

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 10 februari 2022 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 66 första stycket b – Mervärdesskattens utkrävbarhet – Mottagandet av betalningen – Artikel 167 – Inträde och räckvidd för rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt – Artikel 167a – Undantag – Kontantmetoden – Uthyrning och uthyrning i andra hand av fast egendom som används i en industriell eller kommersiell verksamhet”

I mål C-9/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Hamburg (Skattedomstolen i Hamburg, Tyskland) genom beslut av den 10 december 2019, som inkom till domstolen den 10 januari 2020, i målet

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

mot

Finanzamt Hamburg-Oberalster,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på fjärde avdelningen C. Lycourgos, tillika tillförordnad ordförande på femte avdelningen, samt domarna I. Jarukaitis (referent) och M. Ilešić,

generaladvokat: E. Tanchev,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, genom M. Gerber, Steuerberater,
- Tysklands regering, inledningsvis genom J. Möller och S. Eisenberg, därefter genom J. Möller, båda i egenskap av ombud,
- Sveriges regering, genom O. Simonsson, C. Meyer-Seitz, M. Salborn Hodgson, H. Shev, H. Eklinder och R. Shahsavan Eriksson, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, inledningsvis genom R. Pethke och N. Gossement, därefter genom R. Pethke, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 9 september 2021 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 167 i 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).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (fastighetsföreningen Kollaustraße 136) (nedan kallad Kollaustraße) och Finanzamt Hamburg-Oberalster (skattemyndigheten i Hamburg-Oberalster, Tyskland) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör fastställelse av den tidpunkt då rätten till avdrag för mervärdesskatt inträder.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I skäl 24 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Begreppen ’beskattningsgrundande händelse’ och ’mervärdesskattens utkrävbarhet’ bör harmoniseras för att införandet av det gemensamma mervärdesskattesystemet och eventuella senare ändringar av detta system skall kunna få verkan samtidigt i alla medlemsstater.”

4 Skäl 4 i direktiv 2010/45 har följande lydelse:

”För att hjälpa små och medelstora företag som har svårt att betala mervärdesskatt till den behöriga myndigheten innan de har fått in betalningen från sina kunder, bör medlemsstaterna ha möjlighet att tillåta att mervärdesskatt redovisas enligt kontantmetoden, vilken möjliggör för leverantören och tillhandahållaren att betala mervärdesskatt till den behöriga myndigheten när denne får betalt för en leverans eller ett tillhandahållande, vilket också medför att avdragsrätten uppstår när denne betalar för en leverans eller ett tillhandahållande. Därigenom kan medlemsstaterna införa en frivillig ordning baserad på redovisning enligt kontantmetoden som inte får negativa effekter på kassaflödet när det gäller deras intäkter av mervärdesskatt.”

5 Avdelning VI i mervärdesskattedirektivet, med rubriken ”Beskattningsgrundande händelse och mervärdesskattens utkrävbarhet”, innehåller fyra kapitel. I kapitel 2 i denna avdelning, med rubriken ”Leverans av varor och tillhandahållande av tjänster, ingår artikel 63 som har följande lydelse:

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

6 I artikel 66 i direktivet 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.

...”

7 Avdelning X i mervärdesskattedirektivet, med rubriken ”Avdrag”, innehåller fem kapitel. I kapitel 1 i denna avdelning, med rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”, ingår bland andra artiklarna 167, 167a och 168 i direktivet.

8 I artikel 167 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

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

9 I artikel 167a i detta direktiv 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 [första stycket] 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.

...”

10 Artikel 168 i direktivet har följande lydelse:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

...”

11 Kapitel 4, med rubriken ”Regler om utövande av avdragsrätten”, i avdelning X i mervärdesskattedirektivet, innehåller bland annat artiklarna 178 och 179 i direktivet.

12 I artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, ska denne inneha en faktura som utfärdats i enlighet med avdelning XI kapitel 3 avsnitten 3–6.”

13 I artikel 179 i detta direktiv föreskrivs följande:

”Den beskattningsbara personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som skall betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och utövas i enlighet med bestämmelserna i artikel 178.

...”

