



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
EVGENI TANCHEV
föredraget den 9 september 2021¹

Mål C-9/20

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136
mot
Finanzamt Hamburg-Oberalster

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Hamburg (Skattedomstolen i Hamburg, Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 66 b – Artikel 167 – Tidpunkt då avdragsrätten för ingående mervärdesskatt inträder – Uthyrning och andrahandsuthyrning av fastigheter för industriella eller kommersiella ändamål”

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande rör vid vilken tidpunkt en beskattningsbar person har rätt att dra av ingående mervärdesskatt för uthyrningstjänster som tillhandahålls av en beskattningsbar person som redovisar mervärdesskatt enligt kontantmetoden.
2. Den beskattningsbara person som mottog tjänsterna i fråga gjorde gällande sin rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt vid tidpunkten för betalningen till tillhandahållaren av tjänsterna, som också redovisar mervärdesskatt enligt kontantmetoden (nedan kallad tjänstetillhandahållare som tillämpar kontantmetoden), i enlighet med artikel 167 i mervärdesskattedirektivet,² jämförd med artikel 66 b i samma direktiv. Betalningarna gjordes i vissa fall betydligt senare än de hyresperioder som de hänförde sig till. Den tyska skattemyndigheten ansåg att avdragen borde ha gjorts vid tidpunkten för tillhandahållandet, det vill säga vid den tidpunkt då hyresobjektet ställdes till den skattskyldiges förfogande i egenskap av mottagare av hyrestjänsterna.
3. Den hänskjutande domstolen har i samband med detta hänskjutit två frågor för förhandsavgörande. I enlighet med domstolens önskemål kommer jag i förvarande förslag till avgörande att begränsa mig till den första tolkningsfrågan, som rör tolkningen av artikel 167 i mervärdesskattedirektivet.

¹ Originalspråk: engelska.

² Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

I. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

1. Mervärdesskattedirektivet

4. Artikel 63 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”

5. I artikel 66 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Med avvikelse från artiklarna 63, 64 och 65 får medlemsstaterna föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar vid någon av följande tidpunkter:

...

b) Senast vid mottagandet av betalningen.

...”

6. I artikel 167 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

7. I artikel 167a i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får inom ramen för ett frivilligt system föreskriva att avdragsrätten för en beskattningsbar person vars mervärdesskatt endast blir utkrävbar i enlighet med artikel 66 b ska skjutas upp till dess att mervärdesskatten på de varor som levererats eller de tjänster som tillhandahållits till denne har betalats till dennes leverantör eller tillhandahållare.

...”

8. I artikel 226 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221:

...

7a. Om mervärdesskatten blir utkrävbar vid tidpunkten för betalningens mottagande i enlighet med artikel 66 b och rätten till avdrag uppkommer när den avdragsgilla skatten blir utkrävbar, uppgiften kontantmetod.

...”

B. Tysk rätt

För en närmare beskrivning av tillämplig tysk rätt hänvisar jag till punkt 11 i beslutet om hänskjutande.

II. Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

9. Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (sökanden i det nationella målet, nedan kallat GK) är ett tyskt enkelt bolag vars omsättning under de år som tvisten avser härrörde från uthyrning av en industrifastighet till olika hyrestagare. Bolaget hyrde i sin tur fastigheten. Både bolaget och dess hyresvärd hade avstått från undantaget från mervärdesskatteplikt för uthyrning av fast egendom och således frivilligt valt att betala mervärdesskatt. Den tyska skattemyndigheten hade godkänt att parterna enligt 20 § i Umsatzsteuergesetz (den tyska mervärdesskattelagen, nedan kallad UStG) beräknade mervärdesskatten på grundval av mottagna ersättningar i stället för på grundval av avtalade ersättningar. Genom hyresavtalet hade bolaget en stående faktura för den hyra det betalade till hyresvärden.

10. Från år 2004 fick bolaget delvis uppskov med hyresbetalningen. Detta ledde till att bolaget under de omtvistade åren 2013–2016 betalade hyra som avsåg den tidigare upplåtelsen av fastigheten under åren 2009–2012. Dessutom avskrev hyresvärden under år 2016 bolagets resterande skuld på 22 462,62 euro. Detta hyresbelopp betalades därför aldrig.

11. I de angivna beloppen var 19 procent mervärdesskatt inkluderad. Bolaget drog av mervärdesskatten – oberoende av vilken hyresperiod betalningarna avsåg – under den mervärdesskatteperiod eller det kalenderår då betalningen gjordes.

12. I samband med en skattekontroll kom Finanzamt Hamburg-Oberalster (nedan kallad Finanzamt) fram till att GK:s avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på hyresinbetalningarna till hyresvärden gällde de år betalningarna hänförde sig till och inte de (senare) år då de faktiska betalningarna gjordes. Skattemyndigheten ansåg att oberoende av den omständigheten att GK:s hyresvärd redovisade mervärdesskatt enligt kontantmetoden (så kallad *Ist-Versteuerung*), inträdde GK:s avdragsrätt fortfarande vid tidpunkten för tillhandahållandet, det vill säga när fastigheten ställdes till GK:s förfogande enligt hyresavtalet. Finanzamt beviljade följaktligen inte avdrag för ingående mervärdesskatt för de år den ansåg att avdragsrätten felaktigt hade gjorts gällande. Transaktionerna under de tidigare räkenskapsår till vilka Finanzamt hänförde avdragen för ingående mervärdesskatt hade delvis preskriberats vid den tidpunkt då mervärdesskattebeskeden meddelades, och GK nekades följaktligen avdrag för ingående mervärdesskatt för dessa.

13. Den 3 juli 2017 begärde GK omprövning av Finanzamts besked av den 15 juni 2017 avseende mervärdesskatt och förskottsbetalning av mervärdesskatt för åren 2013–2016. Genom beslut av den 8 november 2017 vidhöll Finanzamt sitt tidigare beslut. Den 28 november 2017 överklagade GK detta beslut till den hänskjutande domstolen. GK har gjort gällande att de omtvistade skattebeskeden strider mot mervärdesskattedirektivet. Finanzamts uppfattning att avdragsrätten alltid inträder vid den tidpunkt då prestationen fullgörs är nämligen felaktig. Om tillhandahållaren av en tjänst redovisar skatten på grundval av mottagna ersättningar inträder tjänstemottagarens avdragsrätt i stället först vid den tidpunkt då tjänstemottagaren har betalat ersättningen. GK har således med rätta gjort avdrag för ingående mervärdesskatt först under det år som betalningen ägde rum.

14. I beslutet om hänskjutande har den hänskjutande domstolen angett att det av nationell rätt, såsom den hänskjutande domstolen tolkar denna, följer att avdragsrätten för en tjänstemottagare inträder när prestationen fullgörs, oberoende av huruvida tjänstetillhandahållaren redovisar mervärdesskatt enligt kontantmetoden eller faktureringsmetoden.³ Detta innebär att Finanzamts uppfattning är korrekt enligt nationell rätt. Den hänskjutande domstolen är emellertid osäker på huruvida de nationella bestämmelserna är förenliga med vissa bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.

