

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremSAT den 1. marts 2012 (1)

**Sag C-334/10**

**X**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden)

»Merværdiafgift – sjette direktiv – fradrag af indgående afgift – ændringer af en erhvervsejendom med henblik på midlertidigt at anvende dele af den til privat brug – opkrævning af afgift i forbindelse med privat brug«

**I – Indledning**

1. Inden for den omfangsrige retspraksis vedrørende fradrag inden for det fælles merværdiafgiftssystem har der allerede tidligt udviklet sig et specialområde med egen udførlig retspraksis, som udelukkende beskæftiger sig med fradrag i forbindelse med erhvervelse af investeringsgoder, som af den afgiftspligtige anvendes til både erhvervsmæssige og private formål (2). Det drejer sig her først og fremmest om bygninger og personbiler, som en afgiftspligtig over en årrække har benyttet både erhvervsmæssigt og privat. Det er kun den erhvervsmæssige anvendelse af disse goder, der er relevant for beskattningen af den erhvervsmæssigt skabte merværdi, og det er kun i dette omfang, at merværdiafgiftsbelastningen af disse goder i tidligere led skal neutraliseres. Den skattetekniske og praktiske gennemførelse af dette enkle princip volder imidlertid mange vanskeligheder.

2. På dette område er retten til fradrag af indgående afgift vedrørende en bygning, der fra begyndelsen er blevet opført med henblik på både erhvervsmæssige og private formål, nu afklaret. Den afgiftspligtige har her mulighed for i første omgang at udnytte det fulde fradrag for opførelsen af bygningen, men må så til gengæld i den efterfølgende tid betale afgift for den private brug af bygningen (3). Som resultat heraf bliver det oprindelige fradrag i tidens løb delvist atter korrigeret.

3. Hvordan forholder det sig så – og det er det spørgsmål, den foreliggende præjudicielle anmodning rejser – med fradrag for indgående afgift i forbindelse med senere ændringer af en først rent erhvervsmæssigt anvendt bygning med henblik på en delvis og kun midlertidig anvendelse af denne som privat bolig?

**II – Retsforskrifter**

**A – EU-retten**

4. Artikel 17 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet

beregningsgrundlag (4) i den for 2000 gældende affattelse (5) (herefter »sjette direktiv«) regulerer »fradragsrettens indtræden og omfang« bl.a. således:

»[...]»

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

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]«

5. Den afgiftspligtiges transaktioner er normalt pålagt afgift i henhold til sjette direktivs artikel 2, der bl.a. fastsætter:

»Merværdiafgift pålægges:

1. levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab

[...]«

6. Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, udvider afgiftspligten i samme direktivs artikel 2, nr. 1), således:

»2. Følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

a) anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften

b) vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.

[...]«

7. Sjette direktivs afsnit VIII, »Beskatningsgrundlag«, indeholder artikel 11, der bestemmer:

»A. I indlandet

1. Beskatningsgrundlaget er:

[...]

c) ved de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen

[...]«

B – *Nederlandsk ret*

8. Ifølge den forelæggende rets forklaringer giver artikel 15 i Wet op de omzetbelasting 1968 (lov om omsætningsafgift af 1968) virksomhedsindehaveren ret til fradrag af indgående afgift for

tjenesteydelser, der er udført med henblik på at blive brugt i virksomheden.

### **III – Faktiske omstændigheder og det præjudicielle spørgsmål**

9. I hovedsagen omtvistes lovligheden af en efteropkrævning af merværdiafgift (herefter også »moms«) for 2000.

10. Den afgiftspligtige er et interessentskab, som ikke er en juridisk person, men som alligevel i denne egenskab er sagsøger i tvisten i hovedsagen. Selskabet drev i 2000 en engroshandel med autolakker. De eneste to deltagere i selskabet er et ægtepar.

11. Ægtefællerne anskaffede i 1999 en lagerhal, som de anvendte i engrosvirksomheden. I begyndelsen af 2000 blev en del af hallens loftsetage indrettet med henblik på midlertidig beboelse af de to selskabsdeltagere og deres børn. I den anledning blev der opført to kviste og indrettet en entré, et badeværelse og et toilet. For dette arbejde blev der faktureret moms.

12. Den således ombyggede loftsetage blev i en periode på 23 måneder anvendt som bolig. Derefter blev den indrettet til brug for virksomheden og benyttet som kontor og undervisningslokale. Kviste, entré, badeværelse og toilet bevaredes.

13. Det afgiftspligtige selskab fradrog hele den moms, der blev erlagt for denne udbygning af tagetagen. De nederlandske skattemyndigheder nægtede imidlertid at godkende fradraget hvad angik arbejderne vedrørende kvistene og entréen, idet de fandt, at kun indretningen af badeværelse og toilet også tjente virksomhedsformål.