14 Avdelning XI i mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Skyldigheter för beskattningsbara

personer och för vissa icke beskattningsbara personer". Denna avdelning innehåller åtta kapitel. Kapitel 3 i denna avdelning har rubriken "Fakturering". Avsnitt 4 i detta kapitel har rubriken "Uppgifter i fakturan". I artikel 226 i detta kapitel i direktivet 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 [första stycket] b och rätten till avdrag uppkommer när den avdragsgilla skatten blir utkrävbar, uppgiften kontantmetod.

..."

Tysk rätt

15 I 13 §, med rubriken "Skattens utkrävbarhet", i Umsatzsteuergesetz (mervärdesskattelagen) av den 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

"1) Skatten blir utkrävbar

1. för leveranser och andra tillhandahållanden

a) vid beräkning av skatten på grundval av avtalade ersättningar (16 § punkt 1 första meningen), vid utgången av den redovisningsperiod under vilken tjänsterna har utförts. Detta gäller även för deltjänster. En sådan föreligger om ersättning har avtalats separat för vissa delar av en ekonomiskt delbar tjänst. Om ersättningen eller en del av ersättningen tas emot innan tjänsten eller deltjänsten har utförts blir skatten i det avseendet utkrävbar vid utgången av den redovisningsperiod under vilken ersättningen eller delersättningen har tagits emot.

b) vid beräkning av skatten på grundval av mottagna ersättningar (20 §), vid utgången av den redovisningsperiod under vilken ersättningarna har tagits emot,

..."

16 Av 15 § i denna lag, med rubriken "Avdrag för ingående skatt" framgår följande:

"1) Näringsidkaren kan såsom ingående skatt göra avdrag för följande belopp:

1. Lagstadgad skatt på leverans av varor och tillhandahållanden av tjänster som utförs för näringsidkarens näringsverksamhet av en annan näringsidkare. För att utnyttja avdragsrätten krävs att näringsidkaren innehar en faktura som är upprättad i enlighet med 14 och 14a §§.

..."

17 I 16 § i lagen, med rubriken "Skatteberäkning, beskattningsperiod och individuell beskattning", föreskrivs följande:

"1) Skatten ska, i den mån 20 § inte är tillämplig, beräknas på grundval av avtalad ersättning. Beskattningsperioden är kalenderåret. ...

2) Från det skattebelopp som beräknats enligt punkt 1 ska avdrag göras för ingående

mervärdesskatt som hör till beskattningsperioden och är avdragsgill enligt 15 §.”

18 I 20 § mervärdesskattelagen, med rubriken ”Beräkning av skatten på grundval av mottagna ersättningar”, preciseras följande:

”Skattemyndigheten kan på begäran medge att en näringsidkare får beräkna skatten på grundval av mottagen ersättning, i stället för på grundval av avtalad ersättning (16 § punkt 1 första meningen). Detta gäller för näringsidkare

1. vars sammanlagda omsättning (19 § punkt 3) under det föregående kalenderåret inte uppgick till mer än 500 000 euro, eller

2. som med stöd av 148 § Abgabenordnung (skattelagen) är befriad från skyldigheten att upprätta bokföring och regelbundna räkenskaper på grund av årliga inventeringar, eller

3. som genomför transaktioner inom en verksamhet som hör till de fria yrkena i den mening som avses i 18 § punkt 1 led 1 i Einkommensteuergesetz (lagen om inkomstskatt).

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

19 Kollaustraße, ett enkelt bolag, hyrde ut en fastighet – som bolaget självt hyrde – för industriell och kommersiell verksamhet.

20 Både Kollaustraße och dess hyresvärd hade med giltig verkan avstått från undantaget från skatteplikt för denna uthyrning och således frivilligt valt att uthyrningen skulle vara mervärdesskattepliktig. Skattemyndigheten hade i enlighet med 20 § mervärdesskattelagen gett parterna tillstånd att beräkna mervärdesskatten på grundval av mottagna ersättningar, det vill säga enligt kontantmetoden, i stället för på grundval av avtalade ersättningar. Genom hyresavtalet hade Kollaustraße en giltig stående faktura.