15. Mot denna bakgrund beslutade den hänskjutande domstolen att vilandeförklara målet och begära ett förhandsavgörande av EU-domstolen avseende följande frågor:

- ”1. Utgör artikel 167 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken avdragsrätten för mervärdesskatt inträder redan vid tidpunkten då en transaktion genomförs, även om skatten enligt nationell rätt blir utkrävbar från leverantören av en vara eller tillhandahållaren av en tjänst först vid mottagandet av ersättningen för varan eller tjänsten och ersättningen ännu inte har betalats?
2. För det fall att den första frågan besvaras nekande: Utgör artikel 167 i ... [direktiv 2006/112] hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken avdragsrätten för mervärdesskatt inte kan utövas under samma beskattningsperiod som ersättningen har betalats, om mervärdesskatten blir utkrävbar från leverantören eller tillhandahållaren först vid mottagandet av ersättningen och leveransen eller tillhandahållandet utförts redan under en tidigare period samt det inte längre är möjligt att utöva rätten till avdrag för mervärdesskatt för denna tidigare period enligt nationell rätt på grund av att tidsfristen för att ändra beslutet om fastställelse av mervärdesskatten har löpt ut?”

16. Skriftliga yttranden har inkommit från Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, den tyska och den svenska regeringen och Europeiska kommissionen. Ingen förhandling begärdes och ingen hölls.

17. Som påpekades i punkt 3 ovan kommer jag i förevarande förslag till avgörande att begränsa mig till prövningen av den första av dessa två frågor.

III. Bedömning

A. Inledande anmärkningar

18. Det är ostridigt att GK uppfyllde de materiella villkoren för att ha rätt att dra av den ingående mervärdesskatten i fråga. Det är även ostridigt att GK hade en giltig stående faktura i form av hyresavtalet med GK:s hyresvärd, och att GK:s hyresvärd således uppfyllde det formella kravet vad gäller de aktuella avdragen. Tvisten mellan parterna i det nationella målet rör vid vilken tidpunkt GK hade rätt att utöva sin avdragsrätt.

19. För GK:s del medför emellertid Finanzamts uppfattning i praktiken att en del av dessa avdrag går förlorade, eftersom transaktionerna under vissa av de år för vilka Finanzamt har gjort gällande att avdragen borde ha gjorts numera är preskriberade.

³ Punkterna 14 och 18 i beslutet om hänskjutande.

20. Den hänskjutande domstolens tolkningssvårigheter och de argument som den tyska och den svenska regeringen har anfört rör två olika frågor.

21. Den hänskjutande domstolen är för det första osäker på huruvida artikel 167 i mervärdesskattedirektivet i sig utgör en tvingande regel som medlemsstaterna är skyldiga att följa vid genomförandet av mervärdesskattedirektivet eller om den endast ska ses som en ”vägledande bestämmelse” (i den tyska versionen av beslutet om hänskjutande används uttrycket *Leitidee*) som medlemsstaterna får avvika från när de genomför mervärdesskattedirektivet. Till stöd för sin uppfattning har den hänskjutande domstolen hänvisat till en förklaring som upptogs i rådets protokoll beträffande den bestämmelse som föregick i artikel 167 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga artikel 17.1 i sjätte direktivet, vid den tidpunkt då det direktivet antogs.

22. För det andra har både den tyska och den svenska regeringen anfört att hänvisningen i artikel 167 i mervärdesskattedirektivet till ”den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar” ska förstås som en hänvisning till den tidpunkt då den avdragsgilla skatten hade blivit utkrävbar enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet om inget undantag hade tillämpats, vilket framför allt skulle strida mot verkan av ett nationellt undantag som införts med stöd av artikel 66 b i det direktivet.

23. Jag kommer först att behandla de tvivel som den hänskjutande domstolen har uttryckt beträffande den bindande karaktären hos artikel 167 i mervärdesskattedirektivet. Med beaktande av de faktiska omständigheterna i det nationella målet och de argument som framför allt den tyska och den svenska regeringen har anfört kommer jag därefter kortfattat att undersöka hur mervärdesskattebehandlingen skulle se ut om artikel 167 i mervärdesskattedirektivet tolkades bokstavligen och tillämpades på en beskattningsbar person som mottar tjänster från en annan beskattningsbar person som redovisar mervärdesskatt enligt kontantmetoden i enlighet med ett nationellt undantag som införts med stöd av artikel 66 b, såsom den tyska *Ist-Besteuerung* som är i fråga i det nationella målet, innan jag bemöter vissa av de argument som den tyska och den svenska regeringen har anfört, och förklarar varför jag inte finner dessa argument särskilt övertygande.

B. Huruvida artikel 167 i mervärdesskattedirektivet har en bindande karaktär

24. I begäran om förhandsavgörande har den hänskjutande domstolen hävdats att den tyska mervärdesskattelagstiftningen är oförenlig med en restriktiv tillämpning av artikel 167 i mervärdesskattedirektivet, såsom denna bestämmelse är formulerad.⁴

25. Den hänskjutande domstolen har emellertid konstaterat att den aktuella tyska mervärdesskattelagstiftningen skulle kunna vara förenlig med unionsrätten om artikel 167 i mervärdesskattedirektivet inte ska ses som en tvingande bestämmelse utan enbart som en ”vägledande bestämmelse”, och den hänskjutande domstolen har uttryckligen frågat sig huruvida en förklaring i rådets protokoll beträffande artikel 17.1 i sjätte direktivet⁵ skulle kunna åberopas

⁴ Punkt 20 näst sista meningen i beslutet om hänskjutande.

⁵ 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, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

till stöd för den tolkningen av artikel 167 i mervärdesskattedirektivet.⁶ I den förklaringen angav rådet och kommissionen att medlemsstaterna får avvika från huvudregeln i artikel 17.1 om leverantören eller tillhandahållaren av en tjänst beskattas utifrån sina intäkter.⁷

26. Den hänskjutande domstolen har i detta sammanhang hänvisat till EU-domstolens dom av den 19 juni 2008 i målet kommissionen/Luxemburg,⁸ i vilket domstolen medgav att en förklaring från rådet och kommissionen, som förts till rådets protokoll vid den tidpunkt då direktiv 96/71/EG⁹ antogs, kunde åberopas till stöd för en tolkning av en bestämmelse i det direktivet. Den hänskjutande domstolen har emellertid även konstaterat att sådana förklaringar, enligt domstolens praxis, i allmänhet inte kan åberopas när innehållet i förklaringen inte finner något uttryck i den aktuella bestämmelsens ordalydelse.¹⁰ Varken den tyska eller den svenska regeringen har i sina yttranden försökt åberopa argumentet att artikel 167 i mervärdesskattedirektivet enbart är en ”vägledande bestämmelse” eller gjort gällande att den förklaring som nämns i punkt 25 i förevarande förslag till avgörande innebär att artikel 167 i mervärdesskattedirektivet inte är bindande för medlemsstaterna.

27. Det kan tilläggas att utöver förklaringen i rådets protokoll avseende sjätte mervärdesskattedirektivet, som den hänskjutande domstolen uttryckligen har hänvisat till, har en annan förklaring från rådet och kommissionen beträffande artikel 167a införts i rådets protokoll i samband med antagandet av den bestämmelsen i direktiv 2010/45/EU.¹¹ Denna förklaring har följande lydelse: ”Rådet och kommissionen förklarar att medlemsstaterna får avvika från principen i artikel 167 i direktiv 2006/112/EG i de fall då leverantören av varor eller tillhandahållaren av tjänster beskattas på grundval av sina intäkter”.¹²

28. Enligt min mening kan ingen av de två förklaringarna i punkterna 25 och 27 i förevarande förslag till avgörande motivera uppfattningen att artikel 167 i mervärdesskattedirektivet enbart bör ses som en ”vägledande bestämmelse” eller att den ger medlemsstaterna rätt att avvika från den tydliga ordalydelsen i den bestämmelsen.

