

**Sag C-46/20****Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

29. januar 2020

**Forelæggende ret:**

Bundesfinanzhof (Tyskland)

**Afgørelse af:**

18. september 2019

**Sagsøger og revisionsappellant:**

Z

**Sagsøgt og revisionsindstævnt:**

Finanzamt G

**Hovedsagens genstand**

Det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112 – fradragsret – den afgiftspligtige persons ret til at henføre et gode med blandet anvendelse til sine private aktiver eller sin virksomhed – lovligheden af en præklusionsfrist for henførelse til virksomheden – lovligheden af en formodning om henførelse til de private aktiver i mangel af tilstrækkelige indikationer af det modsatte

**Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen**

Fortolkning af EU-retten, artikel 267 TEUF

**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 Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem til hinder for en national retspraksis, hvorefter det er underforstået, at der sker henførsel til det private område henholdsvis der består en sådan formodning, hvis der ikke foreligger tilstrækkelige indikationer for en henførsel til erhvervsdelen?

### **Anførte EU-retlige bestemmelser**

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22. december 2009, navnlig artikel 167, 168, 168a, 179, 250, 252 og 273

### **Anførte nationale bestemmelser**

Umsatzsteuergesetz (momsloven, herefter »UStG«), navnlig §§ 15 og 16

### **Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen**

- 1 Sagen vedrører fradrag af moms, som forfaldt i 2014 ved etablering af et solcelleanlæg, som indgående moms. Sagsøgeren brugte selv en del af den strøm, der produceredes med anlægget, mens en anden del blev leveret til et energiforsyningsselskabs elnet. Leveringskontrakten, som blev indgået i 2014, fastsatte et vederlag med tillæg af moms. Sagsøgeren gjorde første gang fradraget gældende i sin momsangivelse for 2014, som blev indgivet for sent; fradraget blev afvist af sagsøgte på grund af den ikke rettidige henførsel af solcelleanlægget til virksomhedens aktiver. Både den administrative klage og det anlagte søgsmål blev forkastet. Nu behandler Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, herefter »BFH«) sagen som revisionsappeldomstol.

### **Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen**

#### ***Indledende bemærkninger***

- 2 I henhold til UStG's § 15, stk. 1, nr. 1, første punktum, kan den erhvervsdrivende som indgående afgift fratække de afgifter, der ifølge loven påhviler ham for ydelser, som er blevet udført for hans virksomhed af en anden erhvervsdrivende. De fradragsberettigede beløb i henhold til UStG's § 15 skal fradrages i den afgiftsperiode, hvor de forfalder (UStG's § 16, stk. 2, første punktum).

- 3 Tilsvarende fastsætter artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112, at den afgiftspligtige person har ret til at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person, i det omfang varerne og ydelserne anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms. I medfør af artikel 167 i direktiv 2006/112 indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.
- 4 Ved erhvervelse af et investeringsgode, der anvendes blandet, dvs. til såvel erhvervsmæssige som private formål, har den afgiftspligtige person ifølge BFH's og Domstolens praksis (bl.a. dommene Lennartz af 11.7.1991, C-97/90, EU:C:1991:315, Eon Aset Menidjmont af 16.2.2012, C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 53 ff., og Trgovina Prizma af 09.7.2015, C-331/14, EU:C:2015:456, præmis 20) en valgtret med hensyn til henførslen. Han kan bevare godet fuldt ud i sin private formue, henføre det til sin virksomhedsformue, eller kun lade godet indgå i virksomheden i det omfang, det faktisk anvendes erhvervsmæssigt.

#### ***Bedømmelse af sagen i henhold til national retspraksis***

- 5 Ifølge national retspraksis kræver hel eller delvis henførsel af et gode til virksomheden, at den afgiftspligtige person rettidigt har truffet en beslutning om henførslen, og at denne er dokumenteret udadtil. Da de kriterier, som BFH har opstillet herfor – navnlig en henførsel, som er tydelig for afgiftsmyndigheden, og som er foretaget inden udløbet af fristen for at indgive den årlige momsangivelse – ikke er opfyldt i den foreliggende sag, kommer et fradrag af den indgående afgift ikke i betragtning.

#### ***Sagens indbringelse for Domstolen***

- 6 I betragtning af Domstolens dom af 25. juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595) er der opstået tvivl om, hvorvidt de kriterier for udøvelsen af retten til at vælge med hensyn til henførslen, som BFH hidtil har udviklet og anvendt, er forenelige med EU-retten.

