Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

14. oktober 2021 *

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 250 og artikel 252 – fradrag for indgående afgift – fast ejendom – arbejdsværelse – solcelleanlæg – henførselsbeslutning, som giver ret til fradrag – meddelelse af en henførselsbeslutning – præklusionsfrist for udøvelse af fradragsretten – formodning for henførsel til den afgiftspligtige persons privatformue i mangel af meddelelse af henførselsbeslutningen – neutralitetsprincippet – retssikkerhedsprincippet – ækvivalensprincippet og proportionalitetsprincippet«

I de forenede sager C-45/20 og C-46/20,

angående to anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelser af 18. september 2019, indgået til Domstolen den 29. januar 2020, i sagerne

E

mod

Finanzamt N (sag C-45/20),

og

Z

mod

Finanzamt G (sag C-46/20),

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af formanden for Anden Afdeling, A. Prechal (refererende dommer), som fungerende formand for Ottende Afdeling, og dommerne J. Passer og N. Wahl,

generaladvokat: E. Tanchev,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

* Processprog: tysk.

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– E ved Rechtsanwalt H. Weiss,

– Finanzamt N ved B. Krimmel, som befuldmægtiget,

– den tyske regering ved J. Möller, S. Eisenberg og S. Heimerl, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og R. Pethke, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 20. maj 2021,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 167 og artikel 168, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22. december 2009 (EUT 2010, L 10, s. 14, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningerne er blevet indgivet i forbindelse med to tvister mellem E og Finanzamt N (skatte- og afgiftskontoret i N, Tyskland) i sag C-45/20 og mellem Z og Finanzamt G (skatte- og afgiftskontoret i G, Tyskland) i sag C-46/20 vedrørende disse skatte- og afgiftsmyndigheders afslag på fradrag for merværdiafgift (moms) foretaget af E og Z, på grund af, at det ikke for disse myndigheder fremgik, at der var foretaget en henførselsbeslutning inden udløbet af den lovbestemte frist for indgivelse af den årlige omsætningsafgiftsangivelse.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[…]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[…]«

4 Direktivets artikel 9, stk. 1, fastsætter:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Direktivets artikel 63 bestemmer:

»Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«

6 Samme direktivs artikel 167 bestemmer, at »[f]radragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«.

7 Momsdirektivets artikel 168 fastsætter:

»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

[…]«

8 Direktivets artikel 168a bestemmer følgende:

»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.

2. Medlemsstaterne kan også anvende stk. 1 i forbindelse med moms på udgifter til andre varer, der indgår i de erhvervsaktiver, som de specificerer.«

9 Direktivets artikel 179, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den moms, der skal betales for en afgiftsperiode, fradrager de momsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og udøves i henhold til artikel 178.«

10 I medfør af samme direktivs artikel 180 og 182 kan medlemsstaterne give en afgiftspligtig person tilladelse til at foretage et fradrag, som ikke er foretaget i henhold til direktivets artikel 178 og 179. De fastsætter i så fald betingelserne og de nærmere bestemmelser herfor.

11 Momsdirektivets artikel 250, stk. 1, fastsætter:

»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.«

12 Direktivets artikel 252 bestemmer:

»1. Momsangivelsen skal indgives inden for en af medlemsstaterne nærmere fastsat frist. Denne frist må højst være på to måneder regnet fra udløbet af hver afgiftsperiode.

2. Medlemsstaterne fastsætter afgiftsperioden til en, to eller tre måneder.

Medlemsstaterne kan dog fastsætte andre perioder, der imidlertid ikke må overstige et år.«

13 Direktivets artikel 261, stk. 1, er affattet som følger:

»Medlemsstaterne kan kræve, at den afgiftspligtige person indgiver en angivelse indeholdende alle de i artikel 250 og 251 omhandlede oplysninger vedrørende samtlige transaktioner foretaget i det foregående år. Denne angivelse skal ligeledes indeholde alle nødvendige oplysninger til brug for eventuelle reguleringer.«

14 Samme direktivs artikel 273 har følgende ordlyd:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

Tysk ret

15 § 15 med overskriften »Fradrag af indgående afgift« i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) af 21. februar 2005 (BGBl. 2005 I, s. 386) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisterne i hovedsagerne (herefter »UStG«), har følgende ordlyd:

»(1) Den erhvervsdrivende kan fradrage følgende indgående afgifter:

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

[…]

Levering, indførsel eller erhvervelse inden for Fællesskabet af en vare, som den erhvervsdrivende for mindre end 10%'s vedkommende anvender erhvervsmæssigt, anses ikke for at være bestemt for virksomheden.