29. Domstolen har flera gånger tagit upp tolkningsvärdet av förklaringar som avges i rådets protokoll i samband med att sekundärlagstiftning antas. EU-domstolen slog redan i sin dom av den 23 februari 1988, kommissionen/Italien,¹³ fast att ”en tolkning som grundas på en förklaring från rådet inte kan medföra en annan tolkning än den som följer av själva ordalydelsen i [den relevanta bestämmelsen i den aktuella sekundärrättsakten]”.

⁶ Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet är i stort sett identisk med sin föregångare, artikel 17.1 i sjätte direktivet.

⁷ Den tyska språkversionen av förklaringen återges i Frye i Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 *Anm.*: 47.1, fotnot 1 (169:e uppdateringen – oktober 2016).

⁸ C-319/06, EU:C:2008:350 (nedan kallad Luxemburgdomen).

⁹ Europaparlamentets och rådets direktiv 96/71/EG av den 16 december 1996 om utstationering av arbetstagare i samband med tillhandahållande av tjänster (EGT L 18, 1997, s. 1).

¹⁰ Den hänskjutande domstolen hänvisar specifikt till dom av den 23 februari 1988, kommissionen/Italien (429/85, EU:C:1988:83, punkt 9), dom av den 26 februari 1991, Antonissen (C-292/89, EU:C:1991:80, punkt 18), dom av den 29 maj 1997, VAG Sverige (C-329/95, EU:C:1997:256, punkt 23), och dom av den 3 december 1998, Generics (UK) m.fl. (C-368/96, EU:C:1998:583, punkt 26).

¹¹ Rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller regler om fakturering (EUT L 189, 2010, s. 1) (nedan kallat faktureringsdirektivet).

¹² Återgett i Ben Terra, Kajus: Commentary on European VAT, s. 1595. Se protokollet från det 3027:e mötet i Europeiska unionens råd (ekonomiska och finansiella frågor) i Bryssel den 13 juli 2010.

¹³ Mål 429/85, EU:C:1988:83, punkt 9. Se även dom av den 16 oktober 2003, Flughafen Hannover-Langenhagen (C-363/01, EU:C:2003:548, punkt 51).

30. I sin dom av den 26 februari 1991, Antonissen,¹⁴ slog domstolen därefter fast att ”en [förklaring som avgetts i rådets protokoll i samband med antagandet av den relevanta sekundärrättsakten] inte [kan] beaktas vid tolkningen av en bestämmelse i sekundärrätten när ... innehållet i förklaringen inte på något sätt uttrycks i bestämmelsen i fråga”, och att den förklaringen ”därför [saknade] rättslig betydelse”.

31. De kriterier för användning av förklaringar i rådets protokoll för att tolka sekundärrätten som slogs fast i domen i målet Antonissen har därefter, såväl före som efter Luxemburgdomen, bekräftats i ett flertal avgöranden rörande tolkningen av sekundärrätten på så olika områden som det gemensamma skattesystem som är tillämpligt på moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater,¹⁵ skadeståndsansvar för produkter med säkerhetsbrister,¹⁶ obligatorisk försäkring för motorfordon¹⁷ och gemensamma regler för system för direktstöd till jordbrukare inom ramen för den gemensamma jordbrukspolitik, ¹⁸ samt rörande tolkningen av olika direktiv om mervärdesskatt.¹⁹ De kriterier som slogs fast i domen i målet Antonissen utgör således en del av domstolens vedertagna praxis.

32. För mig är det uppenbart att ingen av förklaringarna i rådets protokoll beträffande artikel 17.1 i sjätte direktivet och artikel 167a i mervärdesskattedirektivet uppfyller de kriterier som slogs fast i domen i målet Antonissen. Varken artikel 17.1 i sjätte direktivet eller artikel 167 i mervärdesskattedirektivet innehåller någon hänvisning till förklaringarna i fråga.

33. I Luxemburgdomen medgav domstolen emellertid att en förklaring från rådet och kommissionen, som upptagits i rådets protokoll vid den tidpunkt då direktiv 96/71 antogs, kunde åberopas till stöd för en tolkning av ett begrepp som förekom i en bestämmelse i det direktivet. Den förklaringen hade titeln ”Förklaring nr 10 angående artikel 3.10 i direktiv 96/71” och klargjorde hur begreppet ”bestämmelser som rör ordre public”, som förekom i den bestämmelsen, skulle tolkas.

34. Artikel 3.10 i direktiv 96/71 innehåller inte någon hänvisning till förklaringen, vilket innebär att Luxemburgdomen förefaller strida mot den rättspraxis som bygger på domen i målet Antonissen. Till skillnad från den sistnämnda domen gav förklaringen i Luxemburgdomen emellertid samtidigt en förklaring av den exakta innebörden av ett visst begrepp. Syftet var inte att *ändra* innehållet i bestämmelsen i fråga eller innebörden av de ord som ingick i begreppet. Som generaladvokaten Trstenjak påpekade i sitt förslag till avgörande i målet kommissionen/Luxemburg stod förklaring nr 10 inte i strid med begreppet allmän ordning, utan bidrog i stället till att fastställa innehållet i en undantagsbestämmelse på ett sätt som var förenligt med domstolens praxis.²⁰

35. Luxemburgdomen rörde dessutom en talan om fördragsbrott som kommissionen hade väckt på grund av att Luxemburg hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt den relevanta bestämmelsen i direktivet i fråga och de relevanta fördragsbestämmelserna. Uttrycket

¹⁴ C-292/89, EU:C:1991:80, punkterna 17 och 18.

¹⁵ Dom av den 8 juni 2000, Epson Europe (C-375/98, EU:C:2000:302, punkt 26).

¹⁶ Dom av den 10 januari 2006, Skov och Bilka, (C-402/03, EU:C:2006:6, punkterna 41 och 42).

¹⁷ Dom av den 19 april 2007, Farrell (C-356/05, EU:C:2007:229, punkt 31).

¹⁸ Dom av den 14 mars 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle (C-545/11, EU:C:2013:169, punkt 52).

¹⁹ Dom av den 15 juni 2006, kommissionen/Finland (C-249/05, ej publicerad, EU:C:2006:411, punkterna 51 och 52), dom av den 22 oktober 2009, Swiss Re Germany Holding (C-242/08, EU:C:2009:647, punkt 62), och dom av den 17 december 2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, punkt 44).

²⁰ Se förslag till avgörande av generaladvokaten Trstenjak i målet kommissionen/Luxemburg (C-319/06, EU:C:2007:516, punkt 45).

”bestämmelser som avser ordre public” återgavs i en bestämmelse²¹ som riktades till medlemsstaterna och som gjorde det möjligt för dessa att, i undantagsfall, tillämpa andra arbets- och anställningsvillkor än de som angavs i artikel 3.1 i direktiv 96/71. Den aktuella förklaringen gav stöd för uppfattningen att medlemsstaterna hade ett mindre utrymme för skönsmässig bedömning än den tolkning som Luxemburg förordade. Som generaladvokaten Trstenjak påpekade i sitt förslag till avgörande i det målet kunde inte den luxemburgska regeringen, i egenskap av konstitutionell företrädare för en medlemsstat som representeras i rådet, förneka kännedom om förklaring nr 10. Den omständigheten att förklaring nr 10 inte hade offentliggjorts i *Europeiska [unionens] officiella tidning* innebar därför att dess rättsliga relevans minskade i ett mål mot den medlemsstaten.