#### ***Det første præjudicielle spørgsmål***

- 7 Med det første præjudicielle spørgsmål ønskes det oplyst, om en medlemsstat kan indføre en præklusionsfrist for henførslen til virksomhedens aktiver. Såfremt de kriterier, der blev formuleret i Gmina Ryjewo-dommen (EU:C:2018:595) kan overføres til den foreliggende sag, kan den årlige momsangivelse for 2014, den erhvervsmæssige benyttelse af solcelleanlægget eller indgåelsen af leveringskontrakten anses for tilstrækkelige indikationer af en henførsel til erhvervsdelen.
- 8 a) EU-retten lægger ganske vist udtrykkeligt til grund, at der skal ske en »henførsel« af investeringsgoder (jf. artikel 168a, stk. 1, i direktiv 2006/112). Den indeholder imidlertid ingen bestemmelser om arten af og tidspunktet for

dokumentationen af »henførselsbeslutningen« som omhandlet i BFH's retspraksis henholdsvis Domstolens begreb »erhvervelse af goder som afgiftspligtig« (jf. f.eks. Lennartz-dommen, EU:C:1991:315, præmis 14 og 19, samt Gmina Ryjewo-dommen, EU:C:2018:595, præmis 34).

- 9 b) Det grundlæggende princip om momsens neutralitet kræver, at der indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser. Det følger heraf, at afgiftsmyndigheden ikke må opstille yderligere betingelser, som kan medføre, at udøvelsen af fradragsretten bortfalder, såfremt den er i besiddelse af alle de oplysninger, der kræves for at kunne efterprøve, om de materielle betingelser vedrørende fradragsretten er opfyldt (Domstolens dom Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos af 15.9.2016, C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 37, 42; Vadan af 21.11.2018, C-664/16, EU:C:2018:933, præmis 41).
- 10 c) I henhold til artikel 167 og artikel 179, stk. 1, i direktiv 2006/112 kan medlemsstaterne imidlertid kræve af den afgiftspligtige person, at denne udøver sin ret til fradrag i løbet af den periode, hvor hans ret er opstået (Domstolens dom EMS-Bulgaria Transport af 12.7.2012, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 53). Og det følger af artikel 250, stk. 1, i direktiv 2006/112, at momsangivelsen skal indeholde alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af de fradrag, der skal foretages. Dette omfatter også dokumentation for den henførselsbeslutning, der er truffet i forbindelse med anskaffelsen eller fremstillingen af et gode, da denne er en betingelse for fradraget.
- 11 Bortset fra artikel 252 i direktiv 2006/112, som giver medlemsstaterne mulighed for at fastsætte frister for momsangivelsen, kan medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 273 generelt træffe foranstaltninger for at sikre en nøjagtig opkrævning af momsen og for at undgå svig. Særligt er medlemsstaterne i mangel af EU-retlige bestemmelser herom ved manglende opfyldelse af betingelserne i henhold til EU-lovgivningen beføjet til at træffe bestemmelser om de sanktioner, som de finder rimelige (jf. dom af 26.4.2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, præmis 59; af 8.5.2019, EN.SA, C-712/17, EU:C:2019:374, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis). Medlemsstaterne skal dog udøve deres beføjelser på dette område under iagttagelse af EU-retten og dennes grundsætninger, bl.a. proportionalitetsprincippet og princippet om momsens neutralitet (jf. dom af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 49; EN.SA., EU:C:2019:374, præmis 39).
- 12 d) Det taler til fordel for, at kravet om en hurtig henførselsbeslutning er foreneligt med EU-retten, at udøvelsen af retten til at vælge henførsel på tidspunktet for indkøbet af ydelsen udgør en materiel betingelse. Et gode anskaffes nemlig kun til brug for virksomheden, dvs. den erhvervsdrivende handler på tidspunktet for anskaffelsen af godet kun som afgiftspligtig person, hvis ydelsen på anskaffelsestidspunktet anskaffes til (påtænkt) anvendelse til en varig virksomhed mod vederlag (dommene Lennartz, EU:C:1991:315, præmis 15;

Eon Aset Menidjunt, EU:C:2012:97, præmis 57; Klub af 22.03.2012, C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 39).

- 13 Kravet om, at henførselsbeslutningen skal være dokumenteret udadtil, er begrundet i dens egenskab af internt forhold og betyder ikke, at henførselsbeslutningen er en formel betingelse for fradragsretten. I denne forbindelse fremhæver Domstolen også, at hensigten om at udøve økonomisk virksomhed skal være bestyrket af objektive forhold (dom Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, præmis 39).
- 14 e) Dokumentationsfristen, som er udviklet i BFH's retspraksis, kan EU-retligt støttes på beføjelsen til at regulere de formelle krav vedrørende udøvelsen af fradragsretten i afsnit XI i direktiv 2006/112 (jf. dom Astone, EU:C:2016:614, præmis 47 ff.). Til fordel for dette synspunkt taler den manglende regulering i artikel 168, litra a), sammenholdt med artikel 167 i direktiv 2006/112 vedrørende udøvelsen af henførselsretten.
- 15 aa) Således har Domstolen allerede fastslået, at idet direktiv 2006/112 ikke indeholder bestemmelser herom, henhører fastsættelsen af metoderne og kriterierne med henblik på opdelingen af indgående moms mellem økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed under medlemsstaternes skønsbeføjelse (dom af 8.5.2019, Zwiazek Gmin Zaglesia Miedziowego C-566/17, EU:C:2019:390, præmis 29). Medlemsstaterne har endvidere et skøn med hensyn til midlerne til at opnå de i artikel 273 i direktiv 2006/112 nævnte mål (dom af 21.11.2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).
- 16 bb) Med hensyn til muligheden for at fastsætte frister, som åbnes med artikel 252 i direktiv 2006/112, har Domstolen desuden allerede afgjort, at regler, som fastsætter en præklusionsfrist på to år for udøvelsen af fradragsretten, ikke kan kritiseres (dom af 8.5.2008, Ecotrade, C-95/07, C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 45 ff.; Astone, EU:C:2016:614, præmis 36 ff.). Dette må også gælde for en dokumentationsfrist for henførselsbeslutningen.
- 17 cc) Det taler desuden til fordel for, at henførselsfristen er i overensstemmelse med EU-retten, at en mulighed for at udøve fradragsretten uden tidsmæssig begrænsning ville være i strid med retssikkerhedsprincippet. Dette princip kræver nemlig, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, han har i forhold til afgiftsmyndighederne, ikke til tid og evighed kan anfægtes (dom af 8.5.2008, Ecotrade, EU:C:2008:267, præmis 44, EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, præmis 48; Astone, EU:C:2016:614, præmis 33).
- 18 f) Domstolen anfører imidlertid i Gmina Ryjewo-dommen (EU:C:2018:595, præmis 38 ff.) forskellige indikationer for, at en afgiftspligtig person handler i sin egenskab af afgiftspligtig person og dermed har ret til fradrag, som ikke nødvendigvis hurtigt bliver afgiftsmyndigheden bekendt. Desuden fremhæves det,



at fraværet af en udtrykkelig henførsels erklæring ikke udelukker et senere fradrag (Gmina Ryjewo-dommen, EU:C:2018:595, præmis 47).

- 19 aa) Dommen i Gmina Ryjewo-sagen (EU:C:2018:595) drejede sig ganske vist ikke om fradragsrettens opståen, men om berigtigelse af fradraget. Imidlertid prøver Domstolen i dommens præmis 34 »optræden i egenskab af afgiftspligtig person«, som også er nødvendig for fradragsretten.
- 20 bb) Det er desuden tvivlsomt, om udsagnene i Gmina Ryjewo-dommen (EU:C:2018:595) også gælder for en privatretlig erhvervsdrivende, som frit kan vælge henførslen, mens en sådan valget ikke foreligger i forbindelse med ikke-erhvervsmæssig aktivitet. Således forstod BFH i hvert fald bemærkningerne i præmis 35 ff. i dom af 12. februar 2009, Vereniging Noordelijke Landen Tuinbouw Organisatie, C-517/07 (EU:C:2009:88). Disse forskelle kan tale imod at overføre de standarder, der opstilles i Gmina Ryjewo-dommen (EU:C:2018:595).
- 21 cc) Det kan imidlertid være i strid med neutralitetsprincippet at holde fast i kravet om en hurtig henførselsbeslutning. For hvis det for det offentlige kun er en negativ henførselsbeslutning, der udelukker fradragsretten, kan det for den private individuelle erhvervsdrivende ikke komme an på en hurtig henførsel, i hvert fald ikke når der ikke ses nogen grunde til at behandle individuelle erhvervsdrivende og det offentlige forskelligt.

