

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

CHRISTINE STIX-HACKL

fremsat den 16. oktober 2003¹

I — Indledning

1. Denne sag vedrører et momsretligt spørgsmål, der er af stor betydning i praksis. Sagen drejer sig om, hvorvidt fradrag for indgående moms skal foretages i det år, i hvilket retten stiftes, eller først i det år, i hvilket den erhvervsdrivende modtager fakturaen.

II — Retsforskrifter

A — Fællesskabsretten

2. Den relevante retsakt er Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag² (herefter »sjette direktiv«).

3. Reglerne om afgiftspligtens indtræden og afgiftspligtens forfald findes i afsnit VII i sjette direktiv. Artikel 10, stk. 2, første afsnit, har følgende ordlyd:

»2. Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted. Levering af andre goder end de i artikel 5, stk. 4, litra b), omhandlede, og af tjenesteydelser, som medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger, anses at finde sted ved udløbet af de perioder, som disse afregninger eller betalinger vedrører.«

4. Artikel 17 regulerer spørgsmålet om fradragsrettens indtræden og omfang. Artikel 17, stk. 1, og artikel 17, stk. 2, litra a), bestemmer:

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

1 — Originalsprog: tysk.

2 — EFT L 145, s. 1, ændret flere gange.

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

- a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person.«

5. Artikel 18 regulerer fremgangsmåden for udøvelse af fradragsretten. Bestemmelsens stk. 1 og 2 lyder i uddrag:

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

- a) for det i artikel 17, stk. 2, litra a), omhandlede fradrag være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 22, stk. 3

[...]

I - 5586

2. Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den merværdiafgift, som skyldes for en afgiftsperiode, fradrager de afgiftsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og blevet udøvet i henhold til stk. 1.

Medlemsstaterne kan dog kræve, at afgiftspligtige personer, der udfører de i artikel 4, stk. 3, omhandlede lejlighedsvis transaktioner, først udøver fradragsretten ved leveringen.«

6. Artikel 22 lyder i uddrag:

- »3. a) Enhver afgiftspligtig person skal udstede en faktura eller et andet tilsvarende dokument for levering af goder og tjenesteydelser foretaget for andre afgiftspligtige og opbevare en kopi af samtlige udstedte dokumenter.

Enhver afgiftspligtig person skal ligeledes udstede en faktura for de afdrag, som han modtager fra en anden afgiftspligtig, før leveringen har fundet sted, eller tjenesteydelsen er afsluttet.

afgift og de fradrag, der skal foretages, herunder i givet fald, og såfremt det er nødvendigt for fastlæggelsen af beregningsgrundlaget, det samlede beløb for de transaktioner, der vedrører denne afgift og disse fradrag, samt beløbet for de afgiftsfrie transaktioner.

[...]

- c) Medlemsstaterne fastsætter de kriterier, ifølge hvilke et dokument kan anses for at svare til en faktura.

5. Enhver afgiftspligtig person skal indbetale merværdiafgiftens nettobeløb samtidig med afgivelsen af den periodiske angivelse. Medlemsstaterne kan dog fastsætte en anden tidsfrist for indbetalingen af dette beløb eller opkræve acontobeløb.

4. Enhver afgiftspligtig person skal afgive en angivelse inden for en af hver medlemsstat nærmere fastsat frist. Denne frist må højst være på to måneder efter udløbet af hver afgiftsperiode at regne. Afgiftsperioden fastsættes af medlemsstaterne til en, to eller tre måneder. Medlemsstaterne kan dog fastsætte forskellige perioder, der imidlertid ikke må overstige et år.

6. Medlemsstaterne kan kræve, at den afgiftspligtige person afgiver en angivelse indeholdende alle de i stk. 4 nævnte oplysninger vedrørende samtlige transaktioner i det forudgående år. Denne angivelse skal ligeledes indeholde alle nødvendige oplysninger til brug for eventuelle berigtigelser.«

B — *National ret*

Angivelsen skal indeholde alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den skyldige

7. Blandt de nationale retsfor skrifter er det Umsatzsteuergesetz 1999 (UStG), der er

relevant. UStG's § 15 bestemmer under overskriften »Fradrag af indgående afgift« i stk. 1, nr. 1:

»Den erhvervsdrivende kan fradrage følgende indgående afgifter:

1. Afgift af varer og andre ydelser til brug for virksomheden, som er leveret af andre erhvervsdrivende, og som er særskilt angivet i en faktura i henhold til § 14. Såfremt det særskilt angivne afgiftsbeløb vedrører en betaling, der har fundet sted inden disse transaktioner, kan det fratrækkes, når fakturaen foreligger, og betaling har fundet sted.«

8. UStG's § 16, stk. 1, andet og tredje punktum lyder:

»Afgiftsperioden følger kalenderåret. Afgiften beregnes på grundlag af de samlede transaktioner ifølge § 1, stk. 1, nr. 1-3 og 5, for så vidt som afgiften for disse transaktioner er opstået i afgiftsperioden, og afgiftsskylden er givet.«

9. UStG's § 16, stk. 2, første punktum, har følgende ordlyd:

»Fra det afgiftsbeløb, der er beregnet i overensstemmelse med stk. 1, trækkes fradragsberettigede indgående afgifter i henhold til § 15, der vedrører afgiftsperioden.«

10. Afsnit 192, stk. 2, fjerde punktum, i Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 (momscirkulæret 2000) bestemmer:

»Såfremt ydelser og fakturaer modtages på forskellige tidspunkter, kan der udøves ret til fradrag for den afgiftsperiode, hvor begge betingelser første gang er opfyldt.«

11. Ifølge Bundesfinanzhofs praksis opstår der krav på fradrag af indgående afgifter i afgiftsperioden, såfremt alle de i UStG § 15, stk. 1, nr. 1, anførte betingelser herfor er opfyldt. Disse betingelser omfatter krav om en faktura, der særskilt angiver momsbeløbet. Herefter kunne Terra ikke (med tilbagevirkende kraft) gøre det omtvistede momsfradrag gældende for afgiftsåret 1999, idet de tilhørende fakturaer endnu ikke forelå på daværende tidspunkt.

III — Sagens faktiske omstændigheder, hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

Dette er afgiftsåret 2000, idet Terra først modtog fakturaen i året 2000.

12. Terra Baubedarf-Handel GmbH (herafter »Terra«) har nedlagt påstand om, at yderligere indgående momsbeløb på i alt 3 248,10 DEM anerkendes som fradragsberettigede vedrørende momsopgørelsen for 1999 (det omtvistede år). Terra modtog de ydelser, der ligger til grund for kravet, i 1999. De tilhørende fakturaer blev udstedt i december 1999, men blev først modtaget af sagsøgeren i januar 2000.

14. Sagsøgeren fik hverken medhold i sin klage over afgørelsen eller i den derefter anlagte retssag. Finanzgericht tilsluttede sig Finanzamts opfattelse. Under den revisionsappel, som Finanzgericht har meddelt bevilling til under henvisning til sagens principielle karakter, har Terra navnlig gjort følgende gældende: Den appellerede dom begrænser med urette selskabets ret til fradrag for fakturerede momsbeløb. Den er således i strid med sjette direktiv. Terra har følgelig nedlagt påstand om, at førsteinstansens dom samt de anfægtede afgørelser ophæves, og at der ved momsopgørelsen for 1999 tillades fradrag af yderligere indgående momsbeløb på 3 248,10 DEM.

13. Finanzamt Osterholz-Scharmbeck nægtede at anerkende ret til fradrag for indgående moms for så vidt angik disse fakturaer i det omtvistede år. Finanzamt begrundede dette med ordlyden af UStG's § 15, stk. 1, nr. 1. Herefter er det en betingelse for retten til fradrag, at der er sket levering af varer eller andre ydelser, og at en dertilhørende faktura er modtaget. Såfremt ydelsen og fakturaen modtages i forskellige afgiftsperioder, følger det af instruksens i afsnit 192, stk. 2, fjerde punktum, i momscirkulæret, at der kan foretages fradrag i den afgiftsperiode, hvor begge betingelser første gang er opfyldt.

15. Bundesfinanzhof er i tvivl om, hvorvidt den nationale retsstilling er i overensstemmelse med fællesskabsretten og retten til fradrag af indgående moms i de øvrige medlemsstater.

16. Domstolen har dels fastslået, at afgiftspligtige i medfør af sjette direktiv »har ret til straks at fratække moms«, og dels udtalt, at artikel 17 udelukkende vedrører spørgsmålet, om der foreligger en ret til fradrag, mens betingelserne for udøvelsen af denne ret fremgår af artikel 18.

17. Bundesfinanzhof er ganske vist ikke i tvivl om, at sagsøgerens fradragsret i henhold til artikel 17 i sjette direktiv er indtrådt i 1999, og at den i henhold til artikel 18 først må udøves efter modtagelse af fakturaen i 2000. Spørgsmålet er imidlertid, om denne fradragsret kan eller skal gøres gældende med virkning allerede for afgiftsperioden 1999. Artikel 18, stk. 1, litra a), i sjette direktiv kan fortolkes således, at denne bestemmelse udelukkende regulerer betingelserne for fradragsrettens udøvelse, men ikke regulerer, i hvilken afgiftsperiode afgiftsfradraget skal eller kan gøres gældende.

18. Af denne grund har Bundesfinanzhof ved kendelse af 21. marts 2002 udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Kan den afgiftspligtige kun udøve sin ret til fradrag for indgående moms med virkning for det kalenderår, i hvilket han i henhold til artikel 18, stk.1, litra a), i direktiv 77/388/EØF er i besiddelse af en faktura, eller gælder udøvelsen af fradragsretten altid for det kalenderår (også med tilbagevirkende kraft), i hvilket retten til fradrag for indgående moms opstår i henhold til artikel 17, stk. 1, i direktiv 77/388/EØF?«

IV — Det præjudicielle spørgsmål

A — Parternes bemærkninger

19. Parterne har lagt til grund, at der må sondres mellem indtrædelsen og udøvelsen af retten til fradrag for indgående moms. Det er desuden uomtvistet, at det er en betingelse for at udøve fradragsretten, at den pågældende afgiftspligtige er i besiddelse af en faktura eller et dokument, der træder i stedet herfor.

20. Terra er af den opfattelse, at retten til at foretage fradrag har virkning i den afgiftsperiode, i hvilken retten til fradrag er indtrådt. Det følger af princippet om momsens neutralitet, at fradraget skal anerkendes for den samme periode, nemlig den periode, hvori fradragsretten er indtrådt. I modsat fald ville den afgiftspligtige blive udsat for en økonomisk belastning ved krediteringen til fordel for statskassen. På denne måde kan man forhindre, at tilfældighedernes spil bevirker, at princippet om momsens neutralitet krænkes.

21. Dette fradrag, som foretages straks, kan kun gennemføres ved, at udøvelsen af fradragsretten sker efterfølgende. At afvise et sådant efterfølgende fradrag ville være i strid med proportionalitetsprincippet. Medlemsstaterne savner desuden kompetence til at afvise et sådant fradrag. Endelig beskytter retten til fradrag med tilbagevirkende kraft den afgiftspligtige mod uforskyldte indgreb, såsom mellemkommende ændringer i retstilstanden, eller den omstændighed, at den, der udsteder fakturaen, kan bestemme datoen herfor.

22. De andre sprogversioner har ikke en klarere ordlyd, og de udelukker ikke efterfølgende fradrag. I visse medlemsstater, nemlig i Danmark og i Sverige, anerkender man desuden fradrag med tilbagevirkende kraft.

23. Problematikken i forbindelse med afvisningen af at anerkende ret til fradrag med tilbagevirkende kraft opstår også ved refusion af andre afgifter. I det omfang dette skyldes national procesret, kan man rejse det spørgsmål, om dette ikke er i strid med fællesskabsretten.

24. De praktiske vanskeligheder taler heller ikke imod et sådant fradrag med tilbagevirkende kraft. Det er heller ikke en betingelse, at det udtrykkeligt er fastsat, at der kan foretages fradrag med tilbagevirkende kraft. Dette burde snarere være tilfældet, såfremt der ikke var adgang hertil.

25. Terra når således frem til, at retten til udøvelse af fradragsretten altid gælder for den periode, i hvilken retten er indtrådt.

26. De øvrige parter er derimod af den opfattelse, at den periode, i hvilken fradraget skal gøres gældende, falder sammen med afgiftsperioden og ikke med den periode, i hvilken retten til fradrag for indgående moms indtræder.

27. Den tyske regering og Kommissionen har begrundet dette med ordlyden af sjette direktivs artikel 18, stk. 2. Da den tyske sprogversion er uklar, har de støttet deres fortolkning på andre sprogversioner.

28. Den tyske regering har endvidere begrundet sammenfaldet af de to tidspunkter med systematiske overvejelser. En efterfølgende ret til fradrag for indgående moms er i strid med princippet om momsens neutralitet, som også den franske regering har henvist til. I visse tilfælde ville en efterfølgende fradragsret nemlig skulle afvises.

29. Kommissionen er uenig med Terra i, at princippet om neutralitet og proportionalitetsprincippet indebærer, at fradrag med tilbagevirkende kraft må tillades. En ændring i retstilstanden, der indtræder mellem stiftelsen og udøvelsen af fradragsretten, udgør ikke noget problem, da den fradragsret, der én gang er erhvervet, ikke derved kan tilbagekaldes.

30. Den tyske og den franske regering samt Kommissionen har endvidere henvist til, at indrømmelse af en fradragsret med tilbagevirkende kraft vil have negative konsekvenser for muligheden for at kontrollere merværdiafgiftssystemet. Den tyske regering har også modsat sig, at den afgiftspligtige skulle have en valget.

31. Efter Kommissionens opfattelse skulle en sådan adgang til efterfølgende fradrag være udtrykkeligt fastsat.

34. Det fremgår af sjette direktivs artikel 17, stk. 1, at fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. I overensstemmelse med sjette direktivs artikel 10, stk. 2, sker dette på det tidspunkt, hvor leveringen af goderne eller tjenesteydelserne finder sted til den fradragsberettigede afgiftspligtige⁵.

B — *Stillingtagen*

32. Indledningsvis bemærkes, at der i Domstolens praksis³ tydeligt sondres mellem fradragsrettens beståen, som er reguleret i sjette direktivs artikel 17, og udøvelsen af denne ret, for hvilken der er fastsat betingelser i artikel 18.

35. Mens fradragsretten således indtræder, når tjenesteydelsen præsteres, kan den i henhold til sjette direktivs artikel 18, stk. 1, først udøves, når den afgiftspligtige er i besiddelse af en faktura eller et andet tilsvarende dokument⁶.

33. Denne sontring blev, som Bundesfinanzhof ganske rigtigt har anført, først indført ved sjette direktiv. UStG's § 15, stk. 1, udspringer imidlertid af et tidligere direktiv, nemlig Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystemets struktur og de nærmere regler for dets anvendelse⁴, og bestemmelsen er ikke efterfølgende blevet tilpasset artikel 17 og 18 i sjette direktiv.

36. For at finde frem til den periode, der er relevant i denne præjudicielle sag, nemlig den periode, hvor fradragsretten kan eller skal gøres gældende, skal der tages udgangspunkt i ordlyden i sjette direktivs artikel 18.

37. I denne forbindelse har flere parter med rette henvist til, at den tyske affattelse af artikel 18, stk. 2, er flertydig. Ifølge én fortolkning kunne henvisningen til stk. 1 forstås således, at den afgiftspligtige ganske

5 — Dom af 8.6.2000, sag C-400/98, Breitsohl, Sml. I, s. 4321, præmis 36.

6 — Dom af 14.7.1988, forenede sager 123/87 og 330/87, Jeunehomme m.fl., Sml. s. 4517, præmis 14, og af 5.12.1996, sag C-83/95, Reisdorf, Sml. I, s. 6257, præmis 22.

3 — Dom af 8.11.2001, sag C-338/98, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 8265, præmis 71.

4 — Org.ref.: JO 1967, nr. 71, s. 1303; EFT 1967 I, s. 14.

vist må afvente fakturaen for at kunne udøve fradragsretten, men han kan dog gøre fradraget gældende med tilbagevirkende kraft. Ifølge en anden fortolkning skal fradragsretten udøves i afgiftsperioden, dvs. i den periode, hvor den afgiftspligtige kommer i besiddelse af fakturaen.

italienske og den nederlandske udgave. Efter disse sprogversioner er det nærliggende at antage, at begge betingelser skal være opfyldt for, at fradragsretten kan udøves: Retten skal være indtrådt, og fakturaen skal foreligge. Mellem afgiftsperioden og den periode, hvori fradraget gøres gældende, er der altså en tidsmæssig overensstemmelse eller et tidsmæssigt sammenfald.