36. I förevarande mål strider däremot den förklaring som den hänskjutande domstolen har hänvisat till i sin begäran om förhandsavgörande direkt mot ordalydelsen i artikel 167 i mervärdesskattedirektivet, vilket även gäller förklaringen i rådets protokoll beträffande artikel 167a i mervärdesskattedirektivet i samband med antagandet av den bestämmelsen. Att återropa någon av dessa förklaringar för att hävda att artikel 167 i mervärdesskattedirektivet inte har en bindande karaktär skulle i förevarande mål missgynna en beskattningsbar person som inte borde tvingas leta upp interna rådshandlingar, såsom rådsprotokoll. I domarna i målen *Denkavit International*²² och *Gaz de France – Berliner Investissement*²³ påpekade domstolen följande: ”Bestämmelserna är ... riktade till de enskilda rättssubjekten, vilka, i enlighet med vad som krävs enligt rättssäkerhetsprincipen, måste kunna förlita sig på deras innehåll”.

37. I beslutet om hänskjutande har den hänskjutande domstolen även förklarat att den anser att det avgörande för tillämpningen av förklaringen i rådets protokoll beträffande artikel 17.1 i sjätte direktivet för tolkningen av mervärdesskattedirektivet är ”om innehållet i förklaringen har kommit till uttryck i mervärdesskattedirektivets bestämmelser”. Den hänskjutande domstolen anser att så inte är fallet när det gäller artikel 167, men frågar sig huruvida förklaringen i rådets protokoll angående artikel 17.1 i sjätte direktivet kunde ha kommit till uttryck i artikel 226.7a i mervärdesskattedirektivet.²⁴

38. Enligt min mening finns det åtminstone fyra starka skäl till att artikel 226.7a i mervärdesskattedirektivet inte kan tjäna ett sådant syfte.

39. Enligt de kriterier som slogs fast i domen i målet *Antonissen* måste hänvisningen till förklaringen för det första göras i själva bestämmelsen i fråga. Den förklaring som den hänskjutande domstolen har hänvisat till rör artikel 17.1 i sjätte direktivet och den förklaring som jag hänvisar till i punkt 17 i förevarande förslag till avgörande rör artikel 167 i mervärdesskattedirektivet. En hänvisning i artikel 226.7a i mervärdesskattedirektivet uppfyller således inte detta krav.

40. För det andra innehåller artikel 226.7a i mervärdesskattedirektivet inte någon hänvisning till någon av dessa förklaringar.

41. För det tredje gäller de kriterier som slogs fast i domen i målet *Antonissen* förklaringar som upptagits i rådets protokoll samtidigt som den bestämmelse som ska tolkas antogs. Kravet på samtidighet är uppenbart inte uppfyllt i någon av de två förklaringarna beträffande artikel 167 i

²¹ Artikel 3.10 i direktiv 96/71.

²² Dom av den 17 oktober 1996, *Denkavit m.fl.* (C-283/94, C-291/94 och C-292/94, EU:C:1996:387, punkt 29).

²³ Dom av den 1 oktober 2009, C-247/08, EU:C:2009:600, punkt 39.

²⁴ Punkt 26 i beslutet om hänskjutande.

mervärdesskattedirektivet. Vad gäller den förklaring beträffande artikel 17.1 i sjätte direktivet som den hänskjutande domstolen har hänvisat till går det i teorin att hävda att den förklaringen, som avgavs samtidigt som den bestämmelsen antogs, på ett eller annat sätt utsträcktes till motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet när detta antogs.²⁵ Jag har svårt att se hur det går att hävda att så var fallet när artikel 226.7a infördes i mervärdesskattedirektivet i samband med att direktiv 2010/45 antogs, eftersom detta skedde nästan 4 år efter antagandet av mervärdesskattedirektivet. På samma sätt avgavs den förklaring som upptogs i rådets protokoll beträffande artikel 167a i mervärdesskattedirektivet vid tidpunkten för antagandet av faktureringsdirektivet inte samtidigt som artikel 167 i mervärdesskattedirektivet antogs.

42. För det fjärde ger innehållet i och bakgrunden till artikel 226.7a i mervärdesskattedirektivet inte stöd för uppfattningen att artikel 167 inte ska anses vara bindande för medlemsstaterna. De uppgifter som måste ingå i en faktura enligt artikel 226.7a i mervärdesskattedirektivet är nödvändiga för att säkerställa att alla beskattningsbara personer vet när de ska dra av ingående mervärdesskatt för varor eller tjänster som levererats av en leverantör eller tillhandahållits av en tillhandahållare som tillämpar kontantmetoden. Jag konstaterar att åtminstone en ledande tysk auktoritet på mervärdesskatteområdet till och med anser att antagandet av artikel 226.7a gör att det, enligt ordalydelsen i den bestämmelsen, numera är obligatoriskt att tillämpa artikel 167 i mervärdesskattedirektivet.²⁶

43. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att förklaringarna i rådets protokoll beträffande artikel 17.1 i sjätte direktivet och artikel 167a i mervärdesskattedirektivet inte kan användas för att tolka artikel 167 i mervärdesskattedirektivet och därför saknar rättslig betydelse.

C. Tillämpning av det tyska undantag som införts med stöd av artikel 66 b och tillämpning av artikel 167 i mervärdesskattedirektivet när en tjänstetillhandahållare tillämpar kontantmetoden

44. Enligt begäran om förhandsavgörande hade GK:s hyresvärd ansökt om, och av den tyska skattemyndigheten beviljats, tillstånd att redovisa mervärdesskatt enligt kontantmetoden. Mervärdesskatten på hyresbetalningarna från GK blev följaktligen utkrävbar när hyresvärden mottog hyresbetalningarna.

45. Enligt ordalydelsen i artikel 167 inträdde GK:s avdragsrätt vid samma tidpunkt, det vill säga när GK betalade hyresbeloppen och hyresvärden mottog betalningen för de olika hyresperioderna.

46. Jag påpekar att den omständigheten att GK också redovisade mervärdesskatt enligt kontantmetoden saknar relevans i detta fall. Resultatet skulle ha blivit detsamma om GK hade redovisat mervärdesskatt enligt faktureringsmetoden, vilket följer av den tydliga och otvetydiga ordalydelsen i artikel 167 *om leverantören av varorna eller tillhandahållaren av tjänsterna (det vill säga betalningsmottagaren) är en beskattningsbar person som redovisar mervärdesskatt enligt kontantmetoden* och om mervärdesskatten avseende en viss leverans av varor eller ett visst

²⁵ Inte heller i detta fall skulle förklaringen vara relevant, eftersom den inte uppfyller de kriterier som slogs fast i domen i målet Antonissen och nämndes i punkt 30 i förevarande förslag till avgörande. Ingen hänvisning till förklaringen görs i artikel 17.1 i sjätte direktivet. Förklaringen skulle även ge upphov till en annan tolkning än den som följer av den faktiska lydelsen av artikel 167 i mervärdesskattedirektivet. Se domen i målet kommissionen/Italien, som jag hänvisat till punkt 29 i förevarande förslag till avgörande.

²⁶ Se, Frye i Rau/Dürrwächter, UStG, § 20 *Anm.*: 47–47.1 och 49 (169:e uppdateringen – oktober 2016). Se även diskussionen om samma fråga i H. Stadie i Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 *Anm.*: 80–81 (170:e uppdateringen – januari 2017). Som jag påpekat i punkterna 72–76 i förevarande förslag till avgörande delar jag Fryes och Stadies uppfattning att det inte var obligatoriskt att tillämpa artikel 167 i mervärdesskattedirektivet innan artikel 226.7a antogs.

tillhandahållande av tjänster senare blev utkrävbar från den personen vid tidpunkten för betalningen. Den metod för redovisning av utgående mervärdesskatt som *mottagaren* av varorna eller tjänsterna använder är irrelevant i detta sammanhang.²⁷

D. De viktigaste punkterna i parternas yttranden till domstolen

1. Artikel 63 i mervärdesskattedirektivet avgör tidpunkten för avdrag av ingående mervärdesskatt

47. Den tyska regeringen har i sitt skriftliga yttrande till domstolen gjort gällande att den första tolkningsfrågan ska besvaras nekande.