21 Från år 2004 fick Kollaustraße delvis uppskov med betalningen av hyran. Bolaget betalade således en del av den hyra som hänförde sig till åren 2009–2012 under åren 2013–2016. Hyresvärden beviljade dessutom Kollaustraße avskrivning av skuld år 2016.

22 De utförda betalningarna inkluderade 19 procent mervärdesskatt och Kollaustraße gjorde avdrag för ingående mervärdesskatt – oberoende av vilken hyresperiod betalningarna avsåg – under den redovisningsperiod eller det kalenderår då betalningen gjordes.

23 Skattemyndigheten ansåg i samband med en skattekontroll att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt hade inträtt redan vid tidpunkten för fullgörandet av prestationen – i detta fall den månadsvisa upplåtelsen av fastigheten – och att avdragsrätten således borde ha utövats under varje motsvarande period.

24 Det utfärdades därför beskattningsbeslut för åren 2011–2015 och ett preliminärt beskattningsbeslut för år 2016. I dessa beslut beräknades den avdragsgilla skatten på grundval av den hyra som avtalats för varje år, vilket ledde till ytterligare krav på skatt med 18 409,67 euro för beskattningsåren 2013–2016.

25 Beskattningsbesluten för de föregående beskattningsåren ändrades inte, eftersom tidsfristen för att ändra dem redan hade löpt ut. Kollaustraße beviljades inte avdrag för ingående mervärdesskatt med avseende på den mervärdesskatt som var inkluderad i de hyror som betalades under åren 2013 och 2014, vilka avsåg hyresperioderna under åren 2009 och 2010,

eftersom skattemyndigheten ansåg att avdragsrätten borde ha gjorts gällande under beskattningsåren 2009 och 2010.

26 Den 3 juli 2017 begärde Kollaustraße omprövning av de beskattningsbeslut som utfärdats för åren 2013–2016, men omprövningsbeslutet av den 8 november 2017 ledde inte till någon ändring. Kollaustraße överklagade då, den 28 november 2017, till Finanzgericht Hamburg (Skattedomstolen i Hamburg, Tyskland) och gjorde gällande att mervärdesskattedirektivet hade åsidosatts. Bolaget anförde följande. Om leverantören av varor eller tillhandahållaren av tjänster redovisar den skatt denne är skyldig att betala på grundval av mottagna ersättningar, inträder avdragsrätten för mottagaren av leveransen eller tjänsten först vid den tidpunkt då ersättningen betalas.

27 Den hänskjutande domstolen ska pröva huruvida avdragsrätten för ingående mervärdesskatt, i det fall då leverantören av varor eller tillhandahållaren av tjänster redovisar mervärdesskatt på grundval av mottagna ersättningar, inträder redan när leveransen eller tillhandahållandet äger rum eller om den inträder först vid mottagandet av ersättningen. I detta sammanhang vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida den tyska lagstiftningen, enligt vilken avdragsrätten alltid ska göras gällande vid tidpunkten för leveransen eller tillhandahållandet, är förenlig med unionsrätten.

28 Den hänskjutande domstolen har angett att avdragsrätten enligt tysk lagstiftning inträder när leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster utförs, oberoende av vid vilken tidpunkt skatten blir utkrävbar hos leverantören eller tillhandahållaren och oberoende av om leverantören eller tillhandahållaren beräknar skatten på grundval av avtalade ersättningar eller på grundval av mottagna ersättningar. Den hänskjutande domstolen har i detta avseende påpekat att den tyska lagstiftaren inte har använt sig av den möjlighet som medlemsstaterna ges enligt artikel 167a i mervärdesskattedirektivet, vilket innebär att avdragsrätten för mottagaren av en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster enligt tysk rätt inträder redan när leveransen eller tillhandahållandet äger rum även om leverantören eller tillhandahållaren är en beskattningsbar person som beskattas på grundval av mottagna ersättningar.

29 Den hänskjutande domstolen hyser emellertid tvivel om huruvida tysk rätt är förenlig med unionsrätten mot bakgrund av artikel 167 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken avdragsrätten inträder först när den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

30 Enligt den hänskjutande domstolen kan det anses att tysk rätt strider mot en strikt tillämpning av artikel 167, eftersom den nationella lagstiftaren – trots att den har använt sig av den möjlighet som medlemsstaterna ges att föreskriva att mervärdesskatten blir utkrävbar hos vissa beskattningsbara personer först vid mottagandet av betalningen – föreskriver att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt även i detta fall inträder så snart leveransen eller tillhandahållandet har ägt rum och därigenom bryter sambandet mellan skattens utkrävbarhet och avdragsrätten.

