



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
E. TANCHEV
fremsat den 9. september 2021¹

Sag C-9/20

**Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136
mod
Finanzamt Hamburg-Oberalster**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Hamburg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hamburg, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 66, litra b) – artikel 167 – tidspunkt for retten til at fradrage indgående moms – udlejning og fremleje af fast ejendom til industriel eller kommerciel anvendelse«

1. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører det relevante tidspunkt for fradragsret for en afgiftspligtig person i relation til udlejningsydelser ydet af en afgiftspligtig person, der anvender et kasseregnskabssystem med henblik på beregning af moms.
2. Den afgiftspligtige person, der modtog de pågældende ydelser, gjorde nærmere bestemt sin fradragsret gældende for den hermed forbundne indgående moms på det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige person foretog betalinger til leverandøren, der ligeledes anvender et kasseregnskabssystem med henblik på beregning af moms (»leverandør, der anvender kasseregnskabssystemet«), hvilket tydeligvis var i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 167², sammenholdt med direktivets artikel 66, litra b). En del af de pågældende betalinger blev foretaget væsentligt senere end de udlejningsperioder, som de vedrørte. Den tyske afgifts- og skattemyndighed vurderede efterfølgende, at fradraget skulle have været foretaget samtidig med leveringen, dvs. på det tidspunkt, hvor udlejningsgrunden blev stillet til rådighed for den afgiftspligtige person som modtager af udlejningsydelserne.
3. Den forelæggende ret har i den sammenhæng forelagt Domstolen to præjudicielle spørgsmål. I overensstemmelse med Domstolens anmodning vil jeg i dette forslag til afgørelse indskrænke mig til at tage stilling til det første af de to præjudicielle spørgsmål, der vedrører fortolkningen af momsdirektivets artikel 167.

¹ – Originalsprog: engelsk.

² – Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13.7.2010 (EUT 2010, L 189, s. 1) (herefter »momsdirektivet«).

I. Retsforskrifter

A. EU-retten

1. Momsdirektivet

4. Momsdirektivets artikel 63 har følgende ordlyd:

»Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«

5. Momsdirektivets artikel 66 foreskriver:

»Uanset artikel 63, 64 og 65 kan medlemsstaterne bestemme, at afgiften for visse transaktioner og for visse kategorier af afgiftspligtige personer forfalder på et af følgende tidspunkter:

[...]

b) senest når vederlaget indgår

[...]«

6. Momsdirektivets artikel 167 bestemmer:

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

7. Momsdirektivets artikel 167a foreskriver:

»Medlemsstaterne kan indføre en valgfri ordning, hvorefter fradragsretten for en afgiftspligtig person, hvis moms udelukkende forfalder i henhold til artikel 66, litra b), udskydes, indtil der er betalt moms til hans leverandør på de varer eller ydelser, som den afgiftspligtige person har fået leveret.

[...]«

8. Momsdirektivets artikel 226 bestemmer:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i artikel 220 og 221:

[...]

7a) i tilfælde af at afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor betalingen modtages i overensstemmelse med artikel 66, litra b), og fradragsretten indtræffer på det tidspunkt, hvor den fradragsberettigede afgift forfalder, angivelsen kasseregnskab

[...]«

B. Tysk ret

I forbindelse med dette forslag til afgørelse henviser jeg til forelæggelsesafgørelsens præmis 11 for en beskrivelse af den relevante tyske lovgivning.

II. Sagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

9. Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (sagsøgeren i hovedsagen, herefter »GK«), der er et tysk privatretligt selskab, havde i de omtvistede år transaktioner bestående i udlejning af en erhvervsgrund til forskellige lejere. GK havde også selv lejet denne grund af udlejer. Både GK og dennes udlejer havde gyldigt givet afkald på afgiftsfritagelsen for sådanne udlejningstransaktioner og dermed valgt at erlægge afgift. Begge havde af de tyske skattemyndigheder i medfør af § 20 i Umsatzsteuergesetz (den tyske lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) fået tilladelse til ikke at beregne afgiften ud fra de aftalte vederlag, men ud fra de indgåede vederlag. Med lejekontrakten var GK i besiddelse af en behørig permanent faktura for den leje, som GK betalte til udlejer.

10. Fra 2004 fik GK delvis henstand med lejebetalingerne. Det medførte, at GK i de omtvistede år 2013-2016 foretog betalinger for tilrådighedsstillelsen af grunden i årene 2009-2012. Desuden eftergav udlejer i 2016 GK restgælden på 22 462,62 EUR. Dette beløb for leje blev derfor aldrig betalt.

11. I alle de nævnte betalinger var inkluderet 19% moms. GK gjorde i alle tilfælde sin fradragsret gældende i den regnskabsperiode henholdsvis det kalenderår, hvori betalingen fandt sted – uafhængigt af den lejeperiode, som betalingerne vedrørte.

12. I forbindelse med en kontrol vurderede Finanzamt Hamburg-Oberalster (herefter »Finanzamt«), at de relevante år, hvor GK kunne fradrage indgående moms af lejebetalingerne til udlejer, var de udlejningsår, som betalingerne vedrørte, og ikke de (senere) år, hvor betalingen faktisk fandt sted. Skattemyndighederne var af den opfattelse, at GK's fradragsret, uagtet at GK's udlejer anvendte et kasseregnskabssystem med henblik på beregning af moms (den såkaldte »Ist-Versteuerung«), indtrådte samtidig med leveringen, dvs. på det tidspunkt, hvor den faste ejendom blev stillet til rådighed for GK i henhold til lejeaftalen. Som følge heraf afviste Finanzamt fradrag for indgående moms, der efter Finanzamts opfattelse ikke var foretaget de rette år. Kravene vedrørende de tidligere skatteår, som Finanzamt tilskrev fradrag for indgående moms, var delvist forældede på det tidspunkt, hvor momsansættelserne blev foretaget, og GK blev derfor nægtet fradragsret for indgående moms.

13. Den 3. juli 2017 klagede GK over momsansættelserne af 15. juni 2017 vedrørende moms henholdsvis forudbetaling af moms i årene 2013-2016. Klagen blev afslået den 8. november 2017. GK anlagde herefter den 28. november 2017 sag ved den forelæggende ret. I den sammenhæng har GK gjort gældende, at de anfægtede ansættelser er i strid med momsdirektivet. Ifølge GK er Finanzamts opfattelse, hvorefter fradragsretten altid opstår allerede ved udførelsen af transaktionen, ikke korrekt. Når leverandøren beregner sin afgift ud fra indgåede vederlag, opstår ydelsesmodtagerens fradragsret tværtimod først, når ydelsesmodtageren har betalt vederlaget. GK gjorde derfor med rette altid først sin fradragsret gældende i det år, hvor betalingen fandt sted.

14. Den forelæggende ret har i forelæggelsesafgørelsen anført, at fradragsretten i henhold til national ret, som fortolket af den forelæggende ret, indtræder for en modtager af serviceydelser, når transaktionen foretages, uanset om leverandøren anvender kasseregnskabssystemet eller et periodiseret regnskabssystem med henblik på beregning af moms³. Finanzamts vurdering i den sammenhæng ville dermed være i overensstemmelse med national ret. Den forelæggende ret er dog i tvivl om, hvorvidt de nationale regler er i overensstemmelse med visse bestemmelser i momsdirektivet.