14. Denne afgørelse bekræftedes af førstestansretten med den begrundelse, at arbejdet med at opføre kvistene og indrette entréen udelukkende var blevet udført med henblik på, at de to selskabsdeltagere kunne bo dér.

15. Dette anfægtes af det afgiftspligtige selskab i dets kassationsappel for Hoge Raad der Nederlanden, som har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Har en afgiftspligtig, der midlertidigt anvender en del af et investeringsgode, der er bestemt for hans virksomhed, til privat brug for sig selv, i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a) og b), artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), og artikel 17, stk. 2, ret til at fradrage momsen af udgifter til varige ændringer, der udelukkende er gennemført med henblik på den private brug? Har det for besvarelsen af dette spørgsmål nogen betydning, om den afgiftspligtige ved erhvervelsen af investeringsgodet er blevet faktureret moms, som han har fradraget?«

16. Under forhandlingerne ved Domstolen har den nederlandske regering og Kommissionen indgivet skriftlige indlæg. Der har ikke fundet nogen mundtlig forhandling sted.

### **IV – Retlig bedømmelse**

17. Begge de præjudicielle spørgsmål, som jeg i det følgende vil behandle under ét, drejer sig om, hvorvidt man har ret til fradrag i den særlige situation, som den forelæggende ret har gjort rede for.

18. Betingelserne for fradragsretten fremgår i den foreliggende sag af litra a) i sjette direktivs artikel 17, stk. 2. Ifølge denne skal en afgiftspligtig person for det første have fået leveret tjenesteydelser af en anden afgiftspligtig person, som han har erlagt merværdiafgift for (indgående transaktioner). For det andet skal disse indgående transaktioner anvendes i forbindelse med personens afgiftspligtige transaktioner (udgående transaktioner).

19. De indgående transaktioner, med hensyn til hvilke retten til fradrag i den foreliggende sag er omtvistet, er udelukkende de tjenesteydelser, der blev leveret til udbygning af tagetagen med henblik på opførelse af to kviste og indretning af en entré (herefter »ændringerne«).

20. Det er derimod ikke retten til fradrag i forbindelse med erhvervelsen af den allerede eksisterende bygning, som ændringerne blev foretaget på, der er genstand for de præjudicielle spørgsmål. Den momsmæssige behandling af erhvervelsen af denne bygning er – i forbindelse med det andet spørgsmål – kun af betydning, for så vidt som den kan have indflydelse på fradraget med hensyn til ændringerne.

21. Disse ændringer skal i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, anvendes i forbindelse med afgiftspligtige udgående transaktioner for at give ret til fradrag. Da det i første omgang var privat anvendelse, der var hovedformålet med ændringerne, mens der senere fulgte en erhvervsmæssig brug, idet tagetagen blev benyttet som kontor og undervisningslokale, skal der desuden tages hensyn til retspraksis vedrørende fradrag i forbindelse med investeringsgoder, som delvis anvendes til privat brug, som alle procesdeltagere med føje har henvist til.

22. Den sidstnævnte retspraksis, hvis nærmere betingelser for fradrag ikke lader sig udlede direkte af direktivets bestemmelser, vil jeg gennemgå som det første (under A) for dernæst at undersøge, om den kan komme til anvendelse i den foreliggende sag (under B).

*A – Retspraksis vedrørende fradrag af moms i forbindelse med investeringsgoder, som delvis anvendes til privat brug*

1. Spørgsmålet om, hvortil et investeringsgode skal henføres

23. Ifølge fast retspraksis – som i sidste ende går tilbage til Lennartz-dommen (6) – har den afgiftspligtige i momsmæssig henseende valget, såfremt et investeringsgode anvendes til såvel erhvervsmæssige som til private formål, 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 (7).

24. Såfremt den afgiftspligtige vælger at henføre investeringsgodet fuldt ud til virksomheden, kan den indgående moms, der skal erlægges ved erhvervelsen af dette gode, i princippet fradrages fuldt ud og øjeblikkeligt (8).

25. Dette vedrører ikke kun den moms, der skal erlægges ved køb af et færdigt materielt gode, men også – hvad der særlig er relevant ved bygninger – den moms, der skal erlægges for fremstillingen af et materielt gode (9), f.eks. for anskaffelse af byggematerialer eller brug af bygge- og anlægsydelser. I så fald vedrører spørgsmål om, hvortil et materielt gode og dets anvendelse skal henføres, nødvendigvis det fremstillede materielle gode og ikke de ydelser, der er gjort brug af til fremstilling af det.