48. Till stöd för sin uppfattning har den tyska regeringen anfört att grundprincipen i artikel 63 i mervärdesskattedirektivet är att mervärdesskatten blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. Artikel 167 kopplar i sin tur avdragsrätten till den tidpunkten. Därför blir skatten utkrävbar och avdragsrätten inträder vid samma tidpunkt. Enligt den tyska regeringen är detta dock inte nödvändigtvis fallet om en medlemsstat med stöd av artikel 66 b i mervärdesskattedirektivet väljer att avvika från grundprincipen i artikel 63 i det direktivet genom att inrätta en ordning för redovisning enligt kontantprincipen, såsom det tyska systemet med *Ist-Versteuerung*. Under sådana omständigheter kan en tjänstemottagare fortfarande ha rätt till avdrag av mervärdesskatt grundat på redovisning enligt faktureringsmetoden (det vill säga vid tidpunkten för leveransen, eller i Tyskland enligt systemet med så kallad *Soll-Versteuerung*), även när dessa tjänster mottas från en tjänstetillhandahållare som beskattas enligt det tyska *Ist-Versteuerung*-systemet, såsom i GK:s fall.

49. Jag är tvungen att påpeka att den tyska regeringens tolkning av artikel 167 i mervärdesskattedirektivet står i direkt strid med den tydliga ordalydelsen i den bestämmelsen. Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet kopplar tidpunkten för avdraget (av ingående mervärdesskatt, för mottagaren av varor eller tjänster) till den tidpunkt då motsvarande mervärdesskatt *blir utkrävbar* (från leverantören eller tillhandahållaren). I artikel 62.2 i mervärdesskattedirektivet definieras denna tidpunkt som den tidpunkt då ”staten enligt lag får rätt att vid en given tidpunkt kräva skatt från den person som är betalningsskyldig för skatten; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp”. I artikel 167 i mervärdesskattedirektivet anges således en huvudregel och en allmän princip, enligt vilken mottagarens avdrag av ingående mervärdesskatt kopplas till en transaktion vid den tidpunkt då den utgående mervärdesskatten blir utkrävbar från leverantören eller tillhandahållaren. I så mening ger artikel 167 inte principen i artikel 63 i mervärdesskattedirektivet företräde framför de ändringar, undantag eller avvikelser som anges i artiklarna 64–66 i det direktivet.

50. I artikel 63 i mervärdesskattedirektivet fastställs inte bara huvudregeln (som kan bli föremål för de förändringar, undantag och avvikelser som avses i artiklarna 64–66 i direktivet) för när mervärdesskatten ”blir utkrävbar”. I den artikeln fastställs även huvudregeln för när den beskattningsgrundande händelsen – som i artikel 62.1 i mervärdesskattedirektivet definieras som ”den händelse genom vilken de rättsliga villkoren för att mervärdesskatt skall bli utkrävbar är uppfyllda” – inträffar. Enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet inträffar både den ”beskattningsgrundande händelsen” och den tidpunkt då mervärdesskatten ”blir utkrävbar” när ”leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum”. Den tidpunkt då den

²⁷ Resultatet hade blivit detsamma enligt den tyska språkversionen av mervärdesskattedirektivet (eller för den delen den bulgariska, den danska eller den svenska språkversionen).

beskattningsgrundande händelsen inträffar förändras inte av artiklarna 64–66 i mervärdesskattedirektivet, medan den tidpunkt då mervärdesskatten blir utkrävbar *omfattas* av nämnda förändringar, undantag och avvikelser.

51. Jag påpekar dessutom att om unionslagstiftaren hade avsett att avdragsrätten alltid skulle inträda vid tidpunkten för leveransen eller tillhandahållandet, vilket den tyska regeringen förefaller hävda, hade lagstiftaren kunnat koppla tidpunkten för avdragsrättens inträdande till den beskattningsgrundande händelse som inte förändras av specialreglerna i artiklarna 64–66 i mervärdesskattedirektivet, i stället för till den tidpunkt då mervärdesskatten blir utkrävbar, vilken omfattas av dessa regler.

52. Av den tydliga ordalydelsen i artikel 167 i mervärdesskattedirektivet följer att om den tidpunkt då (den utgående) mervärdesskatten blir utkrävbar från leverantören eller tillhandahållaren fastställs med stöd av artiklarna 64, 65 eller 66 i det direktivet, uppkommer tjänstemottagarens avdragsrätt vid samma tidpunkt. Det resultatet är även förenligt med det sammanhang i vilket artikel 167 ingår.

53. Detta bekräftas av domstolens praxis angående tillämpningen av artikel 167 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 65 i samma direktiv. Enligt den sistnämnda bestämmelsen ska mervärdesskatten ”vara utkrävbar” vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet om förskottsbetalningar görs innan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum. I domarna av den 13 mars 2014, FIRIN,²⁸ och den 31 maj 2018, Kollroß och Wirtl,²⁹ hade domstolen att ta ställning till situationer där mottagaren gjorde förskottsbetalningar till en leverantör för en leverans av varor som aldrig ägde rum. I domen i målet Kollroß och Wirtl erinrade domstolen om att ”enligt artikel 167 i direktiv 2006/112 ska avdragsrätten för den ingående mervärdesskatten inträda vid den tidpunkt då skatten blir utkrävbar” och slog fast att om vissa villkor i artikel 65 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda inträder rätten till avdrag och har den beskattningsbara person som har betalat förskottet rätt att utöva denna rätt från och med det att leverantören har mottagit förskottsbetalningen.³⁰

54. Den tyska regeringen har inte anfört något skäl till stöd för att artikel 167 i mervärdesskattedirektivet bör tillämpas annorlunda i artikel 65 i det direktivet än i artikel 66 b i samma direktiv.

2. *Det systematiska sammanhang i vilket artikel 167 ingår*

55. Den tyska regeringen har medgett att en tolkning av artikel 167 i mervärdesskattedirektivet som inte tar hänsyn till det systematiska sammanhang som denna bestämmelse ingår skulle kunna leda till den ovan i punkt 44 och följande punkter beskrivna uppfattningen, nämligen att avdragsrätten inträder vid den tidpunkt då mervärdesskatten i fråga blir utkrävbar från leverantören även i ett mål där leverantören har valt att tillämpa kontantmetoden i enlighet med det tyska *Ist-Versteuerung*-systemet, det vill säga vid tidpunkten för betalningen. Den tyska regeringen har emellertid vidhållit att dess uppfattning får stöd av det systematiska sammanhang i vilket artikel 167 och följande punkter i mervärdesskattedirektivet – särskilt artikel 167a – ingår.

²⁸ C-107/13, EU:C:2014:151

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

³⁰ *Ibidem*, punkterna 37 och 48. Artikel 65 i mervärdesskattedirektivet ska, som ett undantag till artikel 63, tolkas restriktivt och kan inte tillämpas om det vid tidpunkten för förskottsbetalningen är osäkert om leveransen eller tillhandahållandet kommer att äga rum. *Ibidem*, punkterna 39–41. Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Firin, punkterna 37–39 och 42.