15. På denne baggrund har den forelæggende ret besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Er artikel 167 i direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem til hinder for en national ordning, hvorefter retten til at fradrage moms allerede indtræder på tidspunktet for transaktionens udførelse, også selv om momskravet over for leverandøren eller tjenesteyderen efter national ret først forfalder, når vederlaget indgår, og vederlaget endnu ikke er blevet betalt?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende: Er artikel 167 i [direktiv 2006/112] til hinder for en national ordning, hvorefter retten til at fradrage moms ikke kan gøres gældende for den afgiftsperiode, hvori vederlaget er blevet betalt, såfremt momskravet over for leverandøren eller tjenesteyderen først forfalder, når vederlaget indgår, ydelsen allerede er blevet leveret i en tidligere afgiftsperiode og det ikke længere er muligt at gøre momskravet for denne tidligere afgiftsperiode gældende efter national ret på grund af forældelse?»

16. Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, den tyske og den svenske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Der er ikke afholdt retsmøde, da ingen har anmodet herom.

17. Som nævnt ovenfor i punkt 3 vil jeg indskrænke mig til at tage stilling til det første af de to præjudicielle spørgsmål.

III. Bedømmelse

A. Indledende bemærkninger

18. Det er ubestridt, at GK opfyldte de materielle krav for at være fradragsberettiget for så vidt angår den omtvistede indgående moms. Der er også enighed om, at GK var i besiddelse af en gyldig fortløbende faktura i form af lejeaftalen med GK's udlejer, og at GK dermed opfyldte denne formelle betingelse for at gøre de omtvistede fradrag gældende. Tvisten mellem parterne i hovedsagen vedrører det relevante tidspunkt, hvor GK kan udøve denne fradragsret.

19. For GK ville Finanzamts vurdering i praksis dog ikke desto mindre medføre et faktisk bortfald af en del af disse fradrag, da kravene for så vidt angår nogle af de år, hvori Finanzamt hævder, at fradragsene skulle være foretaget, nu ville være forældede.

³ – Præmis 14 og 18 i forelæggelsesafgørelsen.

20. De fortolkningsvanskeligheder, som den forelæggende ret er stødt på, og de anbringender, der er fremført af den tyske og den svenske regering, vedrører to forskellige problemstillinger.

21. Den forelæggende ret er for det første i tvivl om, hvorvidt momsdirektivets artikel 167 udgør en bindende retsregel, som medlemsstaterne er forpligtede til at iagttage i forbindelse med implementeringen af momsdirektivet, eller om artiklen alene er udtryk for et »vejledende princip« (i forelæggelsesafgørelsen anvendes udtrykket »Leitidee«), som medlemsstaterne kan fravige under implementeringen af momsdirektivet. Som mulig støtte for den opfattelse henviser den forelæggende ret til en erklæring optaget i Rådets mødeprotokol på det tidspunkt, hvor direktivet blev udstedt, og som vedrører forgængerbestemmelsen til momsdirektivets artikel 167, dvs. artikel 17, stk. 1, i sjette momsdirektiv.

22. For det andet har både den tyske og den svenske regering i det væsentlige gjort gældende, at henvisningen i momsdirektivets artikel 167 til formuleringen »samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder« skal forstås som en henvisning til det tidspunkt, hvor den fradragsberettigede afgift ville være forfaldet i medfør af momsdirektivets artikel 63, hvis bestemmelsen ikke var fraveget, hvorved bestemmelsen ikke finder anvendelse i tilfælde af en national fravigelse i medfør af direktivets artikel 66, litra b).

23. Jeg vil først forholde mig til den forelæggende rets tvivl om, hvorvidt momsdirektivets artikel 167 udgør en bindende retsregel. Som følge af de faktiske omstændigheder i hovedsagen og af de anbringender, som er fremsat navnlig af den tyske og den svenske regering, finder jeg det hensigtsmæssigt herefter kort at overveje den afgiftsmæssige virkning, der ville følge af en direkte anvendelse af den klare og utvetydige ordlyd af momsdirektivets artikel 167, for en afgiftspligtig person, der modtager ydelser fra en anden afgiftspligtig person, som beregner moms ved anvendelse af et kasseregnskabssystem i medfør af en national undtagelsesbestemmelse i henhold til direktivets artikel 66, litra b), såsom den i hovedsagen omtvistede tyske »Ist-Besteuerung«, inden jeg forholder mig til nogle af de anbringender, der er anført af den tyske og den svenske regering, og forklarer, hvorfor disse anbringender efter min opfattelse ikke er overbevisende.

B. Spørgsmålet om, hvorvidt momsdirektivets artikel 167 udgør en bindende retsregel

24. Den forelæggende ret giver i forelæggelsesafgørelsen udtryk for det synspunkt, at de tyske afgiftsregler er uforenelige med en streng anvendelse af momsdirektivets artikel 167 med udgangspunkt i bestemmelsens ordlyd⁴.

25. Den forelæggende ret har dog bemærket, at den relevante tyske afgiftslovgivning kan anses for forenelig med EU-retten, hvis momsdirektivets artikel 167 ikke er en obligatorisk retsregel, men alene et »vejledende princip«, og har anmodet om svar på, om en erklæring, der er optaget i Rådets mødeprotokol vedrørende artikel 17, stk. 1, i sjette momsdirektiv⁵ kan anvendes til støtte for denne fortolkning af momsdirektivets artikel 167⁶. Rådet og Kommissionen har angivet i erklæringen, at medlemsstaterne kan fravige den generelle regel i artikel 17 stk. 1, når afgiftsberegningen for leverandøren er baseret på dennes fakturaer⁷.

⁴ – Forelæggelsesafgørelsens præmis 20, næstsidste punktum.

⁵ – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1).

⁶ – Momsdirektivets artikel 167 svarer i alt væsentligt til dens forgængerbestemmelse, artikel 17, stk. 1, i sjette momsdirektiv.

⁷ – Den tysksprogede version af erklæringen er gengivet i Frye i Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Anm. 47.1, fodnote 1 (169. version – oktober 2016).

26. Den forelæggende ret har i den sammenhæng henvist til Domstolens dom af 19. juni 2008, Kommissionen mod Luxembourg⁸, hvori Domstolen fandt, at Rådets og Kommissionens erklæring, der blev optaget i Rådets mødeprotokol i forbindelse med udstedelsen af direktiv 96/71/EF⁹, kunne påberåbes til støtte for en fortolkning af en bestemmelse i dette direktiv; men den forelæggende ret har også bemærket, at sådanne tilkendegivelser i henhold til Domstolens faste praksis ikke kan påberåbes generelt, hvis deres indhold ikke er medtaget i ordlyden af de pågældende bestemmelser¹⁰. Hverken den tyske eller den svenske regering har i deres anbringender gjort gældende, at momsdirektivets artikel 167 alene er udtryk for et »vejledende princip«, eller at den erklæring, der nævnes i punkt 25 i dette forslag til afgørelse, medfører, at direktivets artikel 167 ikke er bindende for medlemsstaterne.

27. Jeg bør tillige bemærke, at Rådets mødeprotokol ved vedtagelsen af denne bestemmelse i direktiv 2010/45/EU indeholdt endnu en erklæring – ud over den i Rådets mødeprotokol indeholdte erklæring vedrørende sjette momsdirektiv, som den forelæggende ret udtrykkeligt har henvist til – fra Rådet og Kommissionen vedrørende artikel 167a¹¹. Erklæringen har følgende ordlyd: »Rådet og Kommissionen erklærer, at medlemsstaterne kan fravige det princip, der er indeholdt i artikel 167 i direktiv 2006/112/EF, når leverandøren af varer eller ydelser afgiftsansættes med udgangspunkt i dennes fakturaer«¹².

28. Efter min opfattelse kan ingen af de to erklæringer, der er nævnt i punkt 25 og 27 i dette forslag til afgørelse, understøtte den opfattelse, at momsdirektivets artikel 167 skulle kunne anses for alene at udgøre et »vejledende princip« eller for at give medlemsstaterne ret til at fravige bestemmelsens klare ordlyd.

