaterer, at fradragsretten er blevet udnyttet på svigagtig måde, at kræve de fratrukne beløb godtgjort med tilbagevirkende gyldighed. Det tilkommer derudover 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 (jf. bl.a. Kittel og Recolta Recycling-dommen, præmis 54 og 55 og den deri nævnte retspraksis).

33 Det kan endvidere ikke gyldigt gøres gældende, at indførsel udgør en transaktion, hvor der findes en forhøjet risiko for svig eller misbrug. Indførsel af et gode udgør således en fysisk handling, som kan godtgøres og kontrolleres af de kompetente myndigheder på grundlag af godets tilstedeværelse i tolden.

34 Den omstændighed, at den afgiftspligtige person også er den person, der er berettiget til fradraget, forekommer endelig ikke at være egnet til at forøge risikoen for momsmæssigt svig eller misbrug. Tværtimod gør den omstændighed, at det kun er én og samme person, som både er afgiftspligtig og berettiget til fradraget – som Europa-Kommissionen har gjort gældende – at denne situation minder om den, der foreligger i forbindelse med sjette direktivs ordning med omvendt betalingspligt. Som unionslovgiveren har givet udtryk for i 42. betragtning til Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), hjælper denne ordning til at modvirke momssvig og momsunddragelse for en række transaktionstypers vedkommende.

35 På baggrund af ovenstående overvejelser skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra b), skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke tillader en medlemsstat at gøre retten til fradrag af importmoms betinget af, at den afgiftspligtige faktisk forudgående har betalt denne afgift, når den afgiftspligtige person også er den person, der er berettiget til fradraget.

## Sagens omkostninger

36 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

**Artikel 17, stk. 2, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke tillader en medlemsstat at gøre retten til fradrag af merværdiafgift ved indførslen betinget af, at den afgiftspligtige faktisk forudgående har betalt denne afgift, når den afgiftspligtige person også er den person, der er berettiget til fradraget.**

Underskrifter