31 Den hänskjutande domstolen anser att en sådan strikt tillämpning av artikel 167 i mervärdesskattedirektivet stöds av artikel 226 led 7a i direktivet, vilken inte har införlivats med nationell rätt. Den hänskjutande domstolen har angett att det, trots att Förbundsrepubliken Tyskland inte har införlivat artikel 226 led 7a, i doktrinen framhålls att det av denna artikel följer att det samband mellan skattens utkrävbarhet och avdragsrätten som fastställs i artikel 167 i nämnda direktiv numera är tvingande.

32 Omvänt kan det, enligt den hänskjutande domstolen, anses att tysk rätt är förenlig med unionsrätten om artikel 167 i mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon tvingande regel, utan endast innehåller en "riktlinje". En sådan tolkning följer av en förklaring som lämnats av Europeiska unionens råd och Europeiska kommissionen i en redogörelse för det förberedande

arbetet med artikel 17.1 i 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), vars lydelse förts över till artikel 167 i mervärdesskattedirektivet. Enligt denna förklaring skulle medlemsstaterna få avvika från den princip som föreskrivs i artikel 17.1 när leverantören av varor eller tillhandahållaren av tjänster beskattas på grundval av mottagna intäkter.

33 För det fall en medlemsstat får avvika från bestämmelsen i artikel 167 i mervärdesskattedirektivet, frågar sig den hänskjutande domstolen även huruvida den beskattningsbara personen i dessa fall under alla omständigheter kan göra gällande avdragsrätten under den beskattningsperiod då avdragsrätten skulle ha inträtt enligt en strikt tolkning av denna artikel, när vederbörande inte längre har möjlighet att göra gällande avdragsrätten under den tidigare beskattningsperiod som är relevant enligt nationell rätt.

34 Den hänskjutande domstolen har i detta avseende angett att en beskattningsbar person som inte har gjort avdrag för ingående mervärdesskatt enligt tysk rätt inte kan göra gällande sin avdragsrätt under en senare beskattningsperiod. Den hänskjutande domstolen har angett att avdragsrätten således inte kan utövas när den ingående mervärdesskatten inte längre kan åberopas retroaktivt på grund av att fristen för betalning av skatten har löpt ut, såsom i det mål som är anhängigt vid den. Den hänskjutande domstolen anser emellertid att artikel 167 i mervärdesskattedirektivet kan föranleda en annan bedömning i ett sådant fall. Med hänsyn till avdragsrättens grundläggande betydelse och för att säkerställa mervärdesskattens neutralitet, skulle det nämligen kunna visa sig nödvändigt att tillåta en beskattningsbar person att göra avdrag för ingående mervärdesskatt under den beskattningsperiod som följer av tillämpningen av denna artikel, även om den nationella rätten avviker från denna bestämmelse.

35 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Hamburg (Skattedomstolen i Hamburg) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Utgör artikel 167 i [mervärdesskattedirektivet] hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken avdragsrätten för ingående mervärdesskatt inträder redan vid den tidpunkt då en transaktion genomförs, även om mervärdesskatten 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 [mervärdesskattedirektivet] hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken avdragsrätten för ingående 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 beskattningsperiod och det enligt nationell rätt inte längre är möjligt att utöva rätten till avdrag för mervärdesskatt för denna tidigare period på grund av att tidsfristen för att ändra beslutet om fastställelse av mervärdesskatten har löpt ut?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

36 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 167 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken avdragsrätten för ingående mervärdesskatt inträder redan vid den tidpunkten då en transaktion äger rum, i det fall då mervärdesskatten med stöd av ett nationellt undantag enligt

artikel 66 första stycket b i direktivet blir utkrävbar från leverantören av varorna eller tillhandahållaren av tjänsterna först vid mottagandet av ersättningen och ersättningen ännu inte har betalats.