29. Domstolen har gentagne gange vurderet fortolkningsværdien af erklæringer, der er optaget i Rådets mødeprotokol i forbindelse med udstedelsen af afledt ret. Domstolen har allerede tilkendegivet i sin dom af 23. februar 1988, Kommissionen mod Italien¹³, at »en bestemt fortolkning på grundlag af en rådserklæring ikke kan give anledning til en anden fortolkning end den, som fremgår af selve ordlyden af [den pågældende bestemmelse i den relevante afledte ret]«.

30. Domstolen fastslog herefter i sin dom af 26. februar 1991, Antonissen-dommen¹⁴, at »en [erklæring, der optages i Rådets mødeprotokol på tidspunktet for vedtagelse af den relevante afledte ret] ikke [kan] tjene som fortolkningsbidrag med hensyn til en bestemmelse i afledt ret, når erklæringens indhold [...] overhovedet ikke omhandles af bestemmelsen«, og at »erklæringen følgerig [er] uden retlig betydning«.

31. Antonissen-standarden vedrørende inddragelse af erklæringer i Rådets mødeprotokol som bidrag til fortolkningen af den afledte ret er derefter blevet bekræftet i adskillige afgørelser, der er truffet såvel før som efter Luxembourg-dommen, vedrørende fortolkningen af afledt ret om

⁸ – C-319/06, EU:C:2008:350 (herefter »Luxembourg-dommen«).

⁹ – Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 96/71/EF af 16.12.1996 om udstationering af arbejdstagere som led i udveksling af tjenesteydelser (EFT 1997, L 18, s. 1).

¹⁰ – Den forelæggende ret har nærmere bestemt henvist til dom af 23.2.1988, Kommissionen mod Italien (429/85, EU:C:1988:83, præmis 9), af 26.2.1991, Antonissen (C-292/89, EU:C:1991:80, præmis 18), af 29.5.1997, VAG Sverige (C-329/95, EU:C:1997:256, præmis 23), og af 3.12.1998, Generics (UK) m.fl. (C-368/96, EU:C:1998:583, præmis 26).

¹¹ – Rådets direktiv 2010/45/EU af 13.7.2010 om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem med hensyn til faktureringsregler (EUT 2010, L 189, s. 1) (herefter »faktureringsdirektivet«).

¹² – Gengivet i Kajus Ben Terra: Commentary on European VAT, s. 1595. Jf. Protokol fra møde nr. 3027 i Rådet for Den Europæiske Union (ØKONOMI og FINANS), afholdt i Bruxelles den 13.7.2010.

¹³ – Sag 429/85, EU:C:1988:83, præmis 9. Jf. tillige dom af 16.10.2003, Flughafen Hannover-Langenhagen (C-363/01, EU:C:2003:548, præmis 51).

¹⁴ – C-292/89, EU:C:1991:80, præmis 17 og 18.

emner lige fra en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater¹⁵, produktansvar¹⁶, lovpligtig forsikring af erstatningsansvaret for køretøjer¹⁷, og fælles regler for den fælles landbrugspolitik's ordninger for direkte støtte til landbrugere¹⁸ mv., og tillige vedrørende fortolkningen af forskellige momsdirektiver¹⁹. Antonissen-standarden er dermed en del af Domstolens faste praksis.

32. Det er efter min opfattelse klart, at ingen af de to erklæringer, der er indeholdt i Rådets mødeprotokol vedrørende henholdsvis artikel 17, stk. 1, i sjette momsdirektiv og momsdirektivets artikel 167a, opfylder Antonissen-standarden. Der er ingen henvisning hverken i artikel 17, stk. 1, i sjette momsdirektiv eller i momsdirektivets artikel 167 til de pågældende erklæringer.

33. I Luxembourg-dommen fandt Domstolen dog, at en erklæring fra Rådet og Kommissionen, der blev optaget i Rådets mødeprotokol i forbindelse med udstedelsen af direktiv 96/71, kunne påberåbes til støtte for fortolkningen af en formulering, der var indeholdt i en bestemmelse i direktivet. Erklæringen blev omtalt som »en 10. erklæring vedrørende direktivets artikel 3, stk. 10, første led« (herefter »erklæring nr. 10«) og bidrog til afklaringen af betydningen af begrebet »ordre public-bestemmelser«, der var indeholdt i bestemmelsen.

34. Der er ingen henvisning i artikel 3, stk. 10, i direktiv 96/71 til erklæringen, hvorfor Luxembourg-dommen synes at være uforenelig med Domstolens vurdering i Antonissen-dommen. I modsætning til Antonissen-dommen indgik den relevante erklæring i Luxembourg-dommen dog som et samtidigt fortolkningsbidrag ved afklaringen af den tilsigtede konkrete betydning af et bestemt begreb. Det var ikke hensigten at *ændre* den pågældende bestemmelses indhold eller betydningen af de ord, der var indeholdt i begrebet. Som generaladvokat Trstenjak tillige bemærkede i sit forslag til afgørelse i sagen Kommissionen mod Luxembourg, var erklæring nr. 10 ikke i strid med begrebet den offentlige orden, men bidrog derimod til at indholdsbestemme undtagelsesklausulen på en måde, der var i overensstemmelse med Domstolens praksis²⁰.

35. Samtidig omhandlede Luxembourg-dommen en traktatbrudssag, der var anlagt af Kommissionen, fordi Luxembourg havde undladt at opfylde forpligtelserne i henhold til den pågældende bestemmelse i det relevante direktiv og i de relevante traktatbestemmelser. Begrebet »den offentlige orden« var indeholdt i en bestemmelse²¹ adresseret til medlemsstaterne, der som en undtagelsesklausul tillod medlemsstaterne at fastsætte andre »arbejds- og ansættelsesvilkår« end de vilkår, der var nævnt i artikel 3, stk. 1, i direktiv 96/71. Den pågældende erklæring understøttede opfattelsen af, at medlemsstaternes skønsfrihed var mere begrænset, end Luxembourg påstod. Som generaladvokat Trstenjak påpegede i sit forslag til afgørelse i sagen, kunne den luxembourgske regering ikke, i sin egenskab af forfatningsmæssig repræsentant for en medlemsstat, der er repræsenteret i Rådet, gøre gældende, at den ikke havde kendskab til erklæring nr. 10. Den manglende offentliggørelse af erklæring nr. 10 i *Den Europæiske Unions Tidende* mindskede derfor ikke erklæringens retlige relevans i en sag mod medlemsstaten.

¹⁵ – Dom af 8.6.2000, Epon Europe (C-375/98, EU:C:2000:302, præmis 26).

¹⁶ – Dom af 10.1.2006, Skov og Bilka, (C-402/03, EU:C:2006:6, præmis 41 og 42).

¹⁷ – Dom af 19.4.2007, Farrell (C-356/05, EU:C:2007:229, præmis 31).

¹⁸ – Dom af 14.3.2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, præmis 52).

¹⁹ – Dom af 15.6.2006, Kommissionen mod Finland (C-249/05, ikke trykt i Sml., EU:C:2006:411, præmis 51 og 52), af 22.10.2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, præmis 62), og af 17.12.2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, præmis 44).

²⁰ – Jf. generaladvokat Trstenjaks forslag til afgørelse Kommissionen mod Luxembourg (C-319/06, EU:C:2007:516, punkt 45).

²¹ – Artikel 3, stk. 10, i direktiv 96/71.