2. Anvendelse til afgiftspligtige udgående transaktioner

26. Som en konsekvens af, at et materielt gode med blandet anvendelse henføres fuldt ud til virksomheden, skal anvendelsen af det materielle gode, i det omfang dette sker til private formål, pålægges afgift i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), sammenholdt med artikel 2, nr. 1) (10). Det skal dermed forhindres, at den afgiftspligtige person opnår en uberettiget fordel i forhold til den endelige forbruger (11), og at den afgiftspligtige persons endelige forbrug ikke pålægges afgift (12).

27. På denne baggrund udgør anvendelsen af et materielt gode til private formål en afgiftspligtig udgående transaktion som omhandlet i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a) (13). Dermed er betingelserne for et fradrag efter denne bestemmelse også opfyldt for den del af et investeringsgode, der anvendes til privat brug. Hvis det derimod ikke er muligt at afgiftsbelægge den private brug, kan der på trods af, at investeringsgodet i fuldt omfang er henført til virksomheden, ikke gives noget fradrag herfor. En sådan situation kan opstå, hvis betingelserne i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), ikke er opfyldt (14).

28. Desuden finder retspraksis vedrørende fradrag i forbindelse med investeringsgoder, som delvis anvendes til privat brug, efter Puffer-dommen heller ikke anvendelse, når investeringsgodet ganske vist anvendes delvis til private og delvis til erhvervsmæssige formål, men den afgiftspligtige person på det erhvervsmæssige område udelukkende anvender godet til afgiftsfrie transaktioner (15). I et sådant tilfælde foreligger der ganske vist en blandet anvendelse af godet, men der findes ingen afgiftspligtige transaktioner på det erhvervsmæssige område. Heraf følger, at retspraksis kræver, at den erhvervsmæssige anvendelse af godet – i det mindste delvis – skal være afgiftspligtig, for at der overhovedet kan opstå en ret til fradrag for et investeringsgode med blandet anvendelse.

29. Følgelig skal beskatningen af både den erhvervsmæssige og den private anvendelse af et investeringsgode, der delvis anvendes til privat brug, undersøges, for at fradraget vedrørende dets erhvervelse eller fremstilling kan bedømmes.

### 3. Formål

30. Den anførte retspraksis er adskillige gange blevet principielt anfægtet, men er gentagne gange blevet bekræftet af Domstolen efter en grundig prøvelse (16).

31. Grunden til, at den afgiftspligtige person ved blandet anvendelse af et investeringsgode har ret til at henføre et materielt gode i fuldt omfang til virksomheden og dermed i princippet opnå fuldt fradrag trods delvis privat brug, er, at det skal være muligt for den afgiftspligtige senere at ændre brugen i form af en forøgelse af den erhvervsmæssigt benyttede andel uden skattemæssige ulemper (17).

32. Hvis nemlig den afgiftspligtige person ved blandet anvendelse af et investeringsgode kun havde mulighed for en delvis henførelse af godet i et omfang svarende til den erhvervsmæssige anvendelse, ville fradraget for den privat benyttede del være endegyldigt udelukket. Den privat benyttede del af det materielle gode ville i så fald forblive under privatformuen. En senere anvendelse af den del af et materielt gode, der er henført til privatformuen, til erhvervsmæssige formål, kan naturligvis efterfølgende ikke længere medføre ret til fradrag. Der er ikke i sjette direktiv fastsat nogen reguleringsmekanisme herfor (18).

33. Ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22. december 2009 om ændring af visse bestemmelser i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (19) blev dette problem i mellemtiden løst af unionslovgiver, dog først for perioder, der ligger efter den i hovedsagen relevante (20). Ifølge artikel 168a, som er indføjet i det nugældende direktiv, Rådets direktiv

2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (21), er der kun delvis fradragsret for fast ejendom med blandet anvendelse – og fakultativt for medlemsstaterne også for andre varer. Denne delvise udelukkelse af fradragsretten er imidlertid nu knyttet sammen med en reguleringsmekanisme ved senere ændringer med hensyn til den forholdsmæssige anvendelse.

#### B – *Anvendelse af retspraksis i den foreliggende sag*

34. Det skal derfor afklares, om en afgiftspligtig person i en situation som den i hovedsagen foreliggende ifølge den fremstillede retspraksis er berettiget til fuldt fradrag for ændringer vedrørende investeringsgoder, som delvis anvendes til privat brug.

35. Som Kommissionen med rette har anført, ville der ikke have været nogen tvivl om dette, hvis ændringerne var blevet udført, før bygningen blev erhvervet. Ved erhvervelsen af en bygning, som delvis skulle anvendes som lagerbygning og delvis som bolig, ville det afgiftspligtige selskab have haft ret til fuldt ud at henføre bygningen til sin virksomhed, således at det havde været berettiget til fuldt fradrag, mens anvendelsen af boligen til private formål efterfølgende skulle have været pålagt afgift.