37 Den hänskjutande domstolen har preciserat att avdragsrätten enligt 15 § punkt 1 led 1 första meningen mervärdesskattelagen inträder när leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna har utförts, utan att den tidpunkt då skatten blir utkrävbar hos leverantören av varorna eller tillhandahållaren av tjänsterna beaktas. Det saknar i synnerhet betydelse om leverantören eller tillhandahållaren beräknar skatten på grundval av avtalad ersättning med tillämpning av 16 § punkt 1 första meningen mervärdesskattelagen eller om vederbörande beräknar skatten på grundval av mottagen ersättning med tillämpning av 20 § mervärdesskattelagen.

38 Inledningsvis tar EU-domstolen upp de frågor den hänskjutande domstolen har avseende tolkningen till följd av en förklaring som lämnats av rådet och kommissionen i en redogörelse för det förberedande arbetet med artikel 17.1 i direktiv 77/388, enligt vilken artikel 167 endast ger uttryck för en riktlinje och inte en tvingande regel. EU-domstolen erinrar i detta sammanhang om att en sådan förklaring inte kan beaktas vid tolkningen av en bestämmelse i sekundärrätten när, såsom i det nationella målet, innehållet i förklaringen inte på något sätt uttrycks i bestämmelsen i fråga, och den därför saknar rättslig betydelse (dom av den 26 februari 1991, Antonissen, C?292/89, EU:C:1991:80, punkt 18).

39 Det följer av domstolens fasta praxis att man vid tolkningen av en bestämmelse i unionsrätten inte bara ska beakta lydelsen, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (dom av den 27 januari 2021, De Ruiter, C?361/19, EU:C:2021:71, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

40 För det första är ordalydelsen i artikel 167 i mervärdesskattedirektivet klar och otvetydig, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 49 i sitt förslag till avgörande. Denna artikel ger uttryck för en allmän regel enligt vilken avdragsrätten för ingående mervärdesskatt för mottagaren av varor eller tjänster fastställs till den tidpunkt då den motsvarande mervärdesskatten blir utkrävbar hos leverantören av varorna eller tillhandahållaren av tjänsterna.

41 För det andra, vad gäller det sammanhang som denna bestämmelse ingår i, erinrar domstolen om att det av artikel 63 i mervärdesskattedirektivet framgår att den beskattningsgrundande händelsen inträffar och att mervärdesskatten blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.

42 I artikel 66 första stycket b i mervärdesskattedirektivet anges dock att medlemsstaterna – med avvikelse från bland annat artikel 63 i direktivet – får föreskriva att mervärdesskatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av beskattningsbara personer blir utkrävbar senast vid mottagandet av betalningen.

43 Eftersom artikel 66 i mervärdesskattedirektivet utgör en avvikelse från artikel 63 i samma direktiv ska den tolkas restriktivt (dom av den 16 maj 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C?169/12, EU:C:2013:314, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

44 Den omständigheten att unionslagstiftaren i stor utsträckning har utvidgat räckvidden för tillåtna avvikelser gör det visserligen möjligt att anta att lagstiftaren har avsett att ge medlemsstaterna ett stort utrymme för skönsmässig bedömning. Detta innebär emellertid inte att en medlemsstat kan anses ha ett utrymme för skönsmässig bedömning som innebär att den kan fastställa en annan tidpunkt för när mervärdesskatten blir utkrävbar än någon av de tidpunkter som föreskrivs i artikel 66 första stycket a–c i mervärdesskattedirektivet (dom av den 16 maj 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C 169/12, EU:C:2013:314, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

45 För att möjliggöra en tolkning av artikel 66 första stycket b i mervärdesskattedirektivet som är konsekvent med artikel 167 i samma direktiv, i vilken det föreskrivs att avdragsrätten inträder vid den tidpunkt då skatten blir utkrävbar, kan följande slutsats dras: När mervärdesskatten med tillämpning av artikel 66 första stycket b blir utkrävbar senast vid mottagandet av betalningen, inträder även avdragsrätten vid tidpunkten för detta mottagande av betalningen.

46 För det tredje stöds denna slutsats av det ändamål som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet. Genom mervärdesskattedirektivet har det nämligen inrättats ett gemensamt system för mervärdesskatt, vilket bland annat grundar sig på en enhetlig definition av vad som utgör beskattningsbara transaktioner. I synnerhet anges det i skäl 24 i direktivet att begreppen ”beskattningsgrundande händelse” och ”mervärdesskattens utkrävbarhet” bör harmoniseras för att införandet av det gemensamma mervärdesskattesystemet och eventuella senare ändringar av detta system ska kunna få verkan samtidigt. Unionslagstiftaren har således avsett att i största möjliga utsträckning harmonisera den dag då skattskyldighet inträder i samtliga medlemsstater för att säkerställa att mervärdesskatt tas ut på ett enhetligt sätt (dom av den 2 maj 2019, Budimex, C?224/18, EU:C:2019:347, punkterna 21 och 22).

47 Vidare utgör avdragsrätten en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt som i princip inte kan inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (dom av den 21 november 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

48 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta näringsidkaren själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 21 november 2018, V?dan, C?664/16, EU:C:2018:933, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

49 Slutsatsen i punkt 45 ovan möjliggör en tillämpning i enlighet med dessa principer när den beskattningsbara personen kan göra avdrag för ingående mervärdesskatt vid samma tidpunkt som skatten blir utkrävbar hos leverantören av varorna eller tillhandahållaren av tjänsterna.

50 Den tyska regeringen har anfört att avdragsrätten inträder så snart leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna ägt rum i enlighet med artiklarna 63 och 167 i direktivet, oberoende av att mervärdesskatten för vissa beskattningsbara personer blir utkrävbar vid mottagandet av betalningen, eftersom denna medlemsstat inte har utnyttjat den möjlighet som ges i artikel 167a i direktivet. Detta argument kan dock inte påverka den ovannämnda slutsatsen.

51 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 51 i sitt förslag till avgörande hade unionslagstiftaren, om den hade velat att avdragsrätten alltid skulle inträda vid tidpunkten för leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna, kunnat koppla tidpunkten för avdragsrättens inträdande till den beskattningsgrundande händelsen, vilken inte påverkas av specialreglerna i artiklarna 64–67 i mervärdesskattedirektivet, i stället för till den tidpunkt då

mervärdesskatten blir utkrävbar, vilken omfattas av dessa regler.

52 Slutsatsen i punkt 45 ovan påverkas inte heller av den tyska regeringens argument att artikel 167a i mervärdesskattedirektivet inte har något självständigt tillämpningsområde vid sidan av artikel 167 i direktivet, om avdragsrätten inträder vid mottagandet av betalningen i de fall som omfattas av artikel 66 första stycket b i direktivet.

53 EU-domstolen erinrar om att artikel 167a infördes i mervärdesskattedirektivet för att ge medlemsstaterna möjlighet att föreskriva om en avvikelse vad avser den tidpunkt då beskattningsbara personer som redovisar mervärdesskatt enligt kontantmetoden i enlighet med en frivillig ordning – vars syfte är att förenkla småföretags inbetalningar av mervärdesskatt – kan utöva sin avdragsrätt (dom av den 16 maj 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, punkt 34).

54 I artikel 167a föreskrivs nämligen att medlemsstaterna inom ramen för ett frivilligt system får föreskriva att avdragsrätten för en beskattningsbar person vars mervärdesskatt endast blir utkrävbar i enlighet med artikel 66 första stycket b i mervärdesskattedirektivet ska skjutas upp till dess att mervärdesskatten på de varor som levererats till eller de tjänster som tillhandahållits denne har betalats till dennes leverantör eller tillhandahållare.

55 Nämda artikel 167a gör det således möjligt att skjuta upp avdragsrätten för beskattningsbara personer vars mervärdesskatt endast blir utkrävbar i enlighet med artikel 66 första stycket b i mervärdesskattedirektivet till dess att betalningen görs till deras varuleverantörer eller tjänstetillhandahållare.

56 Såsom framgår av skäl 4 i direktiv 2010/45 infördes artikel 167a i mervärdesskattedirektivet för att hjälpa små och medelstora företag som har svårt att betala mervärdesskatt till den behöriga myndigheten innan de har fått in betalningen från sina kunder och för att möjliggöra för medlemsstaterna att införa en frivillig ordning baserad på redovisning enligt kontantmetoden som inte får negativa effekter på kassaflödet när det gäller deras intäkter av mervärdesskatt.

57 Artikel 167a i mervärdesskattedirektivet ingår således i en frivillig ordning som medlemsstaterna får föreskriva och vars tillämpning ingår i det undantag som för övrigt redan föreskrivs i artikel 66 första stycket b i direktivet. Det är således endast under de omständigheter som anges i nämnda artikel 167a som det är möjligt att bryta sambandet mellan mervärdesskattens utkrävbarhet hos den som levererar varor eller tillhandahåller tjänster och den beskattningsbara personens omedelbara avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

58 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 66 i sitt förslag till avgörande är tillämpningsområdet för artikel 167a i mervärdesskattedirektivet mycket mer begränsat än tillämpningsområdet för artikel 66 första stycket b i detta direktiv, eftersom denna sistnämnda artikel inte ursprungligen antogs med tanke på att inrätta ordningar baserade på kontantmetoden för små och medelstora företag och inte heller föreskriver någon övre gräns för omsättningen eller kräver att undantaget ska vara frivilligt för de berörda beskattningsbara personerna.

59 Domstolen konstaterar således att nämnda artikel 167a avser ett specifikt och mycket begränsat undantag som inte kan påverka slutsatsen i punkt 45 ovan.

60 I förevarande fall ska det för det första påpekas att Förbundsrepubliken Tyskland har utnyttjat den möjlighet som föreskrivs i artikel 66 första stycket b i mervärdesskattedirektivet. Det framgår nämligen av beslutet om hänskjutande att den tyska lagstiftaren har utnyttjat sin möjlighet enligt denna bestämmelse genom att i 13 § punkt 1 led 1 b mervärdesskattelagen föreskriva att skatten för leveranser och andra tillhandahållanden, om skatten beräknas på grundval av

mottagna ersättningar, blir utkrävbar vid utgången av den redovisningsperiod under vilken dessa ersättningar togs emot.

61 När det för det andra gäller frågan huruvida de transaktioner och de beskattningsbara personer som är aktuella i det nationella målet ingår bland de "transaktioner" respektive "kategorier av beskattningsbara personer" som avses i artikel 66 första stycket b i mervärdesskattedirektivet, framgår det av beslutet om hänskjutande att skattemyndigheten i enlighet med 20 § mervärdesskattelagen har gett Kollaustraße och dennes hyresvärd tillstånd att beräkna mervärdesskatten på grundval av mottagna ersättningar i stället för på grundval av avtalade ersättningar. De ingick således, med förbehåll för de kontroller som ankommer på den hänskjutande domstolen, bland de beskattningsbara personer för vilka mervärdesskatten blir utkrävbar senast vid mottagandet av betalningen, i den mening som avses i artikel 66 första stycket b i mervärdesskattedirektivet.

62 Det framgår sålunda, med förbehåll för de kontroller som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra vad gäller villkoren för tillämpning av det nationella undantaget enligt artikel 66 första stycket b i mervärdesskattedirektivet och artikel 167 i samma direktiv, att Kollaustraßes avdragsrätt inträdde vid den tidpunkt då hyresvärden tog emot betalningen.

63 Mot bakgrund av dessa överväganden ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 167 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken avdragsrätten för ingående mervärdesskatt inträder redan vid den tidpunkt då en transaktion äger rum, i det fall då mervärdesskatten enligt ett nationellt undantag infört med stöd av artikel 66 första stycket b i direktivet blir utkrävbar från leverantören av varorna eller tillhandahållaren av tjänsterna först vid mottagandet av ersättningen och ersättningen ännu inte har betalats.

Den andra frågan

64 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

65 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

Artikel 167 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010, ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken avdragsrätten för ingående mervärdesskatt inträder redan vid den tidpunkt då en transaktion äger rum, i det fall då mervärdesskatten enligt ett nationellt undantag infört med stöd av artikel 66 första stycket b i direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2010/45, blir utkrävbar från leverantören av varorna eller tillhandahållaren av tjänsterna först vid mottagandet av ersättningen och ersättningen ännu inte har betalats.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.