36. I den foreliggende sag er den erklæring, som den forelæggende ret henviser til i sin forelæggelsesafgørelse, derimod i direkte modstrid med den klare ordlyd af momsdirektivets artikel 167, og det samme gælder den i Rådets mødeprotokol indeholdte erklæring vedrørende momsdirektivets artikel 167a i forbindelse med vedtagelsen af denne bestemmelse. En antagelse om, at man i den foreliggende sag kunne betragte en af disse erklæringer som retsgrundlag for ikke at anse momsdirektivets artikel 167 for en bindende retsregel i sagen for Domstolen, ville være til ugunst for den afgiftspligtige person, der ikke bør pålægges den byrde at undersøge Rådets interne dokumenter såsom Rådets mødeprotokol. Som Domstolen udtalte i *Denkavit International*²² og *Gaz de France – Berliner Investissement*²³: »Retsreglerne rettes nemlig til borgerne, og borgerne skal kunne handle i tillid til deres indhold i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet.«

37. Den forelæggende ret har da også i forelæggelsesafgørelsen givet udtryk for, at muligheden for at anvende erklæringen i Rådets mødeprotokol om artikel 17, stk. 1, i sjette momsdirektiv i forbindelse med fortolkningen af momsdirektivet »afhænger af, hvorvidt indholdet i erklæringen er blevet en del af momsdirektivets bestemmelser«. Det er den forelæggende rets opfattelse, at det ikke er tilfældet for så vidt angår artikel 167, men retten anmoder om svar på, hvorvidt erklæringen i Rådets mødeprotokol om artikel 17, stk. 1, i sjette momsdirektiv kan anses for at være kommet til udtryk i momsdirektivets artikel 226, nr. 7a)²⁴.

38. Efter min vurdering findes der mindst fire væsentlige begrundelser for, at momsdirektivets artikel 226, nr. 7a), ikke kan tages til indtægt herfor.

39. For det første skal henvisningen til erklæringen ifølge Antonissen-standarden være indeholdt i den relevante bestemmelse. Den erklæring, som den forelæggende ret har nævnt, vedrører artikel 17, stk. 1, i sjette momsdirektiv, og den erklæring, som jeg henviser til i punkt 27 i dette forslag til afgørelse, vedrører momsdirektivets artikel 167. En henvisning i momsdirektivets artikel 226, nr. 7a), ville dermed ikke opfylde betingelsen.

40. For det andet indeholder momsdirektivets artikel 226, nr. 7a), ingen henvisning til nogen af disse erklæringer.

41. For det tredje finder Antonissen-standarden anvendelse for så vidt angår erklæringer, der er optaget i Rådets mødeprotokol samtidig med vedtagelsen af den bestemmelse, der skal fortolkes. Den forudsætning om samtidighed er tydeligvis ikke opfyldt for nogen af de to erklæringer hvad angår momsdirektivets artikel 167. Det ville i relation til den erklæring, som den forelæggende ret har henvist til vedrørende artikel 17, stk. 1, i sjette momsdirektiv, i teorien være muligt at argumentere for, at erklæringen, der var samtidig med vedtagelsen af bestemmelsen, på en vis måde og i en vis udstrækning fulgte med over til den bestemmelse, som afløste denne, da momsdirektivet blev udstedt²⁵. Jeg kan ikke se, hvordan man gennem fortolkning kan antage, at det er tilfældet for så vidt angår tilføjelsen af artikel 226, nr. 7a), til momsdirektivet, når den bestemmelse blev indført i forbindelse med udstedelsen af direktiv 2010/45 hen ved fire år efter

²² – Dom af 17.10.1996, *Denkavit m.fl.* (C-283/94, C-291/94 og C-292/94, EU:C:1996:387, præmis 29).

²³ – Dom af 1.10.2009 (C-247/08, EU:C:2009:600, præmis 39).

²⁴ – Forelæggelsesafgørelsens præmis 26.

²⁵ – Erklæringen ville ikke desto mindre være irrelevant, da den ikke opfylder Antonissen-standarden som nævnt i punkt 30 i dette forslag til afgørelse. Der er ingen henvisning til denne erklæring i artikel 17, stk. 1, i sjette momsdirektiv. Det ville også give anledning til en anden fortolkning end den, der følger af den faktiske ordlyd af momsdirektivets artikel 167. Jf. dommen i sagen *Kommissionen mod Italien*, der omtales i punkt 29 i dette forslag til afgørelse.

udstedelsen af momsdirektivet. På samme måde er den erklæring, der blev optaget i Rådets mødeprotokol vedrørende momsdirektivets artikel 167a på det tidspunkt, hvor faktureringsdirektivet blev udstedt, ikke samtidig med udstedelsen af momsdirektivets artikel 167.

42. For det fjerde understøtter indholdet og tilblivelsen af momsdirektivets artikel 226, nr. 7a), ikke den opfattelse, at artikel 167 ikke skal anses for at være en bindende retsregel for medlemsstaterne. De foreskrevne oplysninger, der i henhold til momsdirektivets artikel 226, nr. 7a), skal være indeholdt i en faktura, er påkrævede med henblik på at sikre, at alle afgiftspligtige personer har mulighed for at vurdere, hvornår de kan fradrage indgående moms for varer og ydelser, der leveres af en leverandør, der anvender kasseregnskabssystemet. Jeg bemærker, at mindst én anset tysk afgiftsekspert endog har givet udtryk for den opfattelse, at vedtagelsen af artikel 226, nr. 7a), som følge af bestemmelsens ordlyd har medført, at anvendelsen af momsdirektivets artikel 167 nu er obligatorisk²⁶.

43. Af alle disse grunde er det min opfattelse, at de erklæringer, der er indeholdt i Rådets mødeprotokol, om artikel 17, stk. 1, i sjette momsdirektiv og om momsdirektivets artikel 167a ikke kan anvendes ved fortolkningen af momsdirektivets artikel 167, og at de er uden retlig betydning.

C. Anvendelse af den tyske undtagelsesbestemmelse i medfør af momsdirektivets artikel 66, litra b), og artikel 167 i tilfælde, hvor en leverandør anvender kasseregnskabssystemet

44. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at GK's udlejer havde anmodet om og opnået de tyske skattemyndigheders tilladelse til at anvende et kasseregnskabssystem med henblik på beregning af moms. Som følge heraf forfaldt den moms, som udlejeren skulle afregne i forbindelse med udlejerens modtagelse af lejebetaling fra GK, på det tidspunkt, hvor udlejeren modtog betalingen.

45. Ifølge selve ordlyden af artikel 167 ville fradragsretten tilsvarende indtræde for GK på det samme tidspunkt, dvs. når GK betalte de skyldige beløb, og udlejeren modtog betalingen for de enkelte udlejningsperioder.

46. Det skal bemærkes, at det er uden betydning for vurderingen, at GK ligeledes anvendte et kasseregnskabssystem med henblik på momsregningen. Den samme konklusion ville være nået, hvis GK havde anvendt periodiseret regnskabsførelse med henblik på momsregning, hvilket følger af den blotte anvendelse af den klare og utvetydige ordlyd af artikel 167, *når leverandøren (dvs. modtageren af betalingen) er en afgiftspligtig person, der anvender kasseregnskabssystemet*, og når momsen af en given levering af varer eller ydelser dermed forfaldt over for denne person samtidig med betalingen. Det er i denne sammenhæng irrelevant, hvilken regnskabsmetode *modtageren* af varer og ydelser anvender for så vidt angår udgående moms²⁷.

²⁶ – Jf. Frye i Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 Anm. 47, 47.1 og 49 (169. version – oktober 2016). Jf. tillige drøftelsen af samme problemstilling i H. Stadie i Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 Anm. 80 og 81 (170. version – januar 2017). Som anført i punkt 72-76 i dette forslag til afgørelse er jeg ikke enig i Fryes og Stadies antagelse af, at artikel 167 i momsdirektivet ikke var obligatorisk forud for vedtagelsen af artikel 226, nr. 7a).