[…]

(1b) Når den erhvervsdrivende anvender en fast ejendom til såvel erhvervsmæssige som til andre ikke-erhvervsmæssige formål, eller til de ansattes private brug, kan afgiften på leveringer, indførsel eller erhvervelse inden for Fællesskabet samt af alle andre ydelser i forbindelse med denne faste ejendom ikke fradrages, for så vidt som den ikke er knyttet til anvendelsen af den faste ejendom til erhvervsmæssige formål. […]«

16 Lovens § 18 med overskriften »Momsopkrævningsprocedure« fastsætter følgende i stk. 3:

»Den erhvervsdrivende skal […] for kalenderåret eller i givet fald for en kortere afgiftsperiode 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 (afgiftsangivelse). […]«

17 § 149 med overskriften »Indgivelse af afgiftsangivelse« i Abgabenordnung (lov om skatter og afgifter, BGBl. 2002 I, s. 3866) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisterne i hovedsagerne (herefter »AO«), bestemmer:

»1) Skatte- og afgiftslovgivningen afgør, hvilke personer der er forpligtet til at indgive en afgiftsangivelse. […]

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

Tvisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

18 De faktiske omstændigheder i sag C-45/20 kan sammenfattes som følger. E driver et stilladsfirma. I 2014 gav E et arkitektbureau til opgave at udarbejde tegninger til opførelse af et enfamiliehus. Det var i disse tegninger angivet, at huset skulle have et samlet areal på 149,75 m^2, og de omfattede i stueetagen et rum på 16,57 m^2, der blev betegnet som »arbejdsværelse«. Fakturaerne for opførelse af huset blev udstedt i perioden fra oktober 2014 til november 2015.

19 I sin årlige omsætningsafgiftsangivelse for 2015, som indgik til Finanzamt N den 28. september 2016, gjorde E for første gang gældende at være berettiget til at fradrage den indgående afgift for opførelsen af dette arbejdsværelse. Efter en skatte- og afgiftskontrol gav Finanzamt N afslag på dette fradrag. E's klage over dette afslag og dennes søgsmål ved Sächsisches Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Sachsen, Tyskland) til prøvelse af den afgørelse, der blev truffet som følge af denne klage, blev ikke taget til følge. Denne ret begrundede i det væsentlige sin afgørelse med, at det pågældende gode i henhold til AO's § 149, stk. 2, var blevet henført til virksomhedsformuen efter den 31. maj 2016, hvor fristen for indgivelse af den årlige omsætningsafgiftsangivelse for 2015 udløb.

20 Hvad angår de faktiske omstændigheder i sag C-46/20 kan de sammenfattes som følger. I 2014 købte Z et solcelleanlæg, hvis elektricitetsproduktion dels blev anvendt til eget forbrug, dels blev videresolgt til en energileverandør. Aftalen om videresalg af el indgået mellem Z og denne

leverandør fastsatte et vederlag med tillæg af omsætningsafgift. Den 29. februar 2016 indgav Z til Finanzamt G en omsætningsafgiftsangivelse for 2014. I denne angivelse fradrog Z for første gang beløb, der hovedsageligt vedrørte den indgående afgift, der var angivet i en faktura af 11. september 2014 for levering og installation af Z' solcelleanlæg. Efter en skatte- og afgiftskontrol gav Finanzamt G afslag på dette fradrag med den begrundelse, at Z ikke inden den 31. maj 2015, hvor den i AO's § 149, stk. 2, fastsatte frist for indgivelse af den årlige omsætningsafgiftsangivelse udløb, havde foretaget en beslutning om henførsel af dette gode til virksomhedsformuen. Z' klage over dette afslag og dennes søgsmål ved Finanzgericht Baden-Württemberg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Baden-Württemberg, Tyskland) til prøvelse af den afgørelse, der blev truffet som følge af denne klage, blev ikke taget til følge.