Den tyska regeringen har i korthet hävdad att artikel 167 a.1 i direktivet gör det möjligt att avvika från huvudregeln i artikel 167 och att detta undantag – och följaktligen den bestämmelsen – skulle förlora sin räckvidd om avdragsrätten enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artikel 66 b i det direktivet, inträdde vid betalning redan före tillämpningen av undantaget i artikel 167a i det direktivet. Den tyska regeringen har vidare hänvisat till domstolens praxis, enligt vilken unionsbestämmelser inte kan tolkas på ett sätt som gör att de saknar innehåll.

56. Jag anser att detta argument är felaktigt. Det stämmer faktiskt inte att artikel 167a i mervärdesskattedirektivet skulle sakna innehåll eller förlora sin räckvidd om artikel 167 i det direktivet tolkades bokstavligt. Den tyska regeringens argument förefaller därför bygga på en felaktig premiss.

57. Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet kopplar tidpunkten för avdragsrätten för *mottagaren* av varorna eller tjänsterna till den tidpunkt då mervärdesskatten blir utkrävbar från *leverantören* av dessa varor eller *tillhandahållaren* av dessa tjänster. När den bestämmelsen tillämpas tillsammans med artikel 66 b i det direktivet, det vill säga om leverantören eller tillhandahållaren redovisar mervärdesskatt enligt kontantmetoden, inträder *mottagarens* rätt att dra av ingående mervärdesskatt när leverantören eller tillhandahållaren får betalt (vilket sammanfaller med den tidpunkt då mottagaren av varorna eller tjänsterna i fråga betalar). Detta påverkas inte av huruvida mottagaren brukar redovisa mervärdesskatt enligt kontant- eller faktureringsmetoden. Artikel 167 innebär endast att leverantören eller tillhandahållaren och mottagaren ska behandla *transaktionen* i fråga på samma sätt.

58. Enligt artikel 167a i mervärdesskattedirektivet får medlemsstater i undantagsfall kräva att en beskattningsbar person, som i egenskap av *leverantör* eller *tillhandahållare* redovisar utgående mervärdesskatt enligt kontantmetoden, även ska använda denna redovisningsmetod vid avdrag för ingående mervärdesskatt på varor eller tjänster som denne har *mottagit*. Artikel 167 innebär således att *den beskattningsbara personen* i fråga ska behandlas på samma sätt.

59. Låt mig ta ett exempel:

Den beskattningsbara personen A redovisar mervärdesskatt enligt kontantmetoden i enlighet med ett nationellt undantag som införts med av artikel 66 b i mervärdesskattedirektivet. Det gör även den beskattningsbara personen B.

Den beskattningsbara personen C redovisar mervärdesskatt enligt faktureringsmetoden i enlighet med artikel 63 i mervärdessdirektivet.

Den beskattningsbara personen A mottar tjänster som utförs av den beskattningsbara personen B och den beskattningsbara personen C. Som påpekades i punkt 44 och följande punkter i förevarande förslag till avgörande inträder avdragsrätten för den beskattningsbara personen A vid tidpunkten för betalningen när det gäller de tjänster som den beskattningsbara personen B har tillhandahållit och vid tidpunkten för utförandet av tjänsterna när det gäller de tjänster som den beskattningsbara personen C har tillhandahållit.

Om medlemsstaten i fråga utnyttjar sin möjlighet enligt artikel 167a och kräver att den beskattningsbara personen A skjuter upp sin avdragsrätt till efter betalningen har gjorts ändrar detta inte tidpunkten för den beskattningsbara personen A:s rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt när det gäller de tjänster som den beskattningsbara personen B har utfört.

Däremot *ändras* tidpunkten för rätten att dra av ingående mervärdesskatt när det gäller de tjänster som utförts av den beskattningsbara personen C. Dessa avdrag skjuts då upp till betalningen.

60. Den tyska regeringen har därför felaktigt hävdats att artikel 167a i mervärdesskattedirektivet skulle sakna innehåll om artikel 167 tolkades bokstavligt. Det argumentet kan således inte godtas.

3. *Bakgrunden till artiklarna 167a och 226.7a i mervärdesskattedirektivet*

61. Den tyska regeringen har hävdats att det går att hitta stöd för dess uppfattning i bakgrunden till artiklarna 167a och 226.7a i mervärdesskattedirektivet.

62. Den tyska regeringen har i detta avseende påpekat att innan artikel 167a infördes i mervärdesskattedirektivet tilläts vissa medlemsstater avvika från artikel 167 i det direktivet. Den tyska regeringen har i detta sammanhang hänvisat till rådets beslut 2007/133/EG,³¹ genom vilket rådet, enligt artikel 395.1, bemyndigade Estland, Slovenien, Sverige och Förenade kungariket att tillämpa vissa förenklade ordningar baserade på kontantprincipen. Den tyska regeringen har uppgett att denna möjlighet att avvika från huvudregeln utvidgades till att omfatta alla medlemsstater när artikel 167a infördes i mervärdesskattedirektivet genom antagandet av faktureringsdirektivet. Den tyska regeringen har vidare hävdats att varken de tidigare enskilda bemyndigandena eller införandet av artikel 167a i mervärdesskattedirektivet hade varit nödvändiga om avdragsrätten inträdde vid betalningstidpunkten i enlighet artikel 167 i mervärdesskattedirektivet.

63. Jag delar inte den tyska regeringens uppfattning, och anser att redogörelsen av gällande lagstiftning är felaktig. I artikel 167 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att avdragsrätten inträder vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar, vilket enligt artiklarna 63–66 i det direktivet kan vara antingen vid tidpunkten för leveransen eller tillhandahållandet (artikel 63), vid tidpunkten för betalningen (nationellt undantag enligt artikel 66 b eller, vid förskotts betalning, enligt artikel 65) eller vid vissa andra tidpunkter (till exempel artikel 66 a och 66 c).

64. Såsom beskrevs i exemplet i punkt 59 kan rätten att dra av ingående mervärdesskatt inträda för en person – oavsett om den personen redovisar mervärdesskatt enligt faktureringsmetoden eller kontantmetoden i enlighet med ett nationellt undantag som införts med stöd av artikel 66 b i mervärdesskattedirektivet – för transaktioner där den avdragsgilla mervärdesskatten blir utkrävbar vid tidpunkten för leveransen eller tillhandahållandet (enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet) eller vid tidpunkten för betalningen (enligt ett nationellt undantag som införts med stöd av artikel 66 b i mervärdesskattedirektivet eller, även om det saknar direkt relevans för förevarande mål, enligt artikel 65 i det direktivet).

65. Införandet av artikel 167a i mervärdesskattedirektivet och de tidigare individuella bemyndigandena av ordningar baserade på kontantprincipen innebar endast i vissa begränsade fall en ändring av ovanstående omständigheter. De tidigare ordningarna baserade på kontantprincipen, som endast omfattade småföretag vars årsomsättning inte överskred ett visst tak, var frivilliga system som de företag som uppfyllde kriterierna kunde ansöka om. Det systemet

³¹ Rådets beslut av den 30 januari 2007 om bemyndigande för Estland, Slovenien, Sverige och Förenade kungariket att tillämpa en särskild åtgärd som avviker från artikel 167 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 57, 2007, s. 12). Utöver det beslut som den tyska regeringen har tagit upp har rådet antagit flera andra bemyndigande beslut om ordningar baserade på kontantprincipen, däribland besluten 2009/938/EU, 2009/939/EU och 2009/1022/EU, med mer eller mindre liknande verkan.

utsträcktes till artikel 167a i mervärdesskattedirektivet, som också innehåller ett frivilligt krav och ett tak för årsomsättningen. Artikel 167a omfattar således endast en begränsad del av de situationer som omfattas av artikel 66 b i mervärdesskattedirektivet.