²⁷ – Konklusionen bliver ikke en anden i medfør af den tyske sprogversion af momsdirektivet (eller for den sags skyld den bulgarske, den danske, den franske eller den svenske sprogversion).

D. Væsentlige punkter i parternes bemærkninger for Domstolen

1. Momsdirektivets artikel 63 fastsætter det relevante tidspunkt for fradrag af indgående moms

47. Den tyske regering har i sit skriftlige indlæg for Domstolen anført, at det første præjudicielle spørgsmål bør besvares benægtende.

48. Til støtte for den vurdering har den tyske regering gjort gældende, at momsdirektivets artikel 63 fastsætter det grundlæggende princip, at moms forfalder, når varerne eller ydelserne leveres. Artikel 167 knytter fradragsretten til dette tidspunkt. Afgiften forfalder og fradragsretten indtræder derfor samtidigt. Ifølge den tyske regering er det dog ikke nødvendigvis tilfældet, hvis en medlemsstat vælger at udnytte muligheden i medfør af momsdirektivets artikel 66, litra b), for at fravige det grundlæggende princip, der er indeholdt i direktivets artikel 63, ved at indføre en kasseregnskabsordning som den tyske »Ist-Versteuerung«. Under sådanne omstændigheder kan en modtager af ydelser stadig være berettiget til momsfradrag på grundlag af periodiseret regnskabsførelse med henblik på moms (dvs. samtidig med levering eller, for så vidt angår Tyskland, i medfør af den såkaldte »Soll-Versteuerung«-ordning), selv om disse ydelser modtages af en tjenesteyder, der afgiftsansættes i henhold til den tyske »Ist-Versteuerung«-ordning, som tilfældet er for GK.

49. Det bør her påpeges, at den tyske regerings fortolkning af momsdirektivets artikel 167 er i direkte strid med bestemmelsens klare ordlyd. Momsdirektivets artikel 167 knytter fradragstidspunktet (for så vidt angår indgående moms for modtageren af varer eller ydelser) til det tidspunkt, hvor den dermed forbundne afgift *forfalder* (over for leverandøren). Det tidspunkt er udtrykkeligt defineret i momsdirektivets artikel 62, stk. 2, som det tidspunkt, hvor »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«. Momsdirektivets artikel 167 indeholder dermed en generel regel og et generelt princip, hvorefter modtagerens fradrag af indgående moms knyttes til det tidspunkt under udførelsen af transaktionen, hvor den udgående moms forfalder over for leverandøren. Artikel 167 foretrækker dermed ikke anvendelse af det princip, der er fastsat i momsdirektivets artikel 63, frem for de tilpasninger, undtagelser eller fravigelser i medfør af direktivets artikel 64-66.

50. Momsdirektivets artikel 63 fastsætter ikke blot hovedreglen for momsens »forfaldstid« (med forbehold for de relevante tilpasninger, undtagelser og fravigelser i medfør af direktivets artikel 64-66). Bestemmelsen fastsætter tillige hovedreglen for »afgiftspligtens indtræden« – som defineret i momsdirektivets artikel 62, stk. 1, i form af »den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt«. I henhold til momsdirektivets artikel 63 opstår både »afgiftspligtens indtræden« og tidspunktet, hvor momsen »forfalder«, »på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted«. Tidspunktet for afgiftspligtens indtræden berøres ikke af momsdirektivets artikel 64-66, men det tidspunkt, hvor afgiften forfalder, *er underlagt* disse tilpasninger, undtagelser og fravigelser.

51. Jeg vil ligeledes fremhæve, at EU-lovgiver, hvis denne havde ønsket, at fradragsretten uvægerligt skulle indtræde samtidig med levering, som den tyske regering synes at anføre, kunne have knyttet tidspunktet for fradragsretten til afgiftspligtens indtræden – der ikke berøres af de særlige bestemmelser, der er indeholdt i momsdirektivets artikel 64-66 – snarere end til det tidspunkt, hvor momsen forfalder, der er underlagt disse bestemmelser.

52. Det kan dermed udledes af den klare ordlyd af momsdirektivets artikel 167, at, når det tidspunkt, hvor den (udgående) moms forfalder over for leverandøren, fastsættes i henhold til direktivets artikel 64, 65 eller 66, indtræder fradragsretten for modtageren af ydelser på samme tidspunkt. Denne vurdering er tillige i overensstemmelse med indholdet af artikel 167.

53. Dette bekræftes af Domstolens praksis vedrørende udmøntningen af momsdirektivets artikel 167, sammenholdt med direktivets artikel 65. Det fremgår af sidstnævnte bestemmelse, at momsen »forfalder« for det modtagne beløb på det tidspunkt, hvor beløbet indgår, såfremt der skal betales et acontobeløb inden leveringen. I dom af 13. marts 2014, FIRIN²⁸, og af 31. maj 2018, Kollroß og Wirtl²⁹, vurderede Domstolen situationer, hvor modtageren foretog forudbetaling til en leverandør for levering af varer, der aldrig fandt sted. I Kollroß og Wirtl-dommen anførte Domstolen, at »i henhold til artikel 167 i direktiv 2006/112 indtræder retten til fradrag af indgående moms, når afgiften forfalder«, og fastslog, at når visse betingelser, der er indeholdt i momsdirektivets artikel 65, er opfyldt, indtræder fradragsretten på dette tidspunkt, og den afgiftspligtige person, der har foretaget forudbetalingen, er berettiget til at udøve denne ret fra det tidspunkt, hvor leverandøren modtager en forudbetaling³⁰.

54. Den tyske regering har ikke anført nogen begrundelse for, at momsdirektivets artikel 167 skulle finde anden anvendelse i sammenhæng med direktivets artikel 65 end med direktivets artikel 66, litra b).

2. Den systematiske kontekst for momsdirektivets artikel 167

55. Den tyske regering har erkendt, at en fortolkning af momsdirektivets artikel 167, hvor man ikke inddrager bestemmelsens systematiske kontekst, kan have den virkning, der er omtalt ovenfor i punkt 44 ff., hvorefter fradragsretten tillige indtræder på det tidspunkt, hvor den pågældende afgift forfalder over for leverandøren i en situation, hvor leverandøren har valgt at anvende kasseregnskabssystemet i medfør af den tyske »Ist-Versteuerung«-ordning, dvs. samtidig med betalingen. Den tyske regering har dog fastholdt, at dens opfattelse støttes af den systematiske kontekst for momsdirektivets artikel 167 ff., og navnlig direktivets artikel 167a. Den tyske regering har sammenfattende anført, at det i medfør af direktivets artikel 167a, stk. 1, er muligt at fravige den grundlæggende regel i medfør af artikel 167, og at anvendelsesområdet for den fravigelse – og dermed bestemmelsen – ville blive indskrænket, hvis fradragsretten i henhold til momsdirektivets artikel 167, sammenholdt med direktivets artikel 66, litra b), indtrådte i forbindelse med betalingen, endog før anvendelsen af fravigelsen i medfør af direktivets artikel 167a. Den tyske regering har tillige med henvisning til Domstolens praksis anført, at Unionens retsakter ikke kan fortolkes på en sådan måde, at de er uden indhold.

56. Jeg finder det argument mangelfuldt. Det er ikke faktisk korrekt, at momsdirektivets artikel 167a ville være uden indhold eller ikke ville kunne finde anvendelse, hvis direktivets artikel 167 skulle forstås således, som bestemmelsens klare ordlyd angiver. Den tyske regerings argument forekommer mig derfor at være baseret på en fejlagtig antagelse.

²⁸ – C-107/13, EU:C:2014:151

²⁹ – C-660/16 og C-661/16, EU:C:2018:372.

³⁰ – Ibidem, præmis 37 og 48. Momsdirektivets artikel 65, der er en undtagelse til artikel 63, skal fortolkes snævert og finder ikke anvendelse, når det på det tidspunkt, hvor forudbetalingen foretages, er usikkert, om leveringen vil finde sted. Ibidem, præmis 39-41. Jf. i denne retning FIRIN-dommen, præmis 37-39 og 42.

57. Momsdirektivets artikel 167 knytter tidspunktet for fradragsretten for *modtageren* af varer eller ydelser til det tidspunkt, hvor afgiften forfalder for *leverandøren* af de pågældende varer eller ydelser. Når den bestemmelse anvendes sammen med direktivets artikel 66, litra b), dvs. når *leverandøren* anvender kasseregnskabssystemet, indtræder *modtagerens* fradragsret for indgående moms, når leverandøren modtager betaling (samtidig med det tidspunkt, hvor modtageren af de pågældende varer eller ydelser foretager betaling). Det er uden betydning herfor, hvordan modtageren sædvanligvis svarer udgående moms – på grundlag af et kasseregnskab eller et periodiseret regnskab. Det følger af artikel 167, at leverandøren og modtageren er forpligtede til ensartet behandling af den relevante *transaktion*.

58. Artikel 167a giver medlemsstaterne mulighed for at fravige direktivet ved at fastsætte krav om, at en afgiftspligtig person, der i sin egenskab af *leverandør* anvender et kasseregnskabssystem ved beregning af udgående moms, skal anvende samme beregningsmetode, når denne foretager fradrag af indgående moms for *modtagne* varer og ydelser. I henhold til artikel 167a er den relevante *afgiftspligtige person* dermed forpligtet til at anvende ensartet beregning.

59. Til illustration:

Den afgiftspligtige person (herefter »AP«) A anvender et kasseregnskabssystem med henblik på beregning af moms i medfør af en national undtagelsesbestemmelse i henhold til momsdirektivets artikel 66, litra b). Det samme gør AP B.

AP C anvender et periodiseret regnskabssystem i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 63.

AP A modtager ydelser, der er udført af AP B og AP C. Som anført i punkt 44 ff. indtræder AP A's fradragsret samtidig med betalingen for de ydelser, der leveres af AP B, og samtidig med præstationen af de ydelser, der leveres af AP C.

Selv om det ikke ændrer det relevante tidspunkt for AP A's fradragsret for indgående moms vedrørende de ydelser, der udføres af AP B, hvis den pågældende medlemsstat har anvendt muligheden i medfør af artikel 167a og pålægger AP A at udskyde fradragsretten, indtil der er sket betaling, *ændrer* det rent faktisk det relevante tidspunkt for fradragsretten for indgående moms vedrørende de ydelser, der udføres af AP C. Fradragene vil dermed blive udskudt indtil betaling.

60. Det er dermed faktisk forkert, når den tyske regering har anført, at momsdirektivets artikel 167a ville være uden indhold, hvis artikel 167 skulle forstås således, som dens ordlyd angiver. Dette argument kan derfor ikke tiltrædes.

3. *Tilblivelseshistorien bag momsdirektivets artikel 167a og artikel 226, nr. 7a)*

61. Den tyske regering har anført, at tilblivelseshistorien bag momsdirektivets artikel 167a og artikel 226, nr. 7a), understøtter regeringens vurdering.

62. Den tyske regering har i den sammenhæng påpeget, at visse medlemsstater forud for vedtagelsen af momsdirektivets artikel 167a var bemyndigede til at fravige direktivets artikel 167. Den tyske regering henviser i den sammenhæng til Rådets beslutning 2007/133/EF³¹, hvorved Rådet i medfør af artikel 395, stk. 1, bemyndigede Estland, Slovenien, Sverige og Det Forenede Kongerige til at anvende visse forenklede kasseregnskabsordninger. Den tyske regering har gjort gældende, at denne mulighed for fravigelse blev udvidet til samtlige medlemsstater ved tilføjes af artikel 167a til momsdirektivet i forbindelse med udstedelsen af faktureringsdirektivet. Den tyske regering har tillige anført, at der ikke havde været behov for hverken de forudgående individuelle bemyndigelser eller tilføjes af momsdirektivets artikel 167a, hvis fradragsretten indtrådte samtidig med betaling i henhold til momsdirektivets artikel 167.

63. Jeg er uenig i den tyske regerings tilkendegivelse, der efter min opfattelse er en fejlagtig gengivelse af gældende ret. Momsdirektivets artikel 167 foreskriver, at fradragsretten indtræder på det tidspunkt, hvor den fradragsberettigede afgift forfalder, og den kan i henhold til direktivets artikel 63-66 indtræde samtidig med levering (artikel 63), på betalingstidspunktet [en national fravigelse i medfør af artikel 66, litra b), eller i forbindelse med en forudbetaling i henhold til artikel 65] eller på visse andre tidspunkter (f.eks. artikel 66, litra a) og c)].

64. Som beskrevet i eksemplet i punkt 59 kan fradragsretten for indgående moms indtræde for enhver afgiftspligtig person – uafhængigt af, om den pågældende person ved afgiftsberegningen anvender et periodiseret regnskabssystem eller et kasseregnskabssystem i overensstemmelse med en national undtagelsesbestemmelse i medfør af momsdirektivets artikel 66, litra b) – i forbindelse med transaktioner, hvor den fradragsberettigede afgift forfalder samtidig med levering (i medfør af momsdirektivets artikel 63) eller på betalingstidspunktet [i henhold til en national fravigelse i medfør af momsdirektivets artikel 66, litra b), eller endog, selv om det ikke er direkte relevant i den foreliggende sag, i henhold til direktivets artikel 65].

65. Vedtagelsen af momsdirektivets artikel 167a og de forudgående individuelle bemyndigelser til anvendelse af kasseregnskabsordningen medførte kun ændringer heraf i et begrænset antal særlige tilfælde. De forudgående kasseregnskabsordninger, som alene fandt anvendelse for mindre virksomheder, der ikke overskred bestemte tærskler for årlig omsætning, var valgfrie ordninger, som berettigede virksomheder kunne ansøge om at anvende. Den ordning blev videreført i momsdirektivets artikel 167a, der ligeledes indeholder en valgfrihed og en tærskel for årlig omsætning. Artikel 167a omfatter dermed kun en begrænset del af det område, der er omfattet af momsdirektivets artikel 66, litra b).

66. I henhold til momsdirektivets artikel 66, litra b), der er en videreførelse af artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, i sjette momsdirektiv, kan medlemsstaterne vedtage fravigende bestemmelser for »visse transaktioner« eller »visse kategorier af afgiftspligtige personer«. Bestemmelsen har et langt bredere anvendelsesområde end momsdirektivets artikel 167a og blev ikke oprindeligt vedtaget med det formål at skabe kasseregnskabsordninger for mindre virksomheder. Bestemmelsen indeholder ingen tærskel for årlig omsætning og omfatter ikke krav om, at

³¹ – Rådets beslutning af 30.1.2007 om bemyndigelse af Estland, Slovenien, Sverige og Det Forenede Kongerige til at anvende en særlig foranstaltning, der fraviger artikel 167 i Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2007, L 57, s. 12). Ud over den beslutning, der er nævnt af den tyske regering, traf Rådet andre bemyndigende beslutninger vedrørende kasseregnskabsordninger, herunder Rådets beslutning 2009/938/EU, 2009/939/EU og 2009/1022/EU, der mere eller mindre havde samme virkning.

fravigelsen skal være »valgfri« for de relevante afgiftspligtige personer. Kategorien »visse transaktioner« kan endog defineres så bredt af den pågældende medlemsstat, at den omfatter samtlige tjenesteydelser³².