21 E og Z har hver især iværksat revisionsanke ved den forelæggende ret, Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), til støtte for hvilken de begge i det væsentlige har gjort gældende, at skatte- og afgiftsmyndighederne var forpligtet til at tage hensyn til de oplysninger, der bekræfter deres beslutning om henførsel af goder med blandet anvendelse til virksomhedsformuen, såsom byggetegninger, der angiver brugen af et værelse som kontor eller den faktiske anvendelse af goderne til erhvervsmæssige formål. E og Z har ligeledes gjort gældende, at betingelsen om, at der inden for den i AO's § 149, stk. 2, fastsatte frist skal meddeles oplysninger, der bekræfter en beslutning om henførsel af aktiver med blandet anvendelse til virksomhedsformuen, som fastlagt i praksis fra den forelæggende ret, ikke kan opretholdes, henset til den lære, der kan udledes af dom af 25. juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

22 Den forelæggende ret har i overensstemmelse med sin praksis anført, at E's og Z' revisionsankesager i henhold til national ret er ugrundede, idet de oplysninger, der bekræfter beslutningen om den delvise henførsel af E's ejendom eller af Z' solcelleanlæg i deres respektive virksomhedsformuer, ikke er blevet meddelt det kompetente Finanzamt inden udløbet af den frist, der er fastsat i AO's § 149, stk. 2, for indgivelse af den årlige omsætningsafgiftsangivelse. I overensstemmelse med de kriterier, som den forelæggende ret har udviklet i sin praksis, kan det skattefradrag, der følger af disse henførsler, imidlertid kun indrømmes, såfremt denne meddelelse finder sted inden for fristen.

23 Den forelæggende ret har imidlertid rejst tvivl om, hvorvidt dens fortolkning af national ret er forenelig med EU-retten og navnlig dom af 25. juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

24 Den forelæggende ret ønsker for det første oplyst, om en medlemsstat – henset til, at der ikke findes EU-retlige regler, der præciserer, hvordan en beslutning om, at et gode henføres til virksomhedsformuen, foretages, eller tidspunktet for meddelelse af oplysninger, der bekræfter en sådan beslutning – kan stille krav om, at denne beslutning meddeles inden for en relativt kort frist som den, der er omhandlet i AO's § 149, stk. 2, idet retten hertil ellers prækluderes.

25 Ifølge den forelæggende ret kan dette kravs forenelighed med EU-retten understøttes af den omstændighed, at udøvelsen af retten til at vælge, at et gode skal henføres til virksomhedsformuen, vedrører en materiel betingelse for fradragsretten. Desuden er en medlemsstats fastsættelse af en frist for meddelelse af oplysninger, der bekræfter henførselsbeslutningen, begrundet, henset til det retlige tomrum, som momsdirektivet efterlader i denne henseende, og retssikkerhedsprincippet. I øvrigt henhører denne fristfastsættelse under den kompetence, som medlemsstaterne er tillagt ved bestemmelserne i momsdirektivets afsnit XI for så vidt angår fastsættelsen af de formelle betingelser for udøvelsen af fradragsretten.

26 Den forelæggende ret er imidlertid af den opfattelse, at selv om de faktiske omstændigheder, der gav anledning til dom af 25. juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), adskiller sig fra omstændighederne i de foreliggende forenede sager, har Domstolen i denne dom henvist til flere indicier, der gør det muligt at afgøre, om den afgiftspligtige person har handlet i egenskab heraf, men som de kompetente skatte- og afgiftsmyndigheder ikke nødvendigvis vil kunne gøres bekendt med inden for en relativt kort frist. Ifølge den forelæggende ret kan det desuden udledes af den nævnte dom, at kravet om, at en henførselsbeslutning skal foretages inden for en relativt kort frist, er i strid med neutralitetsprincippet.

27 Den forelæggende ret har for det andet rejst tvivl om følgerne af, at denne frist ikke overholdes. Ifølge denne ret kan det anføres, at et godes henførsel til virksomhedsformuen ikke kan godtgøres, når det ikke for skatte- og afgiftsmyndigheden fremgår, at der findes indicier for, at den afgiftspligtige person har valgt at foretage en sådan henførsel. Der er således en formodning for, at ethvert gode, som den afgiftspligtige person ikke udtrykkeligt har henført til virksomhedsformuen, skal tilknyttes vedkommendes privatformue. Den forelæggende ret har imidlertid ligeledes fremhævet, at det fremgår af dom af 25. juli 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), at en manglende henførselserklæring ikke udelukker, at en sådan hensigt kan være underforstået, og at spørgsmålet om, hvorvidt den pågældende person har handlet i egenskab af afgiftspligtig person, skal bedømmes på grundlag af en bred fortolkning af dette begreb. På grundlag af disse betragtninger kan der argumenteres for, at der er en formodning for »erhvervelse som afgiftspligtig person«, når en erhvervsdrivende erhverver et gode, der efter sin art i princippet også kan anvendes til erhvervsmæssige formål, og som den erhvervsdrivende ikke eksklusivt har henført til virksomheden.