66. Enligt artikel 66 b i mervärdesskattedirektivet, som är efterföljaren till artikel 10.2 tredje stycket i sjätte direktivet, får medlemsstaterna göra undantag för ”vissa transaktioner” eller ”vissa kategorier av beskattningsbara personer”. Bestämmelsen har en mycket större räckvidd än artikel 167a i mervärdesskattedirektivet och antogs ursprungligen inte med tanke på ordningar baserade på kontantprincipen för småföretag. Inget tak för omsättning anges och det finns inget krav på att undantaget ska vara ”frivilligt” för de berörda beskattningsbara personerna. Kategorin ”vissa transaktioner” kan till och med definieras så brett av den aktuella medlemsstaten att den omfattar samtliga tjänster.³²

67. Den tyska regeringen har hävdat att artikel 226.7a i mervärdesskattedirektivet kompletterar de ordningar baserade på kontantprincipen som tilläts i artikel 167a i det direktivet genom utvidgningen av de obligatoriska uppgifter som fakturor måste innehålla för att kunna tillämpa dessa ordningar i praktiken.

68. Jag finner inte det argumentet särskilt övertygande.

69. För det första hänvisas det i artikel 226.7a i mervärdesskattedirektivet inte till artikel 167a i det direktivet utan till artikel 66 b.

70. För det andra är en beskattningsbar person vars avdragsrätt skjuts upp inom ramen för en fakultativ ordning baserad på kontranprincipen enligt ett nationellt undantag som införts med stöd av artikel 167a i mervärdesskattedirektivet medveten om detta. Den beskattningsbara personen har valt att tillämpa denna ordning och är, till skillnad från en beskattningsbar person som inte har gjort detta, inte beroende av information om hur leverantören eller tillhandahållaren redovisar mervärdesskatt på den transaktionen, eftersom den beskattningsbara personen, oberoende av hur leverantören redovisar transaktionen, endast får utöva sin avdragsrätt när ”mervärdesskatten på de varor som levererats eller de tjänster som tillhandahållits till denne har betalats till dennes leverantör eller tillhandahållare”. Detta är naturligtvis en tidpunkt som den beskattningsbara personen känner till, eftersom det är denna person som genomför betalningen.

71. I exemplet i punkt 59 kan den beskattningsbara personen A, som inte omfattas av en behandling i enlighet med ett nationellt undantag som införts med stöd av artikel 167a i mervärdesskattedirektivet, inte veta när han eller hon ska utöva sin avdragsrätt utan att veta hur leverantören eller tillhandahållaren redovisar transaktionen. Det är just det problemet som artikel 226.7a försöker lösa.

72. Innan artikel 226.7a antogs gick det att argumentera för att eftersom mottagaren av varor och tjänster ofta inte kunde veta hur leverantören eller tillhandahållaren redovisade utgående mervärdesskatt på en viss leverans av varor eller ett visst tillhandahållande av tjänster kunde mottagaren få lov att göra avdraget vid tidpunkten för leveransen eller tillhandahållandet. Det tyska *Ist-Versteuerung*-systemet förefaller kunna leda till ett sådant resultat.

³² Se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 oktober 1995, *Italitica* (C-144/94, EU:C:1995:355, punkterna 14–21, samt punkt 1 i domslutet). Vid förhandlingen i det målet gjorde den franska regeringen gällande att rådet författat artikel 10.2 tredje stycket i direktivet på ett sådant sätt att vissa medlemsstater – såsom Italien och Frankrike – skulle kunna behålla sin lagstiftning om att skatt på tjänster var utkrävbar vid betalning. *Ibidem*, punkt 15.

73. Detta argument – som förefaller ha legat till grund för minst en ledande tysk auktoritets uppfattning att artikel 167 i mervärdesskattedirektivet enbart var en ”vägledande bestämmelse”³³ – är enligt min mening inte särskilt övertygande. Genom artikel 66 b i mervärdesskattedirektivet ges medlemsstater möjlighet att avvika från huvudregeln. Detta är något de kan välja att göra om de så önskar, men inget de är skyldiga att göra.

74. Om en medlemsstat väljer att utnyttja denna valmöjlighet ankommer det på den medlemsstaten att göra detta på ett sätt som gör att den statens beskattningsbara personer kan fullgöra sina skyldigheter och utöva sina rättigheter enligt mervärdesskattedirektiven. Att Tyskland eventuellt har valt att med stöd av det undantag som anges i artikel 66 b i mervärdesskattedirektivet anta en ordning som medför praktiska efterlevnadsproblem för tyska beskattningsbara personer kan inte få till följd att den tydliga ordalydelsen i artikel 167 – enligt vilken ”avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar” – ses som en icke-bindande ”vägledande bestämmelse”, eller avser något annat än den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

75. Jag skulle vilja lägga till att det går att tänka sig många typer av undantag med stöd av artikel 66 b i mervärdesskattedirektivet som inte medför de problem som uppenbarligen utmärker den tyska ordning som baseras på kontantprincipen. Den italienska ordning som prövades i målet *Italitica* omfattade exempelvis samtliga tjänster. Mottagarna visste förmodligen huruvida det rörde sig om leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster, och skulle sannolikt inte ha haft några problem att identifiera vid vilken tidpunkt den ingående mervärdesskatten på dessa transaktioner skulle dras av. Ett undantag för vissa yrken skulle exempelvis inte heller ha orsakat sådana problem, inte ens före antagandet av artikel 226.7a.

76. Antagandet av artikel 226.7a har gjort argumentet i punkt 72 helt meningslöst. En mottagare av varor eller tjänster har, enligt bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, numera rätt att erhålla alla uppgifter som denne behöver.

77. Jag anser därför att en korrekt analys av bakgrunden till artiklarna 167a och 226.7a i mervärdesskattedirektivet och det sammanhang i vilket de ingår starkt talar för att den hänskjutande domstolens första fråga ska besvaras jakande.

4. Förarbetena till direktiv 2010/45

78. Den svenska regeringen har i sitt yttrande hävdade att förarbetena till direktiv 2010/45 ger stöd åt uppfattningen att avdragsrätten i en situation som den som är i fråga i det nationella målet inträder vid tidpunkten för leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster och inte vid (den i regel senare) tidpunkt då den leverantör eller tillhandahållare som redovisar mervärdesskatt enligt kontantmetoden får betalt. Den svenska regeringen hänvisar i detta sammanhang särskilt till ett utdrag ur motiveringen till kommissionens förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, när det gäller regler om fakturering av den 28 januari 2009, enligt vilken ”[i] de fall leverantören eller tillhandahållaren redovisar mervärdesskatt först vid mottagandet av betalningen ... [bör] mottagaren av leveransen eller tillhandahållandet inte desto mindre tillåtas utnyttja en omedelbar avdragsrätt”.

³³ Se, exempelvis, H. Stadie i Rau/Dürrwächter, UStG, § 15 *Anm.*: 80–81 (170:e uppdateringen – januari 2017).

79. Det förslag som den svenska regeringen har hänvisat till avsåg dock en *ändring* av lagstiftningen, så att en person som mottagit varor eller tjänster (såsom GK) från en beskattningsbar person som redovisar mervärdesskatt enligt kontantmetoden (såsom GK:s hyresvärd) *efter* denna ändring skulle kunna dra av ingående mervärdesskatt vid tidpunkten för leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna. Den förslagna ändringen infördes i förslaget i form av en ny artikel 167a, med följande lydelse:

”I de fall den avdragsgilla skatten blir utkrävbar vid mottagande av betalning får medlemsstaterna föreskriva att avdragsrätten ska inträda när varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls eller när fakturan utfärdas.”

