



SKAT
Østbanegade 123
2100 København Ø
stig.jacobsen@skat.dk

27. august 2014

Udkast til styresignal om ændring af praksis om opgørelsen af momsgrundlaget ved efteropkrævning af moms

Vesterbrogade 32
1620 København V

Telefon 33 43 70 00
mail@danskeadvokater.dk
www.danskeadvokater.dk

Dok.nr. D-2014-024307

SKAT har den 8. juli 2014 sendt udkast til styresignal om opgørelsen af momsgrundlaget ved efteropkrævning af moms i høring med høringsfrist den 15. august 2014.

Udkastet til styresignal har været behandlet i Danmarks Skatteadvokaters bestyrelse, der fungerer som Danske Advokaters skattefagudvalg.

Danske Advokater har nedenstående bemærkninger til udkastet.

1. Overordnede bemærkninger til afgørelsen og SKATs udkast til styresignal

Nedenfor følger Danske Advokaters kommentarer til SKATs forslag til styresignal på basis af EU-Domstolens dom af 7. november 2013 i de forenede sager C-249/12 og C-250/12.

Indledningsvis bemærkes, at EU-Domstolens afgørelse er baseret på to konkrete sager, som er forelagt EU-Domstolen til præjudiciel afgørelse. EU-Domstolens afgørelser er generelt abstrakte i præmisserne, men EU-Domstolen forholder sig kun til de/den forelagte sags/sagers faktum. Der skal derfor efter Danske Advokaters opfattelse udvises stor tilbageholdenhed med at slutte modsætningsvis fra EU-Domstolens præmisser.

I de to sager, som er forelagt EU-Domstolen til præjudiciel fortolkning, var faktum, at transaktionens parter konkret ikke havde forholdt sig til, hvorledes transaktionen skulle behandles momsmæssigt. Det vil sige, at EU-Domstolens afgørelse alene tager konkret stilling til sager med tilsvarende faktum.

I SKATs udkast til styresignal anføres imidlertid videre følgende generelle udsagn:

- a) at praksisændringen ikke omfatter tilfælde, hvor parterne i aftalen har forudsat, at der var tale om en momsfritaget (nul moms belagt) EU-vareleverance med omvendt betalingspligt for erhververen i et andet EU-land, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, eller en nul moms belagt leverance til en køber i et

tredjeland, jf. momslovens § 34, stk. 1, nr. 5...

- b) At praksisændringen heller ikke omfatter de tilfælde, hvor parterne har forudsat, at der var tale om en momsfristaget virksomhedsoverdragelse efter momslovens § 8, stk. 1, 3. punktum, og det efterfølgende konstateres, at der var tale om et momspligtigt salg af driftsmidler efter momslovens § 4, stk. 1...

Sidstnævnte to udsagn bygger på en modsætningslutning/-fortolkning i forhold til faktum i de to sager, som var forelagt EU-Domstolen til præjudiciel fortolkning, hvor transaktionernes parter konkret ikke havde forholdt sig til, hvorledes transaktionen skal behandles momsmæssigt.

SKATs konklusion i udkastet til styresignal er, at der altid skal tillægges 25 % moms til det af leverandøren faktisk modtagne vederlag i transaktioner omfattet af momslovens § 8 og § 34, idet parterne på tidspunktet for transaktionens eksekvering har taget stilling til transaktionens "beskatningsværdi" i modsætning til faktum i de forenede sager C-249/12 og C-250/12.

SKATs konklusion i udkastet til styresignal finder ikke støtte i EU-Domstolens afgørelse i de forenede sager C-249/12 og C-250/12, tværtimod. SKATs konklusion beror på en mere end tvivlsom modsætningslutning baseret på de forelagte sagers faktum.

Formålet med bestemmelserne i momssystemdirektivet artikel 73 og 78 er, at der skal opkræves moms af det beløb, som en leverandør rent faktisk har modtaget i vederlag, og ikke at opkræve moms af det vederlag, som leverandøren principielt burde have fået eller kunne have fået.

Til støtte herfor kan anføres præmisserne 32-37 i EU-Domstolens præjudicielle afgørelse i de forenede sager C-249/12 og C-250/12, som i vidt omfang er helt uomtalte i SKATs udkast til styresignal. I præmisserne 32-37 anføres følgende:

"32 I denne henseende skal det bemærkes, at det følger af momsdirektivets artikel 1, stk. 2, og artikel 73, at det fælles momssystem består i, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelseernes pris, og at afgiftsgrundlaget omfatter den samlede modværdi, som vareleverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de omhandlede transaktioner. Direktivets artikel 78 opregner visse elementer, som medregnes i afgiftsgrundlaget. Ifølge nævnte direktivs artikel 78, litra a), medregnes momsen ikke i det nævnte grundlag.

33 I overensstemmelse med hovedreglen i momsdirektivets artikel 73 er afgiftsgrundlaget ved levering af varer eller tjenesteydelser mod vederlag den modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget herfor. Denne modværdi udgør en subjektiv værdi, dvs. den, der faktisk modtages i det konkrete tilfælde, og ikke en værdi, der ansættes efter objektive kriterier (jf. bl.a. dom af 5.2.1981, sag 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, præmis 13, og af 26.4.2012, forenede sager C-621/10 og C-129/11, Balkan and Sea Properties og Provadinvest, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 43).

34 Denne regel skal anvendes i overensstemmelse med det nævnte direktivs grundlæggende princip, som består i, at formålet med momsordningen alene

er at beskatte den endelige forbruger (jf. bl.a. dommen i sagen Elida Gibbs, præmis 19, og kendelse af 9.12.2011, sag C-69/11, Connoisseur Belgium, præmis 21).

35 Når en salgsaftale er indgået, uden at momsen nævnes, i det tilfælde, hvor leverandøren ifølge national ret ikke kan få den moms tilbagebetalt af erhververen, som senere kræves af skatteforvaltningen, har medregningen af hele prisen – uden fradrag af momsen – som udgørende det grundlag, momsen finder anvendelse på, til følge, at momsen påhviler denne leverandør og derfor støder imod princippet om, at momsen er en afgift på forbrug, som skal bæres af den endelige forbruger.

36 En sådan medregning støder desuden mod den regel, hvorefter skatteforvaltningen ikke som moms kan opkræve et beløb, der er højere end det, den afgiftspligtige har opkrævet (jf. bl.a. dommen i sagen Elida Gibbs, præmis 24, dom af 3.7.1997, sag C-330/95, Goldsmiths, Sml. I, s. 3801, præmis 15, samt dommen i sagen Balkan and Sea Properties og Provadinvest, præmis 44).

37 Det forholder sig derimod anderledes i det tilfælde, hvor leverandøren ifølge national ret har mulighed for at tilføje et supplement til den aftalte pris, der svarer til den afgift, der finder anvendelse på transaktionen, og få tilbagebetalt dette fra erhververen af varen. [Vores fremhævninger]

Præmisserne 32-37 vedrører den generelle fortolkning af momssystemdirektivet artikel 73 og 78 og dermed fortolkningen af momslovens § 27, stk. 1. Det fremgår klart af disse præmisser:

- at Skattemyndighederne alene kan opkræve en moms, som er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris,
- at skatteforvaltningen ikke som moms kan opkræve et beløb, der er højere end det momsbeløb, den afgiftspligtige har opkrævet,
- at afgiftsgrundlaget er den modværdi der faktisk modtages i det konkrete tilfælde, og
- at formålet med momsordningen alene er at beskatte den endelige forbruger og ikke leverandøren.

Disse præmisser indskrænker sig ikke alene til at finde anvendelse i den situation, hvor en transaktions parter konkret ikke har forholdt sig til, hvorledes transaktionen skal behandles momsmæssigt, men er generelle momsretlige principper, som også finder anvendelse i alle andre tilfælde, hvor det i realiteten ikke er muligt for leverandøren, at få ”tilføje[t] et supplement til den aftalte pris, der svarer til den afgift, der finder anvendelse på transaktionen, og få tilbagebetalt dette fra erhververen af varen”.

Det vil sige, at disse generelle momsretlige principper fx også finder anvendelse, hvis

1. en dansk virksomhed som leverandør har solgt varer til en EU-baseret kunde med nul-momssats efter reglerne i momslovens § 34, stk. 1, nr. 1, og hvor det efterfølgende viser sig, at betingelserne for anvendelse af nul moms for transaktionen ikke har været opfyldt. Det viser sig imidlertid ikke længere at være muligt for leverandørvirksomheden at få betaling af den supplerende moms som følge af EU-kundens mellemkommende likvidation, insolvens el-

ler forsvinden,

2. en dansk virksomhed som leverandør har solgt varer til en kunde i et tredjeland med nul-momssats efter reglerne i momslovens § 34, stk. 1, nr. 5, og hvor det efterfølgende viser sig, at betingelserne for anvendelse af nul moms for transaktionen ikke har været opfyldt. Det viser sig imidlertid ikke længe, at være muligt for leverandørvirksomheden at få betaling af den supplerende moms som følge af tredjelands kundens mellemkommende likvidation, insolvens eller forsvinden, og/eller
3. en momspligtig virksomhed overdrager sit lejemål og inventar til en anden dansk momsregistreret virksomhed. Parterne antager fejlagtigt, at transaktionen er en momsfri virksomhedsoverdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. punktum. To år efter transaktionens gennemførelse fører en kontrol hos skattemyndighederne til, at skattemyndighederne finder, at transaktionen er momspligtig overdragelse af driftsmidler, jf. momslovens § 4, stk. 1. Det viser sig imidlertid ikke længere, at være muligt for sælger virksomheden at få betaling af den supplerende moms som følge af køber virksomhedens likvidation eller insolvens.

Det skal videre bemærkes, at det faktum, at de danske skattemyndigheder efterfølgende kvalificerer en transaktion således, at der burde være opkrævet dansk moms på en transaktion omfattet af momslovens § 34, jo ikke er ensbetydende med, at den danske leverandør efterfølgende juridisk har krav på at få dette momsbeløb hos den udenlandske kunde.

Ovenstående tre eksempler er blot opstillet for at vise de helt klare situationer, hvor leverandøren med sikkerhed selv kommer til at betale hele momsen af det allerede modtagne vederlag og derfor ikke har mulighed for at efteropkræve yderligere moms hos kunden.

Ovenstående tre situationer forholder SKATs udkast til styresignal sig slet ikke til.

Det er endvidere både væsentligt og relevant, at SKAT i styresignalet forholder sig til det forhold, at selv om det juridisk er muligt for leverandøren at kræve betaling af moms fra leverandørens kunde, så skal leverandøren dog ikke betale dette momsbeløb til SKAT, hvis leverandøren konkret ikke kan få betaling af denne moms hos kunden som følge af kundens likvidation, insolvens eller forsvinden osv.

Der er derfor behov for en nuancering og præcisering af styresignalet. Sagt med andre ord må SKAT forholde sig til, at det ikke kun er i relation til § 13 transaktioner, at SKAT ikke kan kræve større momsbeløb op hos leverandøren, end hvad der svarer til 20 % af den samlede modværdi, som leverandøren reelt modtager i betaling fra køberen, jf. den eksakte ordlyd af sidste del af EU-domstolens præmis 37.

SKATs opmærksomhed henledes endvidere på, at professor, ph.d. Dennis Ramsdahl Jensen fra Aarhus Universitet har skrevet en artikel omkring afklaring af det grundlæggende princip på efterfølgende opgørelse af afgiftsgrundlaget i henhold til momslovens § 27, stk. 1, som kommentar til EU-Domstolens dom i de forenede sager C-249/12 og C-250/12, jf. vedlagte kopi.

I denne artikel lægger forfatteren til grund, at EU-Domstolens afgørelse i de forenede sager finder anvendelse, når leverancen har været forudsat momsfri af sælgeren, uanset om momsfriheden baserer sig på momslovens §§ 8, 13 eller 34. Professor Dennis Ramsdahl Jensen fastslår således også, at EU-Domstolens afgørelse i de forenede sager ikke kun finder anvendelse på transaktioner omfattet af momslovens § 13, men også transaktioner omfatter af momslovens § 8 og/eller § 34.

2. Konkrete bemærkninger til enkelte afsnit i SKATs udkast til styresignal

På side 1 i udkastet til styresignalet findes følgende afsnit, som forekommer uklart formuleret:

”I overensstemmelse med EU-Domstolens dom ændres dansk praksis således, at der som udgangspunkt alene skal ske efteropkrævning af for lidt opkrævet moms med 25 pct. af vederlaget, men ikke indbefattet momsen svarende til 20 pct af prisen, jf. momslovens § 27, stk. 1, i tilfælde, hvor betalingspligten for momsen påhviler leverandøren, og hvor leverandøren er afskåret fra at få tilbagebetalt momsen fra køberen.”

Afsnit bør f.eks. omformuleres som følger:

”I overensstemmelse med EU-Domstolens dom ændres dansk praksis således, at der som udgangspunkt alene skal ske efteropkrævning af for lidt opkrævet moms med 20 pct. af det modtagne vederlag, jf. momslovens § 27, stk. 1, i tilfælde, hvor betalingspligten for momsen påhviler leverandøren, og hvor leverandøren er afskåret fra at få tilbagebetalt momsen fra køberen.”

---ooOoo---

Det sene svar beklages.

Med venlig hilsen



Helle Hübertz Krogsøe
vicedirektør
hhk@danskeadvokater.dk



Christian Bachmann
formand for Danmarks Skatteadvokater
chb@delacour.dk

Afklaring af det grundlæggende princip for efterfølgende opgørelse af afgiftsgrundlaget i henhold til Momslovens § 27, stk. 1 – en kort kommentar til EU-Domstolens dom i de forenede sager C-249/12, Corina-Hrisi Tulică og C-250/12, Călin Ion Plavoşin

I tilfælde, hvor en virksomhed fejlagtigt har undladt at opkræve og afregne moms af en momspligtig transaktion, og der derfor efterfølgende skal ske en berigtigelse af dette forhold, kan der opstå usikkerhed om, hvorledes afgiftsgrundlaget skal opgøres.

Af Professor, ph.d. Dennis Ramsdahl Jensen Aarhus Universitet

Hvis der eksempelvis er gennemført en momspligtig transaktion for et aftalt samlet vederlag på 100 kr., men parterne ikke desto mindre fejlagtigt har lagt til grund, at der ikke skal afregnes moms af transaktionen, skal der tages stilling til, hvorledes afgiftsgrundlaget skal opgøres ved sælgers efterfølgende afregning af den skyldige moms.

Såfremt sælgeren har mulighed for at opkræve yderligere 25 kr. fra køber og vælger at gøre dette med henvisning til, at han efterfølgende er blevet opmærksom på, at transaktionen er momspligtig, giver resultatet sig selv, da der i så fald naturligvis skal afregnes 25 kr. i moms overfor statskassen (momssats på 25 pct.). Problemet materialiserer sig altså udelukkende, når sælger ikke har mulighed for at opkræve yderligere betaling fra sin køber og dermed selv skal bære momsen. I sådanne tilfælde kan der principielt opstilles to forskellige løsningsmodeller til brug for opgørelsen af afgiftsgrundlaget:

I henhold til *løsningsmodel 1* behandles det aftalte vederlag som værende eksklusiv den skyldige moms, med den konsekvens at afgiftsgrundlaget opgøres til det fulde aftalte vederlag på 100 kr. med en deraf følgende forpligtigelse til at afregne 25 kr. i moms til SKAT. *Løsningsmodel 2* tilsiger derimod, at det aftalte vederlag behandles som om, at det er inklusiv moms med henvisning til, at der ikke efterfølgende kan afkræves et yderligere vederlag hos køber til dækning af den skyldige moms. I henhold til denne løsning opgøres afgiftsgrundlaget altså til 80 kr. med en deraf følgende forpligtigelse til alene at afregne 20 kr. i moms overfor statskassen.

I henhold til hidtidig fast praksis fra SKAT, skal det aftalte vederlag behandles som værende eksklusiv moms (*løsningsmodel 1*), når leverancen har været forudsat momsfri af sælgeren i medfør af ML §§ 8, 13 eller 34, men hvor det efterfølgende viser sig, at der burde have været opkrævet og afregnet moms af pågældende transaktion, jf. således TfS 2001. 136, TfS 2001. 253, TfS 2001. 881, samt Den Juridiske Vejledning 2014-1, afsnit D.A.8.1.1.12. Denne administrative praksis er i øvrigt blevet bekræftet af Vestre Landsret i TfS 2005, 367. Dommen blev dog anket til Højesteret, men til trods for at denne praksis har været kritiseret i litteraturen (se eksempelvis TfS 2005, 658, effektiv momsbelastning på 33 procent! af Dennis Ramsdahl Jensen), afviste Højesteret at forelægge spørgsmålet præjudicielt med henvisning til, at der ikke forelå tvivl om problemstillingen. Anken blev derfor hævet, jf. TfS 2007, 78.

I en præjudiciel forelæggelse i de forenede sager C-249/12, Corina-Hrisi Tulică og C-250/12, Călin Ion Plavoşin, som blev afgjort den 7. november 2013, har EU-Domstolen imidlertid haft lejlighed til at tage principiel stilling til emnet. Begge de forelagte sager omhandler spørgsmålet om opgørelsen af afgiftsgrundlaget i tilfælde, hvor aftalens parter fejlagtigt ikke har opkrævet og afregnet moms over for myndighederne af momspligtige transaktioner.

Corina-Hrisi Tulică og Călin Ion Plavoşin havde således indgået talrige salgsaftaler om fast ejendom, nemlig henholdsvis 134 aftaler i løbet af 2007-2008 og 15 aftaler i tidsrummet 2007-2009. I ingen af disse tilfælde var der angivet noget for så vidt angik moms. Efter at de nævnte transaktioner var blevet gennemført, fastslog skattemyndighederne imidlertid, at den af Corina-Hrisi Tulică og Călin Ion Plavoşin udøvede virksomhed havde karakter af en økonomisk virksomhed, og at der derfor burde have været opkrævet og afregnet moms af transaktionerne.

I relation til opgørelsen af afgiftsgrundlaget var myndighederne af den opfattelse, at momsen skulle beregnes ved at lægge momsbeløbet oven i den pris, der var aftalt mellem de kontraherende parter, hvilket i henhold til ovennævnte eksempel ville indebære anlæggelse af *løsningsmodel 1*, uanset at sælger ikke kunne opkræve yderligere vederlag hos køber.

Den rumænske regering gav på tilsvarende vis udtryk for den opfattelse, "at for at fastlægge den modværdi, som leverandøren har opnået, skal man, idet denne har en subjektiv værdi, henholde sig til parternes vilje og antage, at denne modværdi udgøres af det beløb, som leverandøren forventede at modtage, og som erhververen var rede til at betale. Dette beløb svarer i det foreliggende tilfælde til den pris, der er fastlagt i kontrakten uden fradrag af momsen." Denne opfattelse synes i øvrigt at svare til bevæggrundene for den hidtidige danske praksis.

Den rumænske regering tilføjede yderligere, "at hvis det skulle antages, at modværdien udgjordes af den leverede vares pris, fratrukket momsbeløbet, ville leverandøren have en fordel i forhold til sine konkurrenter, hvilket ville være i strid med princippet om momsens neutralitet og ville kunne favorisere uregelmæssigheder som dem, de pågældende leverandører i hovedsagen har været involveret i."

Corina-Hrisi Tulică og Călin Ion Plavoşin samt Europa-Kommissionen var af den modsatte opfattelse, idet de anførte, "at momsen i sagens natur er en afgift på forbruget, som skal bæres af den endelige forbruger, og som derfor ikke kan pålægges leverandøren. Momsen skal derfor være en del af prisen og ikke et element, som lægger sig til den."

EU-Domstolen præciserede herefter det relevante spørgsmål til at angå en undersøgelse af, om "den aftalte pris, henset til momsdirektivets artikel 73 og 78 – når prisen på en vare er blevet fastsat af parterne uden nogen angivelse af momsen, og leverandøren af den nævnte vare er den person, der er betalingspligtig for moms for den afgiftspligtige transaktion – skal anses for en pris, der allerede omfatter momsen, eller for en pris uden moms, som skal forhøjes med denne", jf. præmis 27.

I den henseende bemærkede EU-Domstolen indledningsvist, at det følger af momssystemdirektivets art. 1, stk. 2, og artikel 73, at det fælles momssystem består i, at der på varer og ydelser skal an-

vendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, og at afgiftsgrundlaget omfatter den samlede modværdi, som vareleverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de omhandlede transaktioner, jf. præmis 32.

I forlængelse heraf anførte Domstolen i præmis 33, at afgiftsgrundlaget ved levering af varer eller tjenesteydelser mod vederlag er "den modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget herfor. Denne modværdi udgør en subjektiv værdi, dvs. den, der faktisk modtages i det konkrete tilfælde, og ikke en værdi, der ansættes efter objektive kriterier".

EU-Domstolen bemærkede herefter, at reglerne for opgørelse af afgiftsgrundlaget skal anvendes i overensstemmelse med momssystemdirektivets grundlæggende princip, "som består i, at formålet med momsordningen alene er at beskatte den endelige forbruger", jf. præmis 34.

I herefter argumenterer EU-Domstolen for, at det er den ovenfor anførte *løsningssmodel 2* (*det oprindeligt aftalte vederlag anses for at være inkl. moms*), der bør anvendes ved opgørelsen af afgiftsgrundlaget, når parterne ved fastsættelsen af vederlaget fejlagtigt har forudsat, at der ikke skulle afregnes moms af transaktionen.

EU-domstolen anfører i den forbindelse, at såfremt national ret ikke giver sælgeren mulighed for efterfølgende at overvælte den moms, som senere kræves af skatteforvaltningen på køberen, "har medregningen af hele prisen – uden fradrag af momsen – som udgørende det grundlag, momsen finder anvendelse på, til følge, at momsen påhviler denne leverandør, og derfor støder imod princippet om, at momsen er en afgift på forbrug, som skal bæres af den endelige forbruger," jf. præmis 35. EU-Domstolen henviser i den forbindelse også til tidligere praksis fra Domstolen, som netop fastslår, at myndighederne ikke kan opkræve et højere beløb i moms, end det, som den afgiftspligtige har opkrævet, jf. præmis

36. Heraf følger, at det oprindelige vederlag derfor nødvendigvis må anses som indholdende moms. Ved anvendelse af *løsningssmodel 2* kan den faktisk afregnede moms således anses for at være blevet opkrævet hos køber som en integreret del af det oprindeligt aftalte vederlag.

EU-Domstolen anfører dog, at *løsningssmodel 1* skal bringes i anvendelse i det omfang, den afgiftspligtige leverandør har mulighed for at "tilføje et supplement til den aftalte pris, der svarer til den afgift, der finder anvendelse på transaktionen, og få tilbagebetalt dette fra erhververen af varen," jf. præmis 37.

På grundlag af ovenstående betragtninger konkluderer EU-Domstolen følgende i præmis 43: "På baggrund af de ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivet, navnlig dets art. 73 og 78, skal fortolkes således, at når prisen på en vare er blevet fastsat af parterne uden nogen angivelse af momsen, og leverandøren af den nævnte vare er den person, der er betalingspligtig for moms for den afgiftspligtige transaktion, skal den aftalte pris, i det tilfælde hvor leverandøren ikke har mulighed for at få tilbagebetalt den af skatteforvaltningen krævede moms af erhververen, anses for allerede at omfatte momsen."

I henhold til Den Juridiske Vejledning 2014-1 afsnit D.A.8.1.1.12 overvejer SKAT stadig, hvilken betydning de forenede sager C-249/12, Corina-Hrisi Tulică og C-250/12, Călin Ion Plavoşin skal have for dansk praksis. Det synes dog nærliggende at nå den konklusion, at det efter denne præjudicielle afgørelse nu endelig bør stå klart, at såvel hidtidig dansk administrativ praksis som domspraksis er i strid med direktivet på dette punkt. I den forbindelse skal det bemærkes, at EU-Domstolens afgørelser er konstaterende (har virkning *ex tunc*) og således principielt har virkning fra det tidspunkt, hvor den relevante bestemmelse trådte i kraft. Dette principielle udgangspunkt er dog afgrænset af de nationale forældelsesregler.