28 På denne baggrund har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er [momsdirektivets] artikel 168, litra a), sammenholdt med artikel 167 […], 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 [momsdirektivets] artikel 168, litra a), […] 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?«

Om de præjudicielle spørgsmål

29 Med sine to spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 168, litra a), sammenholdt med dets artikel 167, skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for nationale bestemmelser, der af en national ret fortolkes således, at når en afgiftspligtig person har ret til at beslutte at henføre et gode til virksomhedsformuen, og når den kompetente nationale skatte- og afgiftsmyndighed ikke senest ved udløbet af den lovbestemte frist for indgivelse af den årlige omsætningsafgiftsangivelse på grundlag af en udtrykkelig beslutning eller tilstrækkelige indicier har kunnet konstatere, at dette

gode er blevet således henført, kan denne myndighed give afslag på retten til at fradrage moms af det nævnte gode under henvisning til, at godet er blevet henført til den afgiftspligtige persons privatformue.

30 Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål skal det først fastlægges, på hvilke betingelser en afgiftspligtig person har ret til at beslutte at henføre et gode til sin virksomhedsformue, og dernæst undersøges, på hvilke betingelser den kompetente nationale myndighed kan give afslag på fradrag, når myndigheden ikke er blevet gjort bekendt med dette valg senest ved udløbet af den lovbestemte frist for indgivelse af den årlige omsætningsafgiftsangivelse.

31 Hvad for det første angår de betingelser, der gælder for den ret, som en afgiftspligtig person har til at beslutte at henføre et gode til sin virksomhedsformue, bemærkes, at ifølge Domstolens faste praksis udgør afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer, som de har købt, og tjenesteydelser, som de har fået leveret, et grundlæggende princip, der er uløseligt forbundet med det fælles momssystem, som er indført ved EU-lovgivningen (dom af 18.3.2021, A. (Udøvelse af fradragsretten), C-895/19, EU:C:2021:216, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis). Denne ret, som er fastsat i momsdirektivets artikel 167 ff., udgør en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses (dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

32 Fradragsordningen tilsigter, at den afgiftspligtige person aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden principielt i sig selv er momspligtig (dom af 18.3.2021, A. (Udøvelse af fradragsretten), C-895/19, EU:C:2021:216, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

33 Retten til momsfradrag er underlagt overholdelsen af materielle og formelle betingelser fastsat i momsdirektivet (jf. i denne retning dom af 21.3.2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, præmis 40, og af 18.3.2021, A. (Udøvelse af fradragsretten), C-895/19, EU:C:2021:216, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

34 De materielle betingelser for fradragsretten er de betingelser, som regulerer selve grundlaget for og omfanget af denne ret således som omhandlet i momsdirektivets kapitel 1 i afsnit X med overskriften »Fradragsrettens indtræden og omfang« (dom af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis). I medfør af momsdirektivets artikel 168, litra a), skal de varer, for hvilke den afgiftspligtige person ønsker at gøre fradragsretten gældende, således være erhvervet af denne i denne egenskab på tidspunktet for erhvervelsen. Endvidere skal disse varer anvendes i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med den pågældendes egne afgiftspligtige transaktioner, og disse varer skal være leveret af en anden afgiftspligtig i et forudgående led (jf. i denne retning dom af 15.9.2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 40, og af 25.7.2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis). Momsdirektivets artikel 167 præciserer desuden, at retten til fradrag for indgående moms indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder, dvs. på det tidspunkt, hvor levering af goderne finder sted (jf. i denne retning dom af 22.10.2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

35 De formelle betingelser for fradragsretten fastsætter de nærmere bestemmelser for og kontrollen med udøvelsen af denne ret og sikrer, at det fælles momssystem fungerer korrekt, såsom forpligtelserne vedrørende regnskab, fakturering og angivelse (jf. i denne retning dom af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 47, og af 18.3.2021, A. (Udøvelse af fradragsretten), C-895/19, EU:C:2021:216, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis). Momsdirektivets artikel 250, 252 og 261, der fastsætter en forpligtelse for den afgiftspligtige person til at indgive momsangivelser, og som afgrænser medlemsstaternes ret med hensyn til fristerne herfor, fastsætter således de formelle betingelser.