36. Det samme ville have været gældende i tilfælde af, at det afgiftspligtige selskab selv havde opført bygningen og fra begyndelsen havde bestemt en del af bygningen til boligformål.

37. På denne baggrund skal det afklares, om den omstændighed, at ændringerne først fandt sted efterfølgende, i sig selv kan føre til en anden vurdering af retten til fradrag. I den forbindelse skal det først fastslås, om den afgiftspligtige person har ret til fuldt ud at henføre et investeringsgode til virksomhedsformuen, henset til ændringerne (herom under 1). For det andet skal beskatningen af både den erhvervsmæssige og den private anvendelse af dette investeringsgode undersøges (herom under 2).

#### 1. Henførelse af et investeringsgode til virksomheden

38. Som allerede anført er retten til fradrag for tjenesteydelser til fremstilling af et investeringsgode afhængig af, hvorvidt det fremstillede gode henføres til virksomhedsformuen (22). Hvad angår det fremstillede investeringsgode skal der foreligge ret til, at det i fuldt omfang kan henføres til virksomhedsformuen. Kun i så tilfælde er der principiel ret til fuldt fradrag for tjenesteydelser til fremstillingen heraf.

39. Da det i den foreliggende sag drejer sig om ændringer af en allerede eksisterende bygning, skal det først afklares, hvad der i den forbindelse skal anses for fremstillet investeringsgode [herom under a) og b)], før berettigelsen til dens fuldstændige henførelse til virksomheden kan undersøges [herom under c)].

a) Spørgsmålet, om ændringerne skal behandles sammen med eller adskilt fra opførelsen af ejendommen

40. I den foreliggende sag kan der anlægges to synsvinkler: Man kan anse ændringerne for – senere tilkomne – omkostninger til opførelse af bygningen eller omkostninger til fremstilling af et særskilt investeringsgode.

41. Hvis man betragter ændringerne som en del af omkostningerne til opførelsen af den samlede bygning, afhænger retten til fradrag af, hvortil den bygning henføres, på hvilken ændringerne er foretaget. Var bygningen i fuldt omfang henført til virksomheden, er der principielt fuldt fradragsret for ændringerne.

42. På denne baggrund ville det på forhånd være irrelevant, at ændringerne tjente til opførelse

af en bolig, der udelukkende skulle anvendes til private formål. Når en afgiftspligtig person køber et stort antal varer og tjenesteydelser for at opføre en ejendom, bedømmes fradraget ifølge retspraksis vedrørende fradrag i forbindelse med investeringsgoder, som delvis anvendes til privat brug, nemlig heller ikke for hver enkelt indgående transaktion for sig (23).

43. En afgiftspligtig person kan derimod samlet henføre den af ham opførte bygning til virksomheden. Som følge heraf har han principielt ret til at fradrage hele momsen vedrørende alle de indgående transaktioner, der har tjent til opførelse af bygningen. Dette gælder, selv om det normalt kan lade sig gøre at identificere enkelte indgående transaktioner – som f.eks. levering af et vindue, der indsættes på det privat benyttede område – som udelukkende tjener private formål.

44. Heller ikke den af den forelæggende ret anførte afgørelse i Bakcsi-sagen taler umiddelbart mod, at senere ændringer behandles sammen med de oprindelige opførelsesomkostninger. I Bakcsi-sagen fastslog Domstolen ganske vist, at henførelsen af et investeringsgode ingen betydning har for, om der er fradragsret for de indgående transaktioner, som anvendes til brug eller vedligeholdelse af dette gode (24). I overensstemmelse hermed skal retten til fradrag for indgående transaktioner, der eksempelvis tjener til brug eller vedligeholdelse af en bygning, bedømmes uafhængigt af, om denne bygning er henført til virksomheden.

45. Den forelæggende ret har imidlertid allerede selv påpeget, at udgifterne til ændringerne i den foreliggende sag ikke udgør udgifter til brug eller vedligeholdelse (25). Heller ikke i mine øjne er disse ændringer indgående transaktioner, der sikrer brugen eller vedligeholdelsen af ejendommen i den daglige drift, men er med til at udforme selve ejendommen, idet de ændrer dens form og anvendelsesmuligheder. Bakcsi-dommen kan således ikke anvendes her.

46. Dog kan der af denne retspraksis udledes det princip, at henførelsen af en indgående transaktion til virksomheden principielt skal vurderes særskilt for hver enkelt indgående transaktion.

47. Denne betragtningsmåde svarer også til den tidligere faste retspraksis på området for beskatning af udgående transaktioner. Ifølge denne praksis fremