



# Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

E. TANCHEV

fremsat den 20. maj 2021<sup>1</sup>

**Forenede sager C-45/20 og C-46/20**

**E**

**mod**

**Finanzamt N (sag C-45/20)**

**og**

**Z**

**mod**

**Finanzamt G (sag C-46/20)**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift – fradrag af indgående afgift – Rådets direktiv 2006/112/EF, som ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU – artikel 167 og artikel 168, litra a) – etablering af et solenergianlæg – indretning af et arbejdsværelse i et parcelhus, som i øvrigt benyttes privat – fast ejendom – goder med blandet anvendelse – henførsel til en virksomheds formue – forenelighed med EU-retten af en af en medlemsstat fastsat frist for henførsel og en formodning om henførsel til den private formue, hvis der ikke foreligger beviser for det modsatte – fortabelse af retten til fradrag af indgående afgift«

1. Med de foreliggende anmodninger om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland, herefter »den forelæggende ret«) ønskes en præcisering af Domstolens praksis vedrørende henførsel af investeringsgoder<sup>2</sup> og mere specifikt fast ejendom<sup>3</sup>, der anvendes til såvel erhvervsmæssige som private formål (herefter »goder med blandet anvendelse«), til en afgiftspligtig persons private formue eller en afgiftspligtig persons virksomhed eller til en kombination heraf (herefter »henførselsbeslutningen«). Spørgsmålene vedrører nærmere bestemt følgerne af henførselsbeslutningen for retten til fradrag af indgående afgift i henhold til artikel 167 og artikel 168, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles

<sup>1</sup> Originalsprog: engelsk.

<sup>2</sup> Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret i lyset af national ret at efterprøve, om de her omhandlede varer er »investeringsgoder«. I henhold til momsdirektivets artikel 189, litra a), kan medlemsstaterne definere begrebet »investeringsgoder«. Domstolen har fastslået, at dette begreb omfatter varer, som anvendt i forbindelse med økonomisk virksomhed karakteriseres af en så vedvarende og en så høj værdi, at anskaffelsesomkostningerne normalt ikke bogføres som løbende udgifter, men afskrives over flere regnskabsår. Jf. f.eks. dom af 27.3.2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, præmis 23), hvori der henvises til dom af 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 35).

<sup>3</sup> Jf. endvidere punkt 35 nedenfor.

merværdiafgiftssystem<sup>4</sup>, som ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22. december 2009 om ændring af visse bestemmelser i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem<sup>5</sup> (herefter »momsdirektivet«).

2. Spørgsmålene vedrører foreneligheden med EU-retten – navnlig i lyset af Domstolens dom af 25. juli 2018, Gmina Ryjewo<sup>6</sup> – af det, der efter tysk ret i realiteten er en præklusionsfrist for meddelelsen til de tyske afgiftsmyndigheder af henførselsbeslutningen, hvis udløb i henhold til den forelæggende rets praksis er blevet fortolket således, at den medfører fortabelse af retten til fradrag af indgående afgift. Det samme synes at følge af formodningen i den forelæggende rets praksis om henførsel af goder med blandet anvendelse til en afgiftspligtig persons private formue, som finder anvendelse, hvis der ikke foreligger tilstrækkelige indikationer for det modsatte.

3. Jeg er nået til den konklusion, at under omstændigheder som de i hovedsagerne omhandlede er en fortolkning af en medlemsstats lovgivning i den forelæggende rets praksis, hvorefter en afgiftspligtig person fortaber retten til fradrag af indgående afgift, hvis en henførselsbeslutning med hensyn til goder med blandet anvendelse ikke meddeles inden for den i medlemsstatens lovgivning fastsatte frist, uforenelig med momsdirektivets artikel 167 og artikel 168, litra a), da den ikke er i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet, eftersom der i sagsakterne ikke er holdepunkter for eventuelle betænkeligheder med hensyn til afgiftssvig<sup>7</sup>. Den samme konklusion gør sig gældende med hensyn til den ovennævnte formodning om henførsel til den afgiftspligtige persons private formue, når det medfører fortabelse af fradragsretten.

## I. Retsforskrifter

### A. EU-retten

4. Momsdirektivets artikel 167 bestemmer:

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

5. Momsdirektivets artikel 168, litra a), bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

<sup>4</sup> EUT 2006, L 347, s. 1.

<sup>5</sup> EUT 2010, L 10, s. 14.

<sup>6</sup> C-140/17, EU:C:2018:595 (herefter »Gmina Ryjewo-dommen«).

<sup>7</sup> Dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 65-70). Jf. ligeledes f.eks. dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 39), hvori der henvises til dom af 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis). Jf. ligeledes nyere dom af 26.4.2018, Zabrus Siret, (C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 32-34 og 49-51), og af 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 37 og 38).

6. Momsdirektivets artikel 168a, stk. 1, bestemmer:

»1. Hvis der er tale om fast ejendom, der indgår i en afgiftspligtig persons erhvervsaktiver, og som anvendes til både den afgiftspligtige persons erhvervsformål og hans eget eller hans personales private brug, eller mere generelt til andre ikke-erhvervsmæssige formål, er der kun fradragsret for moms på udgifter i forbindelse med denne ejendom i overensstemmelse med principperne i artikel 167, 168, 169 og 173 for så vidt angår den del, der modsvarer ejendommens anvendelse til den afgiftspligtige persons erhvervsformål.

Uanset artikel 26 tages der hensyn til ændringer i omfanget af anvendelsen af fast ejendom, jf. første afsnit, i overensstemmelse med principperne i artikel 184-192 som anvendt i den pågældende medlemsstat.«

7. Momsdirektivets artikel 250, stk. 1, bestemmer:

»Enhver afgiftspligtig person skal indgive en momsangivelse, som indeholder alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den forfaldne afgift og de fradrag, der skal foretages, herunder, såfremt det er nødvendigt for fastsættelsen af beregningsgrundlaget, det samlede beløb for de transaktioner, der vedrører denne afgift og disse fradrag, samt beløbet for de transaktioner, der er fritaget for afgift.«

**B. Tysk ret**

8. § 15, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz (momsloven, herefter »UStG«) bestemmer:

»Den erhvervsdrivende kan fradrage følgende indgående afgift:

1. afgifter, der skyldes efter loven for varer og andre ydelser, der af en anden erhvervsdrivende er udført for hans virksomhed. [...]«

9. UStG's § 18, stk. 3, fastsætter:

»Den erhvervsdrivende skal for kalenderåret eller for en kortere afgiftsperiode i den foreskrevne form elektronisk indgive en afgiftsangivelse, hvori den erhvervsdrivende i overensstemmelse med § 16, stk. 1-4, og § 17 selv beregner den afgift, der skal betales, eller det overskydende beløb, der fremkommer i dennes favør (selvangivelse). I de i § 16, stk. 3 og 4, omhandlede tilfælde skal selvangivelsen indgives inden for en måned efter udløbet af den kortere afgiftsperiode. Finanzamt kan efter anmodning give afkald på elektronisk indgivelse for at undgå urimelige byrder. I dette tilfælde skal den erhvervsdrivende indgive en selvangivelse på den administrative formular og underskrive den manuelt.«

10. § 149, stk. 2, i Abgabenordnung (afgiftslov) i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for tvisten<sup>8</sup>, bestemmer:

»Medmindre andet er fastsat i afgiftsbestemmelserne, skal selvangivelsen, der vedrører et kalenderår eller et ved lov fastsat tidspunkt, indgives senest fem måneder derefter. [...]«

<sup>8</sup> Ifølge Forbundsrepublikken Tysklands skriftlige indlæg er den affattelse, der var gældende fra 1.11.2011, den relevante affattelse.

## II. Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og de præjudicielle spørgsmål

### A. Sag C-45/20, *E mod Finanzamt N* (herefter »E-sagen«)

11. Sagsøgeren i E-sagen driver et stilladsfirma. I 2014 udarbejdede han et projekt til opførelse af et enfamiliehus, der ifølge arkitekttegningerne af 29. juli 2014 omfattede et arbejdsværelse på 16,57 m<sup>2</sup> i stueetagen. Huset var i øvrigt forbeholdt private formål og skulle have et samlet areal på 149,75 m<sup>2</sup>. Fakturaerne for opførelse af huset, herunder arbejdsværelset, blev udfærdiget i perioden fra oktober 2014 til november 2014<sup>9</sup>.

12. E anmodede ikke om et forholdsmæssigt fradrag for den indgående afgift på arbejdsværelset i de foreløbige (månedlige) angivelser, som han i henhold til UStG's § 18, stk. 2, andet punktum, skulle indgive for årene 2014 og 2015, men anmodede herom for første gang i sin årlige selvangivelse for 2015 i henhold til UStG's § 18, stk. 3, første punktum<sup>10</sup>. Denne angivelse blev modtaget af Finanzamt (afgiftsmyndighed, herefter »Finanzamt«) den 28. september 2016.

13. Finanzamt fastsatte ved afgørelse af 5. april 2017 E's omsætningsafgift for 2015 uden at tillade fradraget på [X] EUR, som ifølge E svarede til den indgående afgift, der var relevant for det pågældende arbejdsværelse. Finanzamt afviste ved afgørelse af 17. januar 2018 den indgivne indsigelse som ugrundet. Den administrative klage, der blev indgivet i denne forbindelse, blev ligeledes forkastet. I dom af 19. marts 2018 anførte Sächsisches Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i delstaten Sachsen, Tyskland), at det fradrag for indgående afgift, der var anmodet om, ikke var muligt, da henførslen af godet til virksomhedsformuen ikke havde fundet sted rettidigt, dvs. senest den 31. maj 2015.

14. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at det ifølge den forelæggende rets praksis følger af princippet om øjeblikkeligt fradrag af indgående afgift, at henførselsbeslutningen skal træffes allerede i forbindelse med erhvervelsen eller fremstillingen af den pågældende vare<sup>11</sup>. Endvidere kan den afgiftspligtige person ifølge den forelæggende rets praksis af praktiske grunde meddele henførselsbeslutningen ved hjælp af indikatorer, der bekræfter denne. I henhold til UStG's § 18, stk. 3, skal dette imidlertid være senest og endegyldigt i en omsætningsafgiftsangivelse for det år, hvori erhvervelsen er foretaget<sup>12</sup>. Dette tidspunkt er i den forelæggende rets praksis fastsat til udløbet af den generelle lovbestemte frist for indgivelse af den endelige afgiftsangivelse i henhold til Abgabenordnungs § 149, stk. 2. Dette tidspunkt var i hovedsagen den 31. maj i det følgende år, dvs. 2015<sup>13</sup>. Endvidere medfører forlængelsen af fristen for indgivelse af den endelige afgiftsangivelse ifølge den forelæggende rets praksis ikke, at fristen for meddelelsen af de oplysninger, der bekræfter henførselsbeslutningen, ligeledes forlænges<sup>14</sup>.

<sup>9</sup> Ifølge Finanzamt N's skriftlige indlæg.

<sup>10</sup> Ifølge Finanzamt N's skriftlige indlæg.

<sup>11</sup> BFH-domme i BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, præmis 23; i BFH/NV 2012, 808, præmis 18; i BFH/NV 2012, 1828, præmis 28 ff.; i BFH/NV 2013, 266, præmis 38.

<sup>12</sup> BFH-domme i BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, præmis 24 ff., 34; i BFHE 234, 531, BStBl II 2014, 81, præmis 24 ff.; i BFH/NV 2013, 266, præmis 40 f.; BFH-kendelse i BFH/NV 2017, 922, præmis 5, og den i disse afgørelser nævnte retspraksis.

<sup>13</sup> BFH-domme i BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, præmis 33 ff.; i BFH/NV 2013, 266, præmis 40 f.; i BFH/NV 2014, 1097, præmis 14; BFH-afgørelse i BFH/NV 2014, 914, præmis 6; i BFH/NV 2017, 922, præmis 5. Ifølge forelæggelsesafgørelsen er det nu den 31.7. i det efterfølgende år.

<sup>14</sup> BFH-domme i BFHE 234, 531, BStBl II 2014, 81, præmis 36 f.; i BFH/NV 2012, 808, præmis 18.

15. Ved revisionsanken har E gjort gældende, at det ikke var nødvendigt, at han meddelte Finanzamt de supplerende oplysninger om sin henførselsbeslutning via omsætningsafgiftsangivelsen, da arkitekttegningerne og den faktiske anvendelse af arbejdsværelset udelukkende til erhvervsformål udgjorde tilstrækkelige holdepunkter for dets henførsel til virksomhedsformuen.

***B. Sag C-46/20, Z mod Finanzamt G (herefter »Z-sagen«)***

16. Z-sagen vedrører fradrag som indgående afgift af den moms, der blev betalt i forbindelse med installation af et solenergianlæg i 2014. Sagsøgeren Z brugte selv en del af den strøm, der produceredes med anlægget, og leverede resten til et energiforsyningselskabs elnet. Kontrakten vedrørende levering af energi til elnettet blev indgået i det pågældende regnskabsår og fastsatte et vederlag med tillæg af omsætningsafgift.

17. Den 29. februar 2016 indgav Z en omsætningsafgiftsangivelse for det omtvistede regnskabsår og angav indgående afgift for et beløb på [X] EUR. Den indgående afgift vedrørte i det væsentlige den afgift, der fremgik af fakturaen af 11. september 2014 for levering og installation af solenergianlægget. Z havde ikke indgivet nogen angivelse vedrørende dette anlæg. Sagsøgte, Finanzamt G, godkendte i første omgang omsætningsafgiftsangivelsen for det omtvistede år.

18. Efter en særlig momskontrol var Finanzamt af den opfattelse, at der ikke kunne gives fradrag for den indgående afgift på fakturaen af 11. september 2014. Ifølge Finanzamt havde Z ikke henført det pågældende gode til virksomhedsformuen rettidigt, dvs. inden den 31. maj 2015.

19. Finanzamt fastsatte derfor Z' omsætningsafgift for det omtvistede år ved afgørelse af 30. november 2016, senest ændret ved afgørelse af 27. marts 2017. En klage blev afvist ved afgørelse af 18. maj 2017 og ligeledes en appel. I dom af 12. september 2018 fastslog Finanzgericht Baden-Württemberg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i delstaten Baden-Württemberg, Tyskland), at Z, som havde frihed til at vælge, hvortil det omhandlede solenergianlæg skulle henføres, ikke rettidigt havde henført det til virksomhedsformuen. Dette fulgte af den for Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) bindende retspraksis (jf. punkt 14 ovenfor). Domstolens efterfølgende praksis har heller ikke ændret dette.

20. For Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager) gjorde Z gældende, at der – navnlig i lyset af Gmina Ryjewo-dommen – måtte sættes spørgsmålstegn ved den forelæggende rets praksis vedrørende meddelelsen inden for en kort frist af de oplysninger, der bekræfter henførslen af goder med blandet anvendelse.

21. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Finanzamt forsvarede klageafgørelsen og anførte, at sagsøgeren inden den erhvervmæssige udnyttelse af solenergianlægget ikke var erhvervsdrivende som omhandlet i lovgivningen om omsætningsafgifter, og i det tilfælde, som Domstolen traf afgørelse om i Gmina Ryjewo-dommen, var der ingen frihed til at vælge henførsel.

22. Under disse omstændigheder har den forelæggende ret besluttet at udsætte sagen i både sag C-45/20 og sag C-46/20 og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Er artikel 168, litra a), sammenholdt med artikel 167 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, til hinder for en national retspraksis, hvorefter retten til fradrag af indgående moms er udelukket i de tilfælde, hvor der er frihed til at vælge, hvortil en transaktion skal henføres, hvis der inden udløbet af den lovbestemte frist for indlevering af den årlige momsangivelse ikke er afgivet en beslutning om henførslen, som er tydelig for afgiftsmyndigheden?
- 2) Er artikel 168, litra a), i [direktiv 2006/112] til hinder for en national retspraksis, hvorefter det er underforstået, at der sker henførsel til det private område, eller hvor der består en sådan formodning, hvis der ikke foreligger tilstrækkelige indikationer for en henførsel til erhvervsdelen?»

23. Domstolen har stillet Forbundsrepublikken Tyskland og Kommissionen skriftlige spørgsmål. Forbundsrepublikken Tyskland svarede den 14. december 2020 og Kommissionen den 16. december 2020.

24. Finanzamt N (med hensyn til E-sagen), Forbundsrepublikken Tyskland og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg vedrørende de præjudicielle spørgsmål. Der er ikke afholdt retsmøde.

### III. Indledende bemærkninger

25. Jeg foreslår at behandle de spørgsmål, der er rejst i forelæggelsesafgåelsen, i følgende rækkefølge.

26. Det første spørgsmål, der skal behandles, må nødvendigvis være, om både E og Z havde ret til at fradrage den indgående afgift på tidspunktet for erhvervelsen af de omhandlede goder med blandet anvendelse, dvs. et hus i E-sagen og et solenergianlæg i Z-sagen. Denne vurdering er direkte forbundet med henførselsbeslutningen, da spørgsmålet om, hvorvidt den indgående afgift kan fradrages – som anført i Forbundsrepublikken Tysklands skriftlige indlæg – afhænger af, hvordan den pågældende har henført de omhandlede goder med blandet anvendelse<sup>15</sup>.

27. For det andet er – som det endvidere er anført i Forbundsrepublikken Tysklands skriftlige indlæg – af lige så central betydning for afgørelsen af tvisten i hovedsagerne spørgsmålet, om en tydelig henførselsbeslutning med hensyn til goderne med blandet anvendelse udgør en materiel eller formel betingelse i EU-momsretten. Dette skyldes, at en afgiftspligtig persons manglende overholdelse af en formel betingelse – til forskel fra materielle betingelser – ikke nødvendigvis fratager den pågældende retten til at fradrage indgående afgift<sup>16</sup>. Som det vil fremgå nedenfor, er jeg nået til den konklusion, at den omstændighed, at der foreligger en tydelig henførselsbeslutning, er en materiel betingelse for retten til fradrag af indgående moms på goder med blandet anvendelse, som imidlertid kan fastlægges på grundlag af forhold, der objektivt bekræfter, at henførselsbeslutningen foreligger. Hidtil har retspraksis ikke krævet af afgiftspligtige, at de indgiver en specifik og særlig erklæring til medlemsstatens afgiftsmyndigheder vedrørende

<sup>15</sup> F.eks. dom af 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 38 og 39 og den deri nævnte retspraksis).

<sup>16</sup> F.eks. dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 30-33 og den deri nævnte retspraksis). Jf. ligeledes f.eks. dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 60-63), og af 15.11.2017, Geissel og Butin (C-374/16 og C-375/16, EU:C:2017:867, præmis 40).

henførselsbeslutningen. I dette afsnit vil jeg ligeledes behandle omfanget af medlemsstatens skønsebøjelse ved fastsættelsen af frister for meddelelsen af en tydelig henførsel til de nationale afgiftsmyndigheder.

28. For det tredje vil jeg efter at have undersøgt disse spørgsmål afslutningsvis besvare de præjudicielle spørgsmål.

29. Hvad angår relevansen af Gmina Ryjewo-dommen er det vigtigt at holde sig for øje, at den ikke vedrørte konsekvenserne af, at investeringsgoder med blandet anvendelse i) henføres fuldt ud til virksomhedsformuen, ii) bevares fuldt ud i den private formue og således holdes helt ude fra merværdiafgiftssystemet eller iii) kun indgår i en virksomhed i det forhold, hvori de faktisk anvendes erhvervsmæssigt<sup>17</sup>.

30. Gmina Ryjewo-dommen vedrørte derimod konsekvenserne af, at en fast ejendom af en kommune i første omgang blev anvendt til ikke-afgiftspligtige transaktioner, men senere til afgiftspligtige transaktioner, og virkningerne heraf for fradraget af den indgående afgift ved opførelsen af denne faste ejendom. Jeg er derfor enig i det, som Finanzamt N har fremført i sit skriftlige indlæg, hvorefter det – i modsætning til den opfattelse, der måtte være givet udtryk for i retslitteraturen – ikke kan udledes af Gmina Ryjewo-dommen, at det ikke længere er nødvendigt at træffe en henførselsbeslutning med hensyn til goder med blandet anvendelse med henblik på at fastslå, om den afgiftspligtige person handler i denne egenskab.

31. Både Forbundsrepublikken Tyskland og Finanzamt N har i deres skriftlige indlæg gjort gældende, at Gmina Ryjewo-dommen har en minimal virkning for udfaldet af hovedsagerne, bl.a. på grund af forskellene mellem det, som Gmina Ryjewo-sagen drejede sig om, og det, som hovedsagerne drejer sig om. Det er tilstrækkeligt at konstatere, at der i dette forslag til afgørelse vil blive henvist til Gmina Ryjewo-dommen, for så vidt som det er relevant for løsningen af det her omhandlede retsproblem.

#### **IV. Bedømmelse**

##### ***A. Spørgsmålet, om der består en fradragsret***

32. Momsdirektivets artikel 167 er udgangspunktet i retspraksis. I henhold til artikel 167 indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. Den egenskab, i hvilken en privat handler på dette tidspunkt, er afgørende for, om der består en fradragsret<sup>18</sup>.

33. I henhold til momsdirektivets artikel 168, litra a), skal de varer eller ydelser, der påberåbes til støtte for denne ret, anvendes i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med den pågældendes egne afgiftspligtige transaktioner, og disse varer eller ydelser skal leveres af en

<sup>17</sup> Dom af 23.4.2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis). Jf. ligeledes f.eks. dom af 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 53), og af 9.7.2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, præmis 20).

<sup>18</sup> Generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:273, punkt 28), hvori der henvises til dom af 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 8 og 9), af 28.2.2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, præmis 35), og af 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 38).

anden afgiftspligtig person i et forudgående led<sup>19</sup>. Eftersom både det omhandlede arbejdsværelse og solenergianlægget synes at være blevet anvendt til erhvervsmæssige formål, vil denne betingelse være opfyldt, hvis de blev leveret af en anden afgiftspligtig person i et forudgående led<sup>20</sup>.

34. I henhold til Domstolens faste praksis består der ikke ret til fradrag af indgående afgift på goder, der udelukkende er henført til en privat formue<sup>21</sup>. Der består en delvis ret til fradrag, såfremt goder med blandet anvendelse delvist er henført til en virksomhedsformue. Den del, der ikke anvendes til at foretage erhvervsmæssige afgiftspligtige ydelser eller leveringer, henhører ikke under merværdiafgiftssystemets anvendelsesområde og kan ikke tages i betragtning ved anvendelsen af artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112<sup>22</sup>. Såfremt goder med blandet anvendelse fuldt ud henføres til virksomhedsformuen, kan hele den indgående afgift imidlertid fradrages<sup>23</sup>. Såfremt en afgiftspligtig person vælger at behandle investeringsgoder, der anvendes til både erhvervsmæssig og privat brug, som goder, der er bestemt for virksomheden, kan den indgående moms, der skal erlægges ved erhvervelsen af disse goder, i princippet fradrages fuldt ud og øjeblikkeligt<sup>24</sup>.

35. En vigtig ændring af momsdirektivet, der blev indført ved direktiv 2009/162, dvs. artikel 168a, er imidlertid relevant for hovedsagerne. Som det fremgår af punkt 6 ovenfor, er der kun fradragsret for moms på udgifter i forbindelse med fast ejendom for så vidt angår den del, der modsvarer ejendommens anvendelse til den afgiftspligtige persons erhvervsformål. Selv om det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve dette, synes både arbejdsværelset i huset i E-sagen og solenergianlægget i Z-sagen at være fast ejendom<sup>25</sup>.

36. Sagsøgerne i hovedsagerne har under alle omstændigheder anmodet om et delvist fradrag af den indgående afgift, i betragtning af den delvise henførsel af goder med blandet anvendelse til virksomheden. I E-sagen er der anmodet om et delvist fradrag, da det kun vedrører arbejdsværelset i huset. I Z-sagen er der anmodet om et delvist fradrag, da det fradrag, der er anmodet om i forbindelse med solenergianlægget, er forholdsmæssigt og knyttet til det omfang, hvori det anvendes erhvervsmæssigt<sup>26</sup>.

37. Det er fast retspraksis, at en person, der afholder investeringsomkostninger i den hensigt at udøve økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, hvilket bestyrkes af objektive forhold, skal betragtes som en afgiftspligtig person<sup>27</sup>. Det bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 168 kan momsen fradrages, i det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med en afgiftspligtig persons afgiftspligtige transaktioner. Når personen handler som afgiftspligtig person, har den pågældende således i

<sup>19</sup> F.eks. dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 40), hvori der henvises til dom af 22.10.2015, PPUH Stehcomp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 28).

<sup>20</sup> Dette aspekt behandles ikke direkte i sagsakterne. Det er imidlertid ubestridt, at både E og Z har betalt indgående afgift af de omhandlede goder.

<sup>21</sup> F.eks. dom af 8.3.2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, præmis 27). Jf. i forbindelse med grunde dom af 9.7.2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, præmis 21).

<sup>22</sup> Dom af 4.10.1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, præmis 28).

<sup>23</sup> Dom af 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

<sup>24</sup> F.eks. dom af 18.7.2013, Medicom og Maison Patrice Alard (C-210/11 og C-211/11, EU:C:2013:479, præmis 24).

<sup>25</sup> Artikel 13b i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15.3.2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (omarbejdning) (EUT 2011, L 77, s. 1), som ændret ved Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013 af 7.10.2013 om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for ydelser (EUT 2013, L 284, s. 1). Jf. endvidere f.eks. dom af 15.11.2012, Leichenich (C-532/11, EU:C:2012:720).

<sup>26</sup> Jf. vedrørende betydningen af opdeling i forbindelse med goder med blandet anvendelse dom af 8.5.2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390).

<sup>27</sup> Dom af 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, præmis 20).

henhold til artikel 167 ff. i dette direktiv ret til straks at fratrække den moms, der skyldes eller er erlagt i forbindelse med de investeringsomkostninger, der er afholdt til brug for de transaktioner, som den pågældende har til hensigt at gennemføre, og som giver ret til fradrag. Denne fradragsret indtræder i henhold til momsdirektivets artikel 63 og 167 samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder<sup>28</sup>.

38. Jeg er dog af den opfattelse, at den afgiftspligtige person i to vigtige sammenhænge, som er relevante i hovedsagerne, i henhold til fast retspraksis egentlig ikke er *forpligtet* til at fradrage den indgående afgift, så snart retten dertil opstår. For det første har Finanzamt N og Forbundsrepublikken Tyskland ganske vist med rette anført, at Domstolen har fastslået, at retten til fradrag af indgående afgift umiddelbart omfatter hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled<sup>29</sup>, men dette indebærer ikke, at EU-retten under alle omstændigheder gør det muligt for medlemsstaterne faktisk at ophæve fradragsretten i tilfælde af, at den i medlemsstatens lovgivning fastsatte frist for at indgive en anmodning om fradrag til afgiftsmyndighederne ikke overholdes, navnlig når der ikke foreligger bevis for svig<sup>30</sup>. Dette vil blive behandlet nærmere i punkt 50-60 nedenfor.

39. For det andet er – som anført i Kommissionens skriftlige indlæg – indgivelsen til afgiftsmyndighederne af en specifik anmodning om fradrag af indgående afgift ikke ubetinget nødvendig for at godtgøre, at der forelå en henførselsbeslutning på tidspunktet for erhvervelsen af de omhandlede goder med blandet anvendelse.

40. Spørgsmålet om, hvorvidt en afgiftspligtig har handlet i egenskab heraf til brug for sin økonomiske virksomhed (jf. momsdirektivets artikel 9, stk. 1), er et faktisk spørgsmål, som skal bedømmes under hensyntagen til de samlede oplysninger i sagen, herunder karakteren af den omhandlede vare og den periode, der er forløbet mellem erhvervelsen af varen, og anvendelsen heraf til formål for den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed. Det tilkommer den forelæggende ret at foretage denne bedømmelse<sup>31</sup>.

41. Som noget vigtigt fastslog Domstolen følgende i Gmina Ryjewo-dommen: »Selv om en utvetydig og udtrykkelig erklæring ved erhvervelsen af et gode om at ville anvende godet erhvervsmæssigt kan være tilstrækkeligt til at konkludere, at den afgiftspligtige person har handlet som sådan ved erhvervelsen af godet, udelukker fraværet af en sådan erklæring [...] ikke, at en sådan hensigt kan være underforstået«<sup>32</sup>. Som nævnt ovenfor fortolkede Domstolen således begrebet »økonomisk virksomhed« i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, i forbindelse med Gmina Ryjewo-sagen, hvor der blev anmodet om ret til fradrag med hensyn til en ændring af det formål, hvortil et investeringsgode blev anvendt, fra et ikke-økonomisk til et økonomisk formål<sup>33</sup>. Eftersom nægtelse af retten til fradrag er en undtagelse til anvendelsen af det grundlæggende princip, som nævnte ret udgør<sup>34</sup>, må det princip, der er opstillet i Gmina Ryjewo-dommen,

<sup>28</sup> Ibidem, hvori der henvises til dom af 29.11.2012, Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759, præmis 27), og af 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

<sup>29</sup> F.eks. dom af 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 44).

<sup>30</sup> Dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 65-70). Jf. endvidere f.eks. dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 39), hvori der henvises til dom af 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis). Jf. ligeledes nyere dom af 26.4.2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 32-34 og 49-51), og af 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 37 og 38).

<sup>31</sup> Dom af 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, præmis 21), hvori der henvises til dom af 22.3.2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 40 og 41). Jf. ligeledes f.eks. dom af 8.3.2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, præmis 29).

<sup>32</sup> Dom af 25.7.2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, præmis 47).

<sup>33</sup> Punkt 30 ovenfor.

<sup>34</sup> Jf. i denne forbindelse punkt 58 nedenfor.

ligeledes gælde for godtgørelsen af, at der forelå en henførselsbeslutning. Jeg er enig med Kommissionen i, at denne fortolkning er den eneste, der er i overensstemmelse med det i retspraksis udviklede vide begreb erhvervelse som »afgiftspligtig person«<sup>35</sup>.

42. Det, der derfor skal afgøres, er, om E og Z har erhvervet eller fremstillet de omhandlede investeringsgoder i den hensigt at udøve økonomisk virksomhed, hvilket bestyrkes af objektive forhold, og dermed har handlet som afgiftspligtig person i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 9, stk. 1<sup>36</sup>. Er der en direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag?<sup>37</sup>

43. Selv om det tilkommer den forelæggende ret at foretage denne vurdering, er der ikke noget i sagsakterne, der tyder på, at der ikke foreligger den nødvendige tilknytning, hverken hvad angår etableringen af arbejdsværelset i E-sagen<sup>38</sup> eller solenergianlægget i Z-sagen, i betragtning af det objektive indhold af de omhandlede transaktioner<sup>39</sup>, der er beskrevet i forelæggelsesafgørelsen. Perioden mellem erhvervelsen af disse goder og anvendelsen heraf til de afgiftspligtige personers økonomiske virksomhed var relativ kort. Både det pågældende arbejdsværelse og solenergianlægget var – i kraft af deres art – egnede til sådanne formål<sup>40</sup>. Som det vigtigste – i forbindelse med hovedsagerne – er den omstændighed, at der ikke umiddelbart var indgivet en anmodning til afgiftsmyndighederne om fradrag af indgående afgift, ikke afgørende for, om der forelå en fradragsret på tidspunktet for erhvervelsen, selv om påberåbelsen af fradragsretten i henhold til den forelæggende rets praksis udgør et væsentligt indicium for godernes henførsel til virksomheden<sup>41</sup>.

44. Den omstændighed, at E ikke angav arbejdsværelset i de foreløbige afgiftsangivelser, er således ikke i sig selv en hindring for retten til fradrag af indgående afgift. Desuden findes der i Domstolens praksis ingen direkte støtte til et krav i tysk ret om, at en sagsøger i enten E's eller Z' situation ved erhvervelsen aktivt skal indgive en henførselsbeslutning, selv hvis der anmodes om fradrag af indgående afgift *efter* indgivelsen af momsangivelsen for den periode, hvor goderne er erhvervet. I lyset af Gmina Ryjewo-dommen skal der foreligge forhold, der objektivt bekræfter, at beslutningen om henførsel til virksomheden forelå, da en sådan beslutning er nødvendig for at fastslå, om momsen på goder med blandet anvendelse kan fradrages<sup>42</sup>. Anmodes der i momsangivelsen for erhvervelsesperioden om fradrag, kan dette godtgøre, at der foreligger en

<sup>35</sup> Gmina Ryjewo-dommen, præmis 54.

<sup>36</sup> Dom af 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, præmis 23),

<sup>37</sup> Ibidem, præmis 27, hvori der henvises til dom af 29.10.2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, præmis 57). Som Domstolen bemærkede i dom af 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 45 og 47 og den deri nævnte retspraksis), er »[k]riteriet vedrørende anvendelse af varen eller tjenesteydelsen i forbindelse med transaktioner, der er omfattet af virksomhedens økonomiske virksomhed, [...] forskellig alt efter, om der er tale om erhvervelsen af en tjenesteydelse eller et investeringsgode« (præmis 45). Retten til fradrag indtræder under alle omstændigheder, »når udgifterne til de omhandlede tjenesteydelser indgår i den pågældendes generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de varer og tjenesteydelser, som vedkommende leverer« (præmis 47). Jf. ligeledes vedrørende spørgsmålet om den nødvendige tilknytning dom af 8.5.2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

<sup>38</sup> E-sagen ligner den sag, som Domstolen behandlede i dom af 21.4.2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, jf. bl.a. præmis 52).

<sup>39</sup> Dom af 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, præmis 29), hvori der henvises til dom af 21.2.2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, præmis 22, 23 og 33).

<sup>40</sup> Med hensyn til etableringen af arbejdsværelset og erhvervelsen af solenergianlægget fremgår det ikke af sagsakterne, at E eller Z handlede som privatperson. Jf. f.eks. dom af 9.7.2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

<sup>41</sup> BFH-domme i BFHE 234, 531, BStB I 2014, 81, præmis 23, og i BFH/NV 2013, 266, præmis 37; BFH-kendelse af 20.9.2012 – VB 109/11, BFH/NV 2013, 98, præmis 3.

<sup>42</sup> Det skal imidlertid anføres, at medlemsstaternes bevisregler ikke må begrænse EU-rettens effektive virkning og skal være i overensstemmelse med de rettigheder, der er sikret i den nævnte ret, herunder særligt i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder. Jf. f.eks. dom af 4.6.2020, C.F. (Skatte- og afgiftskontrol) (C-430/19, EU:C:2020:429, præmis 45), hvori der henvises til dom af 16.10.2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, præmis 37).

henførselsbeslutning<sup>43</sup>, men dette er i henhold til Domstolens praksis ikke ubetinget påkrævet. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om planerne for den faktiske anvendelse af arbejdsværelset i E-sagen og fakturaen af 11. september 2014 for levering og installation af solenergianlægget i Z-sagen – sammenholdt med alle andre foreliggende relevante faktiske omstændigheder – udgjorde forhold, som var tilstrækkelige til objektivt at bekræfte, at der forelå en henførselsbeslutning.

45. Denne tilgang er ligeledes i overensstemmelse med grundlaget for momsbestemmelserne om berigtigelser og fradrag. Det bemærkes, at »perioderne med berigtigelse af fradragene i sig selv ingen indflydelse [har] på indtræden af retten til fradrag for moms [...], som [...] alene fastlægges ud fra, i hvilken egenskab den pågældende person handler på tidspunktet for erhvervelsen af den omhandlede vare«<sup>44</sup>. Formålet med systemet med berigtigelse af fradrag er at sikre nøjagtigheden af fradragene og derfor neutraliteten i den afgiftsmæssige belastning<sup>45</sup>. Det fremgår således af Domstolens faste praksis, at vilkårene for at udøve fradragsretten kun er krav eller betingelser af formel art<sup>46</sup>.

46. Endelig er der – som nævnt i punkt 21 ovenfor – udtrykt tvivl om, hvorvidt Z handlede som erhvervsdrivende på tidspunktet for erhvervelsen af solenergianlægget, idet der blev rejst tvivl om Z' ret til fradrag i lyset af Gmina Ryjewo-dommen. Solenergianlægget blev imidlertid i det mindste delvist anvendt i et efterfølgende led i forbindelse med Z' egne afgiftspligtige transaktioner, investeringen blev foretaget i forbindelse med udøvelsen af en økonomisk virksomhed, og fradraget blev foretaget i forbindelse med transaktioner, som Z havde til hensigt at gennemføre (punkt 37 ovenfor). Endvidere indeholder Gmina Ryjewo-dommen ingen holdepunkter for en begrænsning af Z' mulighed for at kunne betragtes som »afgiftspligtig person«, men støtter derimod en bred fortolkning af begrebet »afgiftspligtig person«<sup>47</sup>.

47. Afslutningsvis synes E – selv om det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve dette i lyset af de ovenfor behandlede retsprincipper – at have haft ret til delvist fradrag af den indgående afgift ved erhvervelsen af det pågældende arbejdsværelse, og det samme synes Z at have haft ved erhvervelsen af solenergianlægget.

## ***B. Tydelig henførselsbeslutning som en materiel eller formel betingelse og fristen for meddelelsen heraf til afgiftsmyndigheder***

### ***1. Tydelig henførselsbeslutning***

48. Ifølge Domstolens faste praksis skal medlemsstaternes afgiftsmyndigheder være i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at de materielle betingelser, der giver ret til fradrag for indgående afgift i en given sag, er opfyldt, på trods af en manglende opfyldelse af de formelle betingelser<sup>48</sup>. Som anført ovenfor er henførselsbeslutningen afgørende for at fastslå retten til

<sup>43</sup> Som anført i Forbundsrepublikken Tysklands skriftlige indlæg fastslog Domstolen dette i dom af 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 26).

<sup>44</sup> Dom af 22.10.2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, præmis 36), hvori der henvises til dom af 11.7.1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 8 og 20).

<sup>45</sup> F.eks. dom af 30.3.2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, præmis 26).

<sup>46</sup> F.eks. dom af 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 40).

<sup>47</sup> Dom af 25.7.2018 (C-140/17, EU:C:2018:595, præmis 54 og 55).

<sup>48</sup> Dom af 7.3.2018, Dobro (C-159/17, EU:C:2018:161, præmis 38).

fradrag. Det er ikke blot et formelt krav med henblik på kontrol<sup>49</sup>. Det er heller ikke en forpligtelse vedrørende regnskab og angivelse<sup>50</sup>. Den omstændighed, at der ikke foreligger en tydelig henførselsbeslutning, gør det derimod umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt<sup>51</sup>, da selve henførselsbeslutningen er afgørende for, om og i hvilket omfang fradrag af indgående afgift på goder med blandet anvendelse er mulig.

49. Som Finanzamt N har anført til sit skriftlige indlæg, er den omstændighed, at der foreligger en tydelig henførselsbeslutning, derfor en materiel betingelse, men det skal fremhæves, at fradraget af den indgående afgift i den momsangivelsesperiode, der er relevant for den pågældende erhvervelse, kun er én, om end en potentielt afgørende oplysning, der bekræfter, at henførselsbeslutningen foreligger<sup>52</sup>. På samme måde udelukker den omstændighed, at der ikke foreligger en sådan angivelse, ikke fuldstændig, at der foreligger en henførselsbeslutning.

## **2. Fristen for meddelelse af en henførselsbeslutning**

50. Skatte- og afgiftsmyndighederne skal være i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at de materielle betingelser for ret til fradrag for indgående moms er opfyldt, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve<sup>53</sup>. Når afgiftsmyndighederne er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at den afgiftspligtige person som aftager af den omhandlede tjenesteydelse er momsbetalingspligtig, kan de følgelig ikke med hensyn til denne afgiftspligtige persons ret til at fradrage denne afgift stille supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af denne ret bortfalder<sup>54</sup>.

51. Spørgsmålet er derfor, om fastsættelsen af den omhandlede frist, den deraf følgende fortabelse af fradragsretten som følge af den forelæggende rets praksis og en formodning i den forelæggende rets praksis om henførsel til det private område, hvis der ikke foreligger indikationer for en henførsel til erhvervsdelen, er supplerende betingelser, der har en sådan virkning.

52. I henhold til momsdirektivets artikel 167 og 179 udøves fradragsretten i princippet i løbet af samme periode, hvori denne ret er opstået, nemlig samtidig med, at afgiften forfalder<sup>55</sup>. I henhold til momsdirektivets artikel 180 og 182 kan en afgiftspligtig person med forbehold for iagttagelsen af visse betingelser og fremgangsmåder, der er fastsat i national ret, imidlertid have adgang til fradrag efter denne periode<sup>56</sup>.

53. Det følger allerede af retspraksis, at medlemsstaternes fastsættelse af frister for fradrag af indgående moms er tilladt i henhold til EU-retten for at sikre retssikkerheden, med forbehold af kravene om effektivitet og ækvivalens<sup>57</sup>. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om

<sup>49</sup> Jf. dom af 7.3.2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, præmis 32).

<sup>50</sup> Ibidem, præmis 34.

<sup>51</sup> Ibidem, præmis 35, hvori der henvises til dom af 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 46).

<sup>52</sup> Punkt 44 ovenfor.

<sup>53</sup> Dom af 12.9.2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, præmis 43).

<sup>54</sup> Dom af 7.8.2018, TGE Gas Engineering (C-16/17, EU:C:2018:647, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis). Jf. tilsvarende f.eks. dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

<sup>55</sup> Dom af 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 31).

<sup>56</sup> Ibidem, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis. I dom af 27.3.2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, præmis 32), fastslog Domstolen, at »[momsdirektivets] artikel 187 beskriver visse regler for regulering af momsfradrag for så vidt angår investeringsgoder. Det fremgår bl.a. af nævnte direktivs artikel 187, stk. 1, at for så vidt angår sådanne goder foretages reguleringen af fradraget over en periode på fem år, idet denne periode kan forlænges op til tyve år for investeringsgoder i form af fast ejendom«.

<sup>57</sup> Ibidem, præmis 33-38 og den deri nævnte retspraksis. Jf. ligeledes f.eks. dom af 26.4.2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 38), og af 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 32).

det er i overensstemmelse med effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet, at henførselsbeslutningen skulle meddeles senest den 31. maj 2015, hvor fristen for indgivelse af den årlige momsangivelse for 2014 udløb, hvilket faktisk udgør en frist for udøvelsen af retten til fradrag af indgående afgift.

54. Ifølge Domstolens praksis skal der med hensyn til effektivitetsprincippet tages hensyn til præklusionsfristens samlede længde, og medlemsstaternes retsinstanser skal efterprøve, om denne frist gør retten til at fradrage indgående afgift umulig i praksis eller uforholdsmæssigt vanskelig<sup>58</sup>.

55. Uden den i medlemsstatens lovgivning fastsatte fuldstændige fortabelse af retten til fradrag af indgående afgift som følge af manglende meddelelse til afgiftsmyndighederne senest den 31. maj 2015 af de forhold, der objektivt bekræfter, at henførselsbeslutningen foreligger, synes den omhandlede frist ikke at give anledning til betænkeligheder ud fra et EU-retligt perspektiv<sup>59</sup>.

56. Det fremgår imidlertid ligeledes af retspraksis, at den omstændighed, at den afgiftspligtige persons tilsidesættelse af forpligtelserne vedrørende regnskab og angivelse sanktioneres med nægtelse af adgangen til fradrag, går videre end nødvendigt for at opnå målet om at sikre en korrekt anvendelse af disse forpligtelser, eftersom EU-retten ikke forhindrer medlemsstaterne i efter omstændighederne at pålægge en bøde eller en økonomisk sanktion, der er afpasset efter tilsidesættelsens grovhed<sup>60</sup>, som forholdsmæssige alternativer til fradragsrettens bortfald.

57. Kort sagt må medlemsstatens handling ikke gøre et for vidtgående indgreb i princippet om momsens neutralitet<sup>61</sup>. I det tilfælde, hvor der ikke foreligger afgiftssvig, og det offentlige ikke har lidt tab, har Domstolen nærmere bestemt fastslået, at i betragtning af den fremtrædende rolle, som fradragsretten spiller i merværdiafgiftssystemet, forekommer fortabelsen af fradragsretten, når afgiften er betalt for sent, at være uforholdsmæssig<sup>62</sup>. For sen betaling kan ikke i sig selv sidestilles med svig<sup>63</sup>. En passende reaktion er under sådanne omstændigheder en administrativ bøde<sup>64</sup> eller betaling af morarenter<sup>65</sup>.

58. Domstolen har ligeledes fastslået, at eftersom nægtelse af retten til fradrag er en undtagelse til anvendelsen af det grundlæggende princip, som nævnte ret udgør, påhviler det de kompetente skattemyndigheder i tilstrækkelig grad at godtgøre, at de objektive forhold, der udgør svig eller

<sup>58</sup> Dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 52 og 58), og af 26.4.2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 38 og 41). Jf. ligeledes f.eks. dom af 2.7.2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, præmis 32).

<sup>59</sup> Med forbehold af princippet om, at medlemsstaternes frister ikke kan »anvendes på en sådan måde, at de systematisk anfægter retten til fradrag af moms«. Jf. dom af 21.3.2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 48).

<sup>60</sup> Dom af 12.9.2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, præmis 37), hvori der henvises til dom af 9.7.2015, Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 63), og af 7.3.2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, præmis 34). Jf. ligeledes f.eks. dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 47 og 48).

<sup>61</sup> Dom af 8.5.2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 33).

<sup>62</sup> Dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 65-70). Jf. ligeledes dom af 26.4.2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 51). Jf. endvidere dom af 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 43).

<sup>63</sup> Dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 74). Jf. ligeledes dom af 19.10.2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, præmis 56), hvori Domstolen fastslog, at selv om »den manglende indgivelse af lovpligtig selvangivelse kan anses for at være et indicium for svig, er det ikke et uigendriveligt bevis for, at der foreligger momssvig«.

<sup>64</sup> Dom af 26.4.2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 49).

<sup>65</sup> Dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 75).

misbrug, foreligger. Det tilkommer herefter den nationale ret at efterprøve, om de pågældende skattemyndigheder har godtgjort, at der foreligger sådanne objektive forhold<sup>66</sup>. Sådanne forhold fremgår ikke af sagsakterne.

59. Det ville forholde sig anderledes, hvis den manglende overholdelse af skæringsdatoen den 31. maj 2015 ville betyde, at den materielle betingelse om forhold, der objektivt bekræfter, at der foreligger en delvis henførsel til virksomheden, ikke kunne opfyldes<sup>67</sup>. Hvis meddelelsen af henførselsbeslutningen i form af tilstrækkelige oplysninger, der bekræftede dens objektive eksistens, blev modtaget af afgiftsmyndighederne den 28. september 2016 i E-sagen og den 29. februar 2016 i Z-sagen, kunne de materielle betingelser for momsfradrag imidlertid absolut være opfyldt<sup>68</sup>. Endvidere kunne forsinkelsesperioden i forbindelse med både E og Z ikke beskrives som administrativt uhåndterlig. Finanzamt modtog E's anmodning om fradrag af indgående afgift den 28. september 2016, dvs. 16 måneder efter skæringsdatoen den 31. maj 2015, og Z indgav en omsætningsafgiftsangivelse den 29. februar 2016, ni måneder efter skæringsdatoen den 31. maj 2015.

60. For fuldstændighedens skyld kan det tilføjes, at tvivl med hensyn til overholdelsen af proportionalitetsprincippet og en uforholdsmæssig indvirkning på neutralitetsprincippet ligeledes kunne opstå med hensyn til den forelæggende rets praksis, der er nævnt i punkt 14 ovenfor, hvorefter en forlængelse af fristen for indgivelse af årsregnskaber ikke forlænger fristen for meddelelsen af henførselsbeslutningen med hensyn til goder med blandet anvendelse. Spørgsmålet kunne også stilles med hensyn til ækvivalensprincippet.

## V. Besvarelse af de præjudicielle spørgsmål

61. Jeg er nået til den konklusion, at under omstændigheder som de i hovedsagerne omhandlede er en national retspraksis, hvorefter retten til fradrag af indgående moms er udelukket i de tilfælde, hvor der er frihed til at vælge, hvortil en transaktion skal henføres, hvis der inden udløbet af den lovbestemte frist for indlevering af den årlige momsangivelse ikke er afgivet en beslutning om henførslen, som er tydelig for afgiftsmyndigheden, uforenelig med momsdirektivets artikel 168, litra a), sammenholdt med samme direktivs artikel 167. Det samme må nødvendigvis gælde for en formodning om henførsel af goder med blandet anvendelse til den private formue, når sanktionen ligeledes er fortabelsen af retten til fradrag.

62. Ifølge Domstolens faste praksis udgør fradragsretten en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses. Fradragsordningen tilsigter, at den afgiftspligtige aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles merværdiafgiftssystem sikrer derfor, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv i princippet er momspligtig<sup>69</sup>.

<sup>66</sup> Dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 39), hvori der henvises til dom af 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 52).

<sup>67</sup> Det påhviler den afgiftspligtige person, som anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at denne opfylder de betingelser, der er fastsat for at opnå dette. Skattemyndighederne kan følgelig af den afgiftspligtige person selv kræve de beviser, som de finder nødvendige for at kunne afgøre, om det krævede fradrag skal indrømmes. Jf. dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

<sup>68</sup> Dette adskiller sig fra den situation, som jeg behandlede i mit forslag til afgørelse Vădan (C-664/16, EU:C:2018:346, jf. bl.a. punkt 80), hvor fremlæggelsen af fakturaer gjorde det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser var opfyldt.

<sup>69</sup> Dom af 26.4.2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 42 og 43 og den deri nævnte retspraksis). Jf. ligeledes f.eks. dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 37-39), af 26.4.2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 32-34), og af 21.11.2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, præmis 39 og 40).

63. I henhold til momsdirektivets artikel 273 kan medlemsstaterne vedtage foranstaltninger for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og undgå svig, men sådanne foranstaltninger skal være i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet og princippet om afgiftsneutralitet<sup>70</sup> og må ikke systematisk anfægte retten til fradrag af moms<sup>71</sup>.

64. I betragtning af, at der i forelæggelsesafgørelsen først og fremmest rejses det spørgsmål, om den forelæggendes rets praksis er forenelig med de relevante EU-retlige principper, bemærkes det afslutningsvis, at kravet om overensstemmende fortolkning omfatter forpligtelsen for de nationale domstole til i givet fald at ændre en fast retspraksis, såfremt denne er baseret på en fortolkning af national ret, som er uforenelig med formålene med EU-retten<sup>72</sup>.

## VI. Forslag til afgørelse

65. Jeg foreslår derfor, at de af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) forelagte præjudicielle spørgsmål besvares således:

- »1) Under omstændigheder som de i hovedsagerne omhandlede er en national retspraksis, hvorefter retten til fradrag af indgående moms er udelukket i de tilfælde, hvor der er frihed til at vælge, hvortil en transaktion skal henføres, hvis der inden udløbet af den lovbestemte frist for indlevering af den årlige momsangivelse ikke er afgivet en beslutning om henførslen, som er tydelig for afgiftsmyndigheden, uforenelig med artikel 168, litra a), sammenholdt med artikel 167, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22. december 2009.
- 2) Under omstændigheder som de i hovedsagerne foreliggende er en national retspraksis, hvorefter det er underforstået, at der sker henførsel til det private område, eller hvor der består en sådan formodning, hvis der ikke foreligger (tilstrækkelige) holdepunkter for en henførsel til erhvervsdelen, uforenelig med artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2009/162.«

<sup>70</sup> Dom af 21.11.2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

<sup>71</sup> Dom af 28.7.2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

<sup>72</sup> F.eks. dom af 4.3.2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, præmis 60 og den deri nævnte retspraksis).