36 Denne sondring mellem de materielle betingelser og de formelle betingelser for fradragsretten er væsentlig, da det grundlæggende princip om momsens neutralitet ifølge fast retspraksis 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 (jf. i denne retning dom af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

37 Det bemærkes desuden, at med hensyn til varer, der kan anvendes til såvel erhvervsmæssige som til private formål, har en afgiftspligtig person ret til at beslutte, om de skal henføres til virksomhedsformuen. Disse varer omfatter investeringsgoder, der i medfør af momsdirektivets artikel 189, litra a), kan defineres af medlemsstaterne, og som ifølge Domstolens praksis 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. i denne retning dom af 27.3.2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

38 Det følger af fast retspraksis, at den afgiftspligtige person, såfremt et investeringsgode anvendes til såvel erhvervsmæssige som til private formål, med henblik på fradraget af indgående moms således har valget mellem at henføre dette gode fuldt ud til sin virksomhedsformue, at bevare godet fuldt ud i sin private formue og således holde det helt ude fra momsordningen eller kun at lade godet indgå i virksomheden i det forhold, hvori det faktisk anvendes erhvervsmæssigt (jf. i denne retning dom af 14.7.2005, Charles og Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, præmis 23, og af 16.2.2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

39 Såfremt en afgiftspligtig vælger at behandle investeringsgoder, der anvendes til såvel erhvervsmæssige som til private formål, 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 (dom af 14.7.2005, Charles og Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis). For fast ejendom præciserer momsdirektivets artikel 168a imidlertid, at der kun er fradragsret for moms på udgifter i forbindelse med denne ejendom for så vidt angår den del, der modsvarer ejendommens anvendelse til den afgiftspligtige persons erhvervsformål.

40 Såfremt en afgiftspligtig vælger kun at lade godet delvist indgå i virksomheden, kan den indgående moms, der skal betales ved erhvervelsen heraf, principielt kun fradrages i det forhold, som det faktisk anvendes til virksomhedens formål (jf. denne retning dom af 16.2.2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).

41 Det skal desuden bemærkes, at ved erhvervelsen af sådanne goder er det den afgiftspligtige persons valg at handle i denne egenskab, dvs. til brug for sin økonomiske virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, der er afgørende for anvendelsen af momssystemet

og dermed af fradragsmekanismen (jf. denne retning dom af 22.3.2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, præmis 39 og 40 og den deri nævnte retspraksis). Heraf følger, således som generaladvokaten har anført i punkt 48 og 49 i forslaget til afgørelse, at dette valg udgør en materiel betingelse for fradragsretten.

42 I henhold til Domstolens faste praksis er spørgsmålet om, hvorvidt en afgiftspligtig person på det tidspunkt, hvor et gode leveres til vedkommende, handler i denne egenskab, et faktisk spørgsmål, som det påhviler den kompetente nationale ret at fastlægge på grundlag af objektive forhold og efter en prøvelse af de samlede oplysninger i den tvist, som er indbragt for den (jf. i denne retning dom af 14.2.1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, præmis 24, og af 25.7.2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, præmis 38 og 39 og den deri nævnte retspraksis).

43 Ved bedømmelsen af, om en afgiftspligtig person har handlet i denne egenskab ved erhvervelsen af et gode, har Domstolen præciseret, at selv om en utvetydig og udtrykkelig erklæring ved erhvervelsen heraf om at ville anvende godet erhvervsmæssigt kan være tilstrækkelig 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 (dom af 25.7.2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, præmis 47).

44 Den omstændighed, at Domstolen har givet denne præcisering som svar på et præjudicielt spørgsmål i en sag, der vedrørte retten til regulering af momsfradrag for en ejendom erhvervet af et offentligretligt organ, der er registreret som afgiftspligtig person, påvirker ikke, i modsætning til det af Finanzamt N anførte, betydningen heraf i tvister som dem, der er omhandlet i hovedsagerne. Denne præcisering gælder nemlig i alle tilfælde af henførsel af et gode til den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed i overensstemmelse med den brede betydning, der er fastlagt af Domstolen, af begrebet erhvervelse som »afgiftspligtig person« (jf. i denne retning dom af 25.7.2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, præmis 54). Momsdirektivet betinger således ikke indrømmelse af en fradragsret af, at der er foretaget og meddelt en udtrykkelig beslutning om henførsel.