38. De gennemførelsesbestemmelser, som medlemsstaterne har vedtaget, har ingen retlig betydning for fortolkningen af et direktiv, da det vil være i strid med princippet om direktivkonform fortolkning.

41. Domstolens praksis⁸, hvorefter retten til fradrag *straks* kan udøves, kunne imidlertid tale for en adgang til fradrag med tilbagevirkende kraft og imod, at en afgiftspligtig kun kan udøve fradragsretten med virkning for den periode, hvori han kommer i besiddelse af fakturaen, dvs. i afgiftsperioden.

39. Henset til den omstændighed, at sjette direktivs artikel 18, stk. 2, er formuleret uklart på det sprog, der finder anvendelse i hovedsagen og dermed også i denne præjudicielle sag, må andre sprogversioner indtages. I en sådan situation tager Domstolen udgangspunkt i de sproglige versioner af de omtvistede bestemmelser, der forelå, da sjette direktiv blev vedtaget⁷.

42. De domme, der ligger til grund for denne retspraksis, kan tages til indtægt for, at den umiddelbare udøvelse af fradragsretten ikke kun tager sigte på rettens indtræden, men også på dennes udøvelse. I disse domme står der nemlig udtrykkeligt artikel 17 ff. Der refereres altså ikke kun til bestemmelserne om rettens indtræden, men også til bestemmelserne om udøvelsen.

40. Hvad angår sjette direktivs artikel 18 drejer det sig — bortset fra den tyske — om den danske, den engelske, den franske, den

⁸ — Dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 27, af 6.7.1993, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18, af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 — C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1377, præmis 47, og Breitsohl-dommen, nævnt i fodnote 5, præmis 34.

⁷ — Reisdorf-dommen, nævnt i fodnote 6, præmis 22.

43. Muligheden for at foretage fradrag med tilbagevirkende kraft kan således anses for at være et — ikke uvæsentligt — aspekt af princippet om den umiddelbare udøvelse af fradragsretten. »Strakskriteriet« opfyldes i højere grad, når virkningen af fradraget har relation til den periode, i hvilken fradragsretten er indtrådt, og ikke på et senere tidspunkt, nemlig i afgiftsperioden.

44. Endvidere skal spørgsmålet om, hvorvidt der kan foretages fradrag med tilbagevirkende kraft, undersøges i lyset af princippet om momsens neutralitet, der efter Domstolens praksis⁹ også skal tillægges betydning i relation til fradragsretten. Således som neutralitetsprincippet finder anvendelse i denne sammenhæng, nemlig i relation til indgående moms, ville det blive tilsidesat i en situation, hvor adgangen til fradrag blev nægtet eller begrænset. Der gælder således en pligt til afgiftsfritagelse. Denne pligt modsvarer i princippet også en ret til fradrag uden tilbagevirkende kraft, dvs. med virkning for afgiftsperioden. Neutralitetsprincippet skal imidlertid forstås således, at der ikke stilles krav om en hvilken som helst fritagelse, men derimod om en fuldstændig fritagelse. Neutralitetsprincippet ville følgelig blive tilsidesat, hvis den afgiftspligtige ikke blev fritaget fra enhver afgiftsbyrde, i form af ikke-skyldig merværdiafgift.

45. Indrømmes der ikke fradrag med tilbagevirkende kraft, vil det medføre, at den afgiftspligtige yder kredit. Den afgiftspligtige ville imidlertid ikke blive fritaget for *denne* afgiftsbyrde, såfremt der nægtes adgang til at foretage efterfølgende fradrag. I det omfang den afgiftspligtige ikke fritoges, ville neutralitetsprincippet blive tilsidesat, idet dette princip netop kræver, at den afgiftspligtige fritages *fuldstændigt*.

46. For så vidt angår den tyske regerings argument om, at efterfølgende fradrag i visse tilfælde vil blive afvist, bemærkes, at dette — som Terra med rette har anført — er en konsekvens af den nationale procesret og ikke følger af fællesskabsretten. Bevirker den nationale procesret imidlertid, at retten til fradrag nægtes i tilfælde, hvor der hverken er udtrykkelig adgang hertil efter fællesskabsretten eller i medfør af medlemsstaternes procesautonomi, vil sådanne processuelle forskrifter skulle tilpasses.

47. Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt det udtrykkeligt skulle være fastsat i direktivet, at der var adgang til, henholdsvis ikke adgang til, at foretage fradrag med tilbagevirkende kraft, bemærkes, at der derved menes, om medlemsstaterne har brug for en hjemmel til at fastsætte, at der er adgang til at foretage efterfølgende fradrag. Dette spørgsmål er imidlertid kun relevant i tilfælde af, at dette ikke allerede følger af en fortolkning af udtrykkeligt fastsatte fællesskabsretlige bestemmelser.

⁹ — I denne forbindelse henvises blot til dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml., s. 655, præmis 23, af 29.2.1996, sag C-110/94, INZO, Sml. I, s. 837, præmis 16, dommen i sagen Caballriza m.fl., nævnt i fodnote 8, præmis 45, og Breitsohl-dommen, nævnt i fodnote 3, præmis 37.

48. Den domstolspraksis vedrørende grænserne for medlemsstaternes adgang til at fastsætte bestemte betingelser for udøvelse af fradragsretten, der er blevet henvist til i denne sammenhæng, kan under alle omstændigheder ikke overføres på det foreliggende tilfælde.

49. Dommen i sagen *Gabalfrisa* m.fl. vedrørte nemlig en national lovgivning, hvorefter udøvelse af fradragsretten var betinget af, at der blev indgivet en anmodning, og af, at den afgiftspligtige overholdt en bestemt frist. Hvis disse betingelser ikke var opfyldt, mistede den afgiftspligtige fradragsretten, eller han kunne først udøve den, når den sædvanlige udførelse af de afgiftspligtige transaktioner faktisk påbegyndtes¹⁰. I den pågældende sag var der altså tale om betingelser, som en medlemsstat føjede til de betingelser, der er fastsat i sjette direktiv.

50. I den foreliggende sag er der derimod tale om anvendelse af betingelser, der er fastsat i sjette direktiv selv. En medlemsstat har ikke brug for yderligere beføjelser til at fastsætte betingelser, der er fastsat i et direktiv. Den er tværtimod forpligtet til at gennemføre disse betingelser i national ret og til at anvende dem.

51. Såfremt man tillod, at fradragsretten kunne gøres gældende med virkning for den periode, i hvilken ydelsen blev leveret, ville dette, som det også er kommet frem under sagen, kunne sidestilles med en tilbagevirkende kraft. Denne ville komme til udtryk i en berigtigelse af den afgiftsansættelse, der er foretaget for denne periode.

52. De omtalte, henholdsvis befrygtede, praktiske vanskeligheder ville også gøre sig gældende ved andre tilfælde af berigtigelse. Berigtigelser er et ganske almindeligt instrument inden for skatteretten. Den omstændighed, at disse berigtigelser kan udgøre en belastning for skatteforvaltningen og for de berørte skattepligtige, gør sig ikke i særlig grad gældende i forhold til fradragsretten.

53. Set under ét virker hverken indvendingen om eventuelle praktiske vanskeligheder eller argumentet om, at en adgang til fradrag med tilbagevirkende kraft skulle have været udtrykkeligt fastsat, overbevisende.

54. Henset til den omstændighed, at sjette direktivs artikel 18 er uklart formuleret på det omtvistede punkt, skal løsningen findes i princippet om momsens neutralitet og den dermed forbundne forpligtelse til fuldstændig fritagelse. Det følger heraf, at retten til fradrag for indgående moms skal udøves med virkning for den periode, i hvilken fradragsretten er indtrådt, da den fuldstændige fritagelse kun kan sikres på denne måde.

¹⁰ — Dommen i sagen *Babalfrisa* m.fl., nævnt i fodnote 8, præmis 53 ff.

V — Forslag til afgørelse

55. Jeg skal herefter foreslå Domstolen, at det præjudicielle spørgsmål besvares som følger:

»Artikel 18 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at retten til fradrag for indgående moms skal udøves med virkning for det kalenderår, i hvilket retten til fradrag for indgående moms opstår i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 1.«