67. Den tyske regering har gjort gældende, at momsdirektivets artikel 226, nr. 7a), supplerer de kasseregnskabsordninger, der er mulige i medfør af direktivets artikel 167a, ved at udvide kravene til fakturaerne med henblik på at gøre anvendelsen af kasseregnskabsordninger praktisk mulig.

68. Det argument finder jeg ikke overbevisende.

69. For det første henviser momsdirektivets artikel 226, nr. 7a), ikke til artikel 167a, men derimod til direktivets artikel 66, litra b).

70. For det andet ved en afgiftspligtig person, hvis fradragsret udskydes i medfør af en valgfri kasseregnskabsordning i medfør af momsdirektivets artikel 167a, at det forholder sig sådan. Den pågældende afgiftspligtige person har tilvalgt ordningen og er, i modsætning til en afgiftspligtig person, der ikke har gjort det, reelt ikke afhængig af at modtage oplysning om den afgiftsmæssige behandling af transaktionen, da den afgiftspligtige person, uafhængigt af leverandørens behandling af transaktionen, først kan udøve sin fradragsret, når »der er betalt moms til hans leverandør på de varer eller ydelser, som den afgiftspligtige person har fået leveret«. Det tidspunkt kender den afgiftspligtige person selvsagt, da han selv foretager betalingen.

71. I eksemplet i punkt 59, har AP A, der ikke er omfattet af momsansættelse i overensstemmelse med en national fravigelse i medfør af momsdirektivets artikel 167a, ikke mulighed for at vide, hvornår han kan udøve sin fradragsret, medmindre han modtager oplysning om, hvordan leverandøren behandler transaktionen. Det er præcis den problemstilling, der adresseres i artikel 226, nr. 7a).

72. Forud for vedtagelsen af artikel 226, nr. 7a), kunne man argumentere for, at modtageren af varer og ydelser, da denne ofte ikke ville have mulighed for at opnå kendskab til leverandørens behandling af udgående moms ved levering af varer eller ydelser, burde have mulighed for at foretage fradraget samtidig med leveringen. Den tyske »Ist-Versteuerung«-ordning synes meget vel at kunne have den virkning.

73. Det argument – der synes at have dannet grundlag for den opfattelse, som mindst én anset tysk afgiftsekspert har givet udtryk for, hvorefter momsdirektivets artikel 167 alene udgør et »vejledende princip«³³ – virker ikke overbevisende på mig. Direktivets artikel 66, litra b), giver medlemsstaterne mulighed for en fravigelse, som de kan vælge at benytte, hvis de ønsker det. Det er ikke en forpligtelse.

74. Hvis en medlemsstat vælger at benytte muligheden, er medlemsstaten forpligtet til at gøre det på en sådan måde, at de relevante afgiftspligtige personer har mulighed for at opfylde deres forpligtelser og udøve deres rettigheder i henhold til momsdirektiverne. Det forhold, at Tyskland muligvis har valgt at vedtage en ordning i medfør af den mulighed for fravigelse, der er indeholdt i

³² – Jf. i den retning dom af 26.10.1995, *Italitica* (C-144/94, EU:C:1995:355, præmis 14-21 og domskonklusionens punkt 1). Det fremgår af den franske regerings anbringender under høringen i den pågældende sag, at Rådet havde vedtaget artikel 10, stk. 2, tredje afsnit, hvorved visse medlemsstater, såsom Italien og Frankrig, kunne bevare deres lovgivning, hvorefter momsen på ydelser forfaldt ved betaling. *Ibidem*, præmis 15.

³³ – Jf. f.eks. H. Stadie i *Rau/Dürnwächter*, UStG, § 15 Anm. 80 og 81 (170. version – januar 2017).

momsdirektivets artikel 66, litra b), som gør det vanskeligt for afgiftspligtige personer i Tyskland at efterleve reglerne i praksis, kan ikke medføre, at den klare ordlyd af artikel 167 – »[f]radragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder« – udgør et ikke-bindende »vejledende princip«, eller at der dermed henvises til andet end det tidspunkt, hvor den fradragsberettigede afgift forfalder.

75. Det skal tilføjes, at man kan forestille sig mange former for undtagelsesbestemmelser i medfør af momsdirektivets artikel 66, litra b), som ikke medfører de problemer, der tilsyneladende kendetegner den tyske kasseregnskabsordning. Den italienske undtagelsesbestemmelse, der var genstand for Italittica-sagen, omfattede alle ydelser. Modtagerne af ydelserne vidste tilsyneladende, om leveringerne skulle kategoriseres som varer eller ydelser, og de ville åbenbart uden problemer kunne identificere det relevante tidspunkt for fradrag af indgående moms vedrørende disse transaktioner. Alene som et eksempel kan nævnes, at en undtagelsesbestemmelse, der finder anvendelse på specifikke professioner, ikke ville have medført tilsvarende problemer, heller ikke forud for vedtagelsen af artikel 226, nr. 7a).

76. Efter vedtagelsen af artikel 226, nr. 7a), har det argument, der henvises til i punkt 72, mistet enhver betydning. En modtager af varer og ydelser har nu i medfør af momsdirektivets bestemmelser ret til at modtage de nødvendige oplysninger.

77. Det er derfor min opfattelse, at en korrekt bedømmelse af baggrunden og konteksten for momsdirektivets artikel 167a og artikel 226, nr. 7a), taler stærkt for et bekræftende svar på den forelæggende rets første præjudicielle spørgsmål.

4. Forarbejderne til direktiv 2010/45

78. Den svenske regering har anført i sit indlæg, at forarbejderne til direktiv 2010/45 understøtter opfattelsen af, at fradragsretten under omstændigheder som i den foreliggende hovedsag ville indtræde samtidig med levering eller ydelser og ikke på det (oftest senere) tidspunkt, hvor leverandøren, der anvender et kasseregnskabssystem, modtager betaling. I den sammenhæng har den svenske regering udtrykkeligt henvist til et uddrag fra begrundelsen for Kommissionens »Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem med hensyn til faktureringsregler« af 28. januar 2009, hvorefter »modtageren af den pågældende leverance« fra en leverandør, der først angiver momsen efter at have modtaget betalingen, »alligevel [bør] gives ret til at fradrage den med det samme«.

79. For klarhedens skyld bemærkes, at det forslag, som den svenske regering har henvist til, vedrørte en *ændring* af gældende ret, hvorved modtageren (såsom GK) af varer eller ydelser fra en afgiftspligtig person (såsom GK's udlejer), der anvender et kasseregnskabssystem, skulle opnå ret til, *efter* den ændring, at fradrage indgående moms på det tidspunkt, hvor varerne eller ydelserne leveres. Den foreslåede ændring var indeholdt i forslaget i form af en ny artikel 167a, stk. 1, der havde følgende ordlyd:

»Hvis den fradragsberettigede afgift forfalder, efter at betalingen er modtaget, kan medlemsstaterne bestemme, at fradragsretten indtræder, når varerne eller ydelserne leveres, eller når fakturaen udstedes.«

80. Det foreslåede direktiv og den dermed forbundne begrundelse var indirekte baseret på den opfattelse, at fradragsretten for indgående moms for en levering, der er foretaget af en afgiftspligtig person, som anvender et kasseregnskabssystem, forud for vedtagelsen af den foreslåede ændring, opstod på det tidspunkt, hvor den fradragsberettigede afgift forfaldt som foreskrevet i momsdirektivets artikel 167, dvs. på betalingstidspunktet.