45 Blandt de forhold, der kan gøre, at en sådan hensigt kan være underforstået, er bl.a. karakteren af det omhandlede gode, hvilken egenskab den person, som handler, handler i, samt den periode, der er forløbet mellem erhvervelsen af godet og anvendelsen heraf til formål for den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (dom af 25.7.2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, præmis 38, 49 og 50).

46 Derimod er det i sig selv uden betydning, om det omhandlede gode umiddelbart blev anvendt til afgiftspligtige transaktioner, idet den brug, der gøres heraf, alene er afgørende for omfanget af det oprindelige fradrag eller af den eventuelle efterfølgende regulering, men ikke påvirker fradragsrettens indtræden (dom af 25.7.2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

47 I den foreliggende sag tilkommer det derfor den forelæggende ret at vurdere, om det af samtlige oplysninger i tvisterne i hovedsagerne kan udledes, at E og Z hver især har handlet som afgiftspligtig person ved erhvervelsen af de i hovedsagerne omhandlede goder med blandet anvendelse, dvs. henholdsvis et arbejdsværelse i en ejendom til hovedsagelig privat anvendelse og et solcelleanlæg, der delvist anvendes til private formål, og at de har tilkendegivet en hensigt om at henføre disse goder til deres respektive virksomheder.

48 Hvad i denne henseende angår E kan henførslen som kontor af et værelse af en rimelig størrelse i byggetegningerne til et enfamiliehus være et indicium for en sådan hensigt. Eftersom det imidlertid ikke nødvendigvis forholder sig således, at et værelse, som i byggetegningerne til et enfamiliehus er kvalificeret således, faktisk er henført til brug i den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed, er det vigtigt at underbygge sidstnævntes vilje til at henføre dette værelse til sin virksomhed med andre objektive forhold til dokumentation af denne brug. I Z' tilfælde kan indgåelsen i løbet af det år, hvor solcelleanlægget blev erhvervet og installeret, af en aftale om videresalg af den el, der produceres af dette anlæg, være et indicium for, at dette anlæg anvendes til en økonomisk virksomhed, hvis betingelserne for dette videresalg svarer til dem, der tilbydes erhvervsdrivende og ikke private.

49 Desuden kan de momsfradrag, som de afgiftspligtige personer foretager i deres afgiftsangivelser, godtgøre, at der foreligger en sådan henførselsbeslutning, når de er en konsekvens heraf. Sådanne fradrag er ligeledes et indicium for, at en afgiftspligtig person ved erhvervelsen har haft til hensigt at henføre et gode til sin virksomhed. Det er således allerede blevet fastslået, at når en afgiftspligtig person i sin indberetning til de kompetente skatte- og afgiftsmyndigheder fradrager den skyldige moms af erhvervelsen af et gode, antages denne at have anvendt dette gode til brug for virksomheden (jf. i denne retning dom af 11.7.1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, præmis 26). Således som generaladvokaten har anført i punkt 43 og 44 i forslaget til afgørelse, er fraværet af fradrag foretaget i den foreløbige momsangivelse for den periode, hvor godet blev erhvervet, derimod ikke i sig selv tilstrækkeligt til at konkludere, at den afgiftspligtige person har valgt ikke at henføre det pågældende gode til sin virksomhed.

50 Hvad for det andet angår den afgiftspligtige persons forpligtelse til senest ved udløbet af den lovbestemte frist for indgivelse af den årlige omsætningsafgiftsangivelse, dvs. i den foreliggende sag den 31. maj året efter det år, hvor henførselsbeslutningen fandt sted, at bringe sin henførselsbeslutning til skatte- og afgiftsmyndighedens kendskab, skal det bemærkes, at i medfør af momsdirektivets artikel 179, stk. 1, udøves fradragsretten principielt i løbet af samme periode, hvori denne ret er opstået, nemlig – henset til momsdirektivets artikel 167 – samtidig med, at afgiften forfalder (jf. i denne retning dom af 18.3.2021, A. (Udøvelse af fradragsretten), C-895/19, EU:C:2021:216, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

51 En afgiftspligtig person kan med forbehold for iagttagelsen af visse betingelser og fremgangsmåder, der er fastsat i national ret, ikke desto mindre have adgang til fradrag i medfør af momsdirektivets artikel 180 og 182, selv om den pågældende ikke har udøvet sin ret i den periode, hvor retten er opstået (dom af 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

52 I henhold til momsdirektivets artikel 250, stk. 1, sammenholdt med artikel 252 heri, skal den nationale lovgivning i øvrigt fastsætte den afgiftspligtige persons forpligtelse til at indgive en momsangivelse, som indeholder alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af det forfaldne beløb og de fradrag, der skal foretages, for en afgiftsperiode på maksimalt et år, og dette inden for en frist, som højst må være på to måneder regnet fra udløbet af hver afgiftsperiode.

53 Desuden giver direktivets artikel 261, stk. 1, medlemsstaterne mulighed for at kræve, at den afgiftspligtige person indgiver en angivelse indeholdende alle de ovennævnte oplysninger vedrørende samtlige transaktioner foretaget i det foregående år, uden dog at fastsætte fristen for indgivelse af denne angivelse.

54 Henset til disse bestemmelser er momsdirektivet ikke til hinder for forpligtelser, der i lighed med dem, der finder anvendelse i den foreliggende sag, kræver, at afgiftspligtige personer skal bringe deres beslutning om henførsel af et investeringsgode til virksomhedsformuen til skatte- og afgiftsmyndighedens kendskab, ved at der foretages de tilsvarende fradrag i deres foreløbige momsangivelser og årlige omsætningsafgiftsangivelser, der skal være indgivet til denne myndighed senest fem måneder efter det år, hvor denne henførselsbeslutning fandt sted.

55 For så vidt som national retspraksis sanktionerer den manglende overholdelse af denne frist – inden for hvilken en afgiftspligtig person udtrykkeligt eller underforstået, men klart, skal bringe denne beslutning til skatte- og afgiftsmyndighedens kendskab – ved fortabelse af den fradragsret, som følger af denne beslutning, skal det imidlertid bemærkes, at selv om det forhold, at der foretages en sådan henførselsbeslutning, udgør en materiel betingelse for udøvelsen af denne ret, således som det fremgår af nærværende doms præmis 41, er meddelelsen heraf til skatte- og afgiftsmyndigheden kun en formel betingelse. Ifølge Domstolens faste praksis kan en overtrædelse af formelle krav principielt ikke medføre, at fradragsretten fortabes (jf. i denne retning dom af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

56 Det kan imidlertid forholde sig anderledes, hvis overtrædelsen af sådanne formelle krav har gjort det umuligt at fremlægge et sikkert bevis for, at de materielle betingelser er opfyldt (jf. i denne retning dom af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

57 I medfør af momsdirektivets artikel 273 kan medlemsstaterne endvidere fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig. De foranstaltninger, som medlemsstaterne kan træffe i henhold til denne bestemmelse, må imidlertid ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål. De kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de systematisk anfægter retten til fradrag af moms og dermed princippet om momsens neutralitet (jf. i denne retning dom af 12.4.2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis). I denne henseende er det allerede blevet fastslået, at en sanktion i form af en absolut nægtelse af fradragsret, når afgiften er betalt for sent, forekommer at være uforholdsmæssig, hvor der ikke foreligger svig, og det offentlige ikke har lidt tab (jf. i denne retning dom af 12.7.2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 68-70).

58 Med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse kan E's og Z' manglende overholdelse af den frist, inden for hvilken de skulle tilkendegive deres henførselsbeslutning, i det foreliggende tilfælde ikke forhindre dem i at fremlægge et sikkert bevis for, at de havde foretaget en sådan beslutning på tidspunktet for erhvervelsen af de i hovedsagerne omhandlede investeringsgoder. Desuden synes en sådan frist ikke at være blevet indført af den tyske lovgiver for at forebygge svigagtig adfærd eller andet misbrug.

59 Det fremgår imidlertid ligeledes af Domstolens faste praksis, at muligheden for at udøve fradragsretten uden nogen tidsmæssig begrænsning ville være i strid med retssikkerhedsprincippet, der kræver, at den afgiftspligtige persons afgiftsmæssige situation for så vidt angår de rettigheder og forpligtelser, den pågældende har i forhold til afgiftsmyndighederne, ikke til tid og evighed kan anfægtes. Således kan en præklusionsfrist, hvis udløb bevirker, at en utilstrækkeligt opmærksom afgiftspligtig person, som har undladt at gøre krav på fradrag for indgående moms, straffes, idet den pågældende fortaber fradragsretten, ikke anses for uforenelig med den ordning, der er fastsat ved momsdirektivet, forudsat dels, at den pågældende frist finder

anvendelse på samme måde på tilsvarende rettigheder på afgiftsområdet baseret på national ret og på de rettigheder, der er baseret på EU-retten (ækvivalensprincippet), dels at fristen ikke gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve fradragsretten (effektivitetsprincippet) (dom af 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