80. Förslaget till direktiv och motiveringen till detta grundade sig följaktligen på att rätten att dra av ingående mervärdesskatt för en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster från en beskattningsbar person som redovisar mervärdesskatt enligt kontantmetoden – före antagandet av den planerade ändringen – inträdde vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blev utkrävbar enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga vid tidpunkten för betalningen.

81. Textförslaget utarbetades dessutom för att göra det möjligt för medlemsstater att avvika från kopplingen i artikel 167 mellan den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar (från leverantören eller tillhandahållaren) och den tidpunkt motsvarande avdragsrätt inträder (för mottagaren av leveranserna eller tjänsterna). Enligt förslaget till direktiv och motiveringen till detta är således huvudregeln, även efter antagandet av den föreslagna artikel 167a.1, att avdragsrätten – i avsaknad av ett nationellt undantag med stöd av denna bestämmelse – inträder vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

82. Den föreslagna artikel 167a.1 antogs aldrig. En förklaring beträffande den versionen av artikel 167a som till sist antogs upptogs dock i rådets protokoll. Jag har behandlat den förklaringen och skälen till att denna saknar rättslig betydelse i punkt 31 och följande punkter i förevarande förslag till avgörande.

83. Den del av förarbetena som den svenska regeringen har hänvisat till stöder därför inte på något sätt dess ståndpunkt. För det första rör det sig om en bestämmelse som aldrig antogs och för det andra går den uppfattning om tillämplig lag som kommissionen gav uttryck för före den föreslagna ändringen stick i stäv med den svenska regeringens uppfattning.

84. Detta blir ännu tydligare om man även läser det direkt efterföljande avsnittet i motiveringen, i vilket följande anges:

”En ändring görs också i fråga om de uppgifter som måste finnas på en fullständig faktura med mervärdesskatteuppgifter, i det att leverantören eller tillhandahållaren måste ange dagen för skattens utkrävbarhet på fakturan. *Utan detta krav kan i nuläget mottagaren i vissa fall inte veta vid vilken tidpunkt avdragsrätten kan utövas*” (min kursivering).

85. Det avsnittet i motiveringen avser den föreslagna artikel 226.7 och 226.7a, som har följande lydelse:

”[... endast följande uppgifter [ska] vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor ...]:

7. Det datum mervärdesskatten blir utkrävbar, om detta inte är samma som datumet för utfärdande av fakturan eller, om det datum mervärdesskatten blir utkrävbar inte är känt, en hänvisning till den beskattningsgrundande händelsen.

7a. I de fall mervärdesskatten blir utkrävbar vid mottagande av betalning, det datum varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls om detta föregår betalningsdatumet.”

86. Detta avsnitt i motiveringen skulle vara meningslöst om avdragsrätten alltid inträdde vid tidpunkten för leveransen eller tillhandahållandet. Mottagaren av varor eller tjänster vet i regel när dessa levererades eller tillhandahölls, men mottagaren vet vanligtvis endast vilken metod leverantören eller tillhandahållaren använder för att redovisa transaktionen, oavsett om detta är kontantmetoden eller faktureringsmetoden, om mottagaren informerats om detta, eller om det nationella undantag som införts med stöd av artikel 66 b i mervärdesskattedirektivet rör kategorier av transaktioner eller beskattningsbara personer som mottagaren enkelt kan identifiera.

87. De ändringar som till sist antogs gick i en annan riktning. I stället för att kräva uppgift om det datum mervärdesskatten blir utkrävbar (som mottagaren av leveranserna eller tillhandahållandena behöver för att veta när denne kan göra avdrag för ingående mervärdesskatt enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet) och tidpunkten för leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna om mervärdesskatten blir utkrävbar vid mottagandet av betalningen, och det datum varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls föregår betalningsdatumet (vilket krävs om medlemsstaten i fråga skulle ha utövat sin rätt till undantag med stöd av den föreslagna version av artikel 167a.1 som inte antogs), krävs enligt unionslagstiftningen, i den version av artikel 226.7 som antogs, en uppgift om det datum då leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster utfördes eller slutfördes (obligatoriskt för transaktioner där den tidpunkt då avdragsrätten inträder styrs av artikel 167 jämförd med artikel 63) eller det datum då förskottsbetalning erläggs (obligatoriskt för transaktioner där den tidpunkt då avdragsrätten inträder styrs av artikel 167 jämförd med artikel 65), om ett sådant datum kan fastställas och skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande.

88. Enligt den lydelse av artikel 226.7a som antogs ska uppgiften ”kontantmetoden” anges om den utgående mervärdesskatten blir utkrävbar från leverantören eller tillhandahållaren vid tidpunkten för betalningens mottagande. Denna uppgift är relevant för mottagaren av fakturan för de aktuella varorna eller tjänsterna eftersom den talar om för denne vilken redovisningsmetod som leverantören av varorna eller tillhandahållaren av tjänsterna tillämpar – kontant- eller faktureringsmetoden – och således gör det möjligt för mottagaren att fastställa vid vilken tidpunkt avdragsrätten för tillhörande ingående mervärdesskatt inträder. Utan denna skulle en mottagare av varor eller tjänster inte veta vid vilken tidpunkt mottagaren kan utöva sin rätt att dra av ingående mervärdesskatt.

89. Jag anser därför inte att de förarbeten som den svenska regeringen hänvisar till ger stöd åt dess uppfattning.

E. Slutantmärkningar

90. Jag anser slutligen att man utöver de rättsliga argumenten för ett ögonblick bör fokusera på behandlingen av den berörda beskattningsbara personen, sett ur dennes synvinkel. Som påpekades ovan i punkt 44 och följande punkter ska GK, i egenskap av en beskattningsbar person och mottagare av hyrestjänster, enligt ordalydelsen i mervärdesskattedirektivet dra av den ingående mervärdesskatten på dessa hyrestjänster vid den tidpunkt då den mervärdesskatten (i form av utgående mervärdesskatt) blev utkrävbar från GK:s hyresvärd. Eftersom GK visste att bolagets hyresvärd redovisade mervärdesskatt enligt kontantmetoden gjorde GK just detta.

91. Det finns inget i de uppgifter som domstolen förfogar över som tyder på att GK har försökt att tillskansa sig en förmån *i någon form*, och absolut inte någon otillbörlig förmån. Inga anklagelser om bedrägeri har gjorts inför domstolen. Att dra av den ingående mervärdesskatten vid den tidigare tidpunkt som Finanzamt kräver skulle däremot medföra en betydande likviditetsfördel för GK och vara till nackdel för skattemyndigheten.

92. Den beskattningsbara personen i fråga har följt mervärdesskattedirektivets bokstav. Detta har inte gett den beskattningsbara personen någon mervärdesskattefördel.

93. På grundval av det ovan anförda anser jag inte att det finns någon anledning att ge mervärdesskattedirektivet något annat än en bokstavlig tolkning.

IV. Förslag till avgörande

94. Mot bakgrund av vad som ovan anförts förslår jag att domstolen ska besvara den första fråga som ställts av Finanzgericht Hamburg (Skattedomstolen i Hamburg, Tyskland) på följande sätt:

Artikel 167 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken rätten att dra av ingående mervärdesskatt inträder redan vid tidpunkten då en transaktion genomförs, även om skatten, enligt ett nationellt undantag med stöd av artikel 66 b i det direktivet, blir utkrävbar från leverantören av en vara eller tillhandahållaren av en tjänst först vid mottagandet av ersättningen för varan eller tjänsten och ersättningen ännu inte har betalats.