81. Den foreslåede tekst var tillige udformet som en mulighed for medlemsstaterne for at fravige den forbindelse, der var skabt gennem artikel 167 mellem det tidspunkt, hvor den fradragsberettigede afgift forfalder (over for leverandøren), og det tidspunkt, hvor den dermed forbundne fradragsret indtræder (for modtageren af ydelserne). Samtidig lagde man i det foreslåede direktiv og den dermed forbundne begrundelse indirekte til grund, at hovedreglen også efter vedtagelsen af den foreslåede artikel 167a, stk. 1, fortsat – hvis man ikke i national ret havde fraveget denne i medfør af bestemmelsen – ville være, at fradragsretten indtræder, når den fradragsberettigede afgift forfalder.

82. Den foreslåede artikel 167a, stk. 1, blev aldrig vedtaget. En erklæring om den affattelse af artikel 167a, der i sidste ende blev vedtaget, blev dog optaget i Rådets mødeprotokol. Jeg har vurderet erklæringen og angivet begrundelsen for, at den er uden retlig betydning i punkt 31 ff. i dette forslag til afgørelse.

83. Den del af forarbejderne, som den svenske regering har citeret, understøtter dermed på ingen måde regeringens opfattelse: Det skyldes for det første, at den vedrører en bestemmelse, der aldrig blev vedtaget, og for det andet, at den holdning, som Kommissionen gav udtryk for vedrørende gældende ret forud for den foreslåede ændring, er den modsatte af det, som den svenske regering argumenterer for.

84. Det fremgår endnu tydeligere, hvis man tillige læser det afsnit i begrundelsen, der følger umiddelbart efter, hvor det anføres:

»Bestemmelserne om, hvilke oplysninger en almindelig momsfaktura skal indeholde, ændres også, således at leverandøren skal angive, hvornår afgiften forfalder, på fakturaen. *Det kræves ikke i øjeblikket, og modtageren vil derfor i visse tilfælde ikke være klar over, hvornår han kan udnytte fradragsretten*« (min fremhævelse).

85. Den begrundelse vedrører den foreslåede artikel 226, nr. 7) og 7a), der har følgende ordlyd:

»[...] [Fakturaer til momsregistrerede skal kun indeholde følgende oplysninger] [...]:

7) den dato, hvor afgiften forfalder, forudsat at denne dato afviger fra datoen for fakturaens udstedelse, eller hvis den dato, hvor afgiften forfalder, ikke er kendt, en henvisning til den omhandlede afgiftsudløsende begivenhed

7a) i tilfælde af at afgiften forfalder, når betalingen modtages, den dato, hvor varerne eller ydelserne leveres, hvis leveringsdatoen ligger før betalingsdatoen.«

86. Denne udtalelse i begrundelsen ville ikke give mening, hvis fradragsretten altid indtrådte samtidig med levering. Modtageren af varer og ydelser kender sædvanligvis leveringstidspunktet for disse, men modtageren ved som regel alene, om leverandøren opgør transaktionen gennem et kasseregnskabssystem eller et periodiseret regnskabssystem, hvis modtageren modtager

oplysninger herom, eller hvis den nationale undtagelsesbestemmelse i medfør af momsdirektivets artikel 66, litra b), vedrører kategorier af transaktioner eller afgiftspligtige personer, der umiddelbart kan identificeres af modtageren.

87. De ændringer, der i sidste ende blev vedtaget, havde et andet indhold. I stedet for at fastsætte krav om oplysning om den dato, hvor afgiften forfalder (af hensyn til modtageren af ydelser, der har brug for at kende det tidspunkt, hvor fradragsretten kan gøres gældende i henhold til momsdirektivets artikel 167), og om leveringsdatoen, når afgiften forfalder samtidig med, at betalingen modtages, såfremt leveringen foretages forinden (som påkrævet, hvis den pågældende medlemsstat benyttede retten til fravigelse i medfør af den foreslåede artikel 167a, stk. 1, der ikke blev vedtaget), fastsatte EU-lovgiver, i den affattelse af artikel 226, nr. 7), der blev vedtaget, krav om oplysning om den dato, hvor leveringen foretages eller afsluttes (påkrævet ved transaktioner, hvor tidspunktet for fradragsretten indtræder i henhold til artikel 167, sammenholdt med artikel 63), eller om den dato, hvor det omhandlede afdrag betales (som påkrævet ved transaktioner, hvor tidspunktet for fradragsrettens indtræden reguleres af artikel 167, sammenholdt med artikel 65), forudsat at en sådan dato er fastsat og forskellig fra fakturaens udstedelsesdato.

88. Det er et krav i henhold til den artikel 226, nr. 7a), der blev vedtaget, at ordet »kasseregnskabssystem« angives, når udgående moms forfalder over for leverandøren på det tidspunkt, hvor betalingen modtages af leverandøren. Denne oplysning er relevant for fakturaens modtager, da modtageren af fakturaen for de relevante ydelser dermed informeres om, hvilke regler der finder anvendelse over for leverandøren vedrørende denne levering – kasseregnskabssystemet eller et periodiseret regnskabssystem – og dermed gør modtageren af ydelserne i stand til at vurdere, hvornår dennes fradragsret indtræder for den dermed forbundne indgående moms. Uden den oplysning ville en modtager af ydelser ikke vide, hvornår han eller hun med rette kunne udøve sin fradragsret vedrørende indgående moms.

89. Efter min opfattelse understøtter de forarbejder, som den svenske regering har henvist til, derfor ikke regeringens vurdering.

E. Afsluttende bemærkninger

90. Som en afsluttende bemærkning finder jeg det hensigtsmæssigt at se bort fra de juridiske argumenter et øjeblik for at rette fokus mod behandlingen af den relevante afgiftspligtige person set fra dennes synspunkt. Som anført ovenfor i punkt 44 ff. skal GK som en afgiftspligtig person og som modtager af udlejningsydelser i henhold til den klare ordlyd i momsdirektivet fradrage indgående moms i udlejningsydelse på det tidspunkt, hvor momsen (som udgående moms) forfalder over for udlejeren. GK, der vidste, at udlejeren anvendte et kasseregnskabssystem med henblik på beregning af moms, gjorde netop det.

91. Oplysningerne for Domstolen antyder ikke det mindste forsøg fra GK's side på at opnå *nogen som helst* fordel, endsiige en uberettiget fordel. Der er ikke for Domstolen argumenteret for svig. Hvis GK havde foretaget fradrag af indgående moms på det tidligere tidspunkt, der ville følge af Finanzamts tilgang, ville han have opnået en væsentlig likviditetsfordel på bekostning af skattemyndigheden.

92. Den pågældende afgiftspligtige person har efterlevet momsdirektivet. Den afgiftspligtige person har ikke opnået afgiftsmæssige fordele gennem denne efterlevelse.

93. Som følge af alle ovenstående betragtninger er der efter min opfattelse ikke grundlag for en fortolkning, der fraviger den klare ordlyd i momsdirektivet.

IV. Forslag til afgørelse

94. I lyset af det ovennævnte foreslår jeg, at Domstolen besvarer det første af de af Finanzgericht Hamburg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hamburg, Tyskland) forelagte spørgsmål som følger:

»Artikel 167 i direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en national ordning, hvorefter retten til at fradrage indgående moms indtræder allerede på det tidspunkt, hvor transaktionen udføres, også selv om momskravet over for leverandøren eller tjenesteyderen i henhold til en national undtagelsesbestemmelse i medfør af direktivets artikel 66, litra b), først forfalder, når vederlaget indgår, og vederlaget endnu ikke er blevet betalt.«