*Det andet præjudicielle spørgsmål*

- 22 Det andet spørgsmål vedrører retsvirkningen af manglende overholdelse af fristen.
- 23 Domstolen anfører i præmis 47 i Gmina Ryjewo-dommen (EU:C:2018:595): »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 imidlertid ikke, at en sådan hensigt kan være underforstået«. Det er tvivlsomt, om dette er foreneligt med princippet om, at en henførsel til erhvervsdelen ikke kan anses for at være underforstået, hvis der ikke foreligger bevisindikationer herfor (som er tydelige for afgiftsmyndigheden).
- 24 Efter Domstolens opfattelse skal der lægges en bred forståelse til grund for bedømmelsen af, om den erhvervsdrivende har handlet i egenskab af afgiftspligtig person, og der skal lægges vægt på forskellige indikationer i det konkrete tilfælde (Gmina Ryjewo-dommen, EU:C:2018:595, præmis 47 ff.). Navnlig på baggrund af generaladvokatens forslag til afgørelse, som Domstolen henviste til i denne forbindelse (præmis 54), kan dette skulle forstås således, at der foreligger en formodning om »erhvervelse som afgiftspligtig person«, hvis en erhvervsdrivende erhverver et gode, der ifølge sin natur kan anvendes af ham økonomisk, og der ikke er sket en henførsel til det ikke-økonomiske område, især da den bevidste manglende afgørelse af henførselsspørgsmålet ikke bør medføre ulemper.

- 25 Spørgsmålet er, om dette også gælder i et tilfælde som det foreliggende, hvor en person bliver erhvervsdrivende for første gang med det erhvervede gode og ikke i forvejen har været momsregistreret af andre grunde (jf. Gmina Ryjewo-dommen, EU:C:2018:595, præmis 43 og 50).
- 26 Valgretten med hensyn til henførslen kan tale til fordel for en principiel formodning om henførsel til virksomhedens aktiver. Hensigten med valgretten med hensyn til henførslen er nemlig af hensyn til momsens neutralitet at forhindre, at der ved en indledningsvis delvist privat, men senere mere vidtgående erhvervsmæssig anvendelse af et gode refterer en momsbelastning fra erhvervsen eller fremstillingen af godet (dom af 23.4.2009, Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, præmis 47).
- 27 I hvert fald kunne en sådan bred forståelse udelukke en principiel formodning om, at et ikke henført gode skal henføres til det private område.
- 28 På den anden side taler det imod en underforstået henførsel til erhvervsområdet, når der mangler bevisindikationer, at henførslen er en valgret for den afgiftspligtige person, som den pågældende skal udøve, således at der kræves en eller anden form for handling.
- 29 Det taler til fordel for at behandle sagen på samme måde som konstellationen i sag C-45/20, at en person, som erhverver goder til brug for en økonomisk virksomhed, ifølge Domstolens praksis gør dette i sin egenskab af afgiftspligtig person (dom af 29.4.2004, Faxworld, C-137/02, EU:C:2004:267, præmis 28 f.), og at allerede forberedende aktiviteter skal henregnes til den erhvervsmæssige aktivitet (jf. dom af 14.2.1985, Rompelman, C-268/83, EU:C:1985:74, præmis 23; af 1.3.2012, Polski Trawertyn, C-280/10, EU:C:2012:107, præmis 28). Enhver person, hvis hensigt – der bestyrkes af objektive forhold – er at påbegynde en selvstændig økonomisk virksomhed, og som afholder de første investeringsomkostninger med henblik herpå, skal således betragtes som en afgiftspligtig person (jf. dom af 8.6.2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, præmis 34; af 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018, 834, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis). Afgiftsmyndigheden kan ganske vist kræve, at dette bestyrkes af objektive momenter (jf. Rompelman-dommen, EU:C:1985:74, præmis 24). Disse foreligger imidlertid i den foreliggende sag i form af leveringskontrakten. Derudover er der planlagt et delvist eget forbrug af den producerede strøm til private formål (jf. om den økonomiske aktivitet i forbindelse med elproduktion dom af 20.6.2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413).