60 Med hensyn til overholdelsen af ækvivalensprincippet må det konstateres, at den frist, der er fastsat i den i hovedsagerne omhandlede nationale lovgivning, svarer til den, som skattepligtige personer i almindelighed er underlagt for indgivelse af afgifts- og skatteangivelser. Med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse synes denne nationale lovgivning derfor ikke på momsområdet at have fastsat en anderledes ordning end den, der gælder på andre afgiftsområder i den nationale ret.

61 Med hensyn til overholdelsen af effektivitetsprincippet synes den nævnte frist ikke i sig selv at gøre udøvelsen af fradragsretten umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig, idet momsdirektivets artikel 179, stk. 1, fastsætter, at denne ret i princippet udøves i løbet af samme periode, hvori denne ret er opstået (jf. analogt dom af 28.7.2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, præmis 38).

62 Medlemsstaterne skal imidlertid i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet anvende midler, som – idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret – gør mindst muligt indgreb i de ved EU-lovgivningen opstillede principper, såsom det grundlæggende princip om retten til fradrag af moms (dom af 26.4.2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

63 Den forelæggende ret skal følgelig foretage en bedømmelse af, om den i hovedsagerne omhandlede præklusionsfrist, som svarer til den, som er fastsat i AO's § 149, stk. 2, for indgivelse af den årlige omsætningsafgiftsangivelse, dvs. den 31. maj i året efter det år, hvor henførselsbeslutningen fandt sted, står i rimeligt forhold til målet om at sikre overholdelsen af retssikkerhedsprincippet.

64 Der skal i denne henseende tages hensyn til både de nationale myndigheders mulighed for at pålægge en skødesløs afgiftspligtig person sanktioner, der påvirker neutralitetsprincippet i mindre udstrækning end et fuldstændigt afslag på fradragsretten, såsom administrative bøder, og det forhold, at en frist, som udløber efter den 31. maj i året efter det år, hvor henførselsbeslutningen fandt sted, ikke umiddelbart synes at være uforenelig med overholdelsen af retssikkerhedsprincippet på den ene side, og den fremtrædende rolle, som fradragsretten spiller i det fælles momssystem, på den anden side.

65 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 168, litra a), sammenholdt med dets artikel 167, skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for nationale bestemmelser, der af en national ret fortolkes således, at når en afgiftspligtig person har ret til at beslutte at henføre et gode til virksomhedsformuen, og når den kompetente nationale skatte- og afgiftsmyndighed ikke senest ved udløbet af den lovbestemte frist for indgivelse af den årlige omsætningsafgiftsangivelse på grundlag af en udtrykkelig beslutning eller tilstrækkelige indicier har kunnet konstatere, at dette gode er blevet således henført, kan denne myndighed give afslag på retten til at fradrage moms af det nævnte gode under henvisning til, at godet er blevet henført til den afgiftspligtige persons privatformue, medmindre det af de konkrete retsregler, ifølge hvilke der kan gøres brug af denne mulighed, fremgår, at en sådan mulighed er i strid med proportionalitetsprincippet.

Sagsomkostninger

66 Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

Artikel 168, litra a), 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, sammenholdt med dets artikel 167, skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for nationale bestemmelser, der af en national ret fortolkes således, at når en afgiftspligtig person har ret til at beslutte at henføre et gode til virksomhedsformuen, og når den kompetente nationale skatte- og afgiftsmyndighed ikke senest ved udløbet af den lovbestemte frist for indgivelse af den årlige omsætningsafgiftsangivelse på grundlag af en udtrykkelig beslutning eller tilstrækkelige indicier har kunnet konstatere, at dette gode er blevet således henført, kan denne myndighed give afslag på retten til at fradrage merværdiafgift af det nævnte gode under henvisning til, at godet er blevet henført til den afgiftspligtige persons privatformue, medmindre det af de konkrete retsregler, ifølge hvilke der kan gøres brug af denne mulighed, fremgår, at en sådan mulighed er i strid med proportionalitetsprincippet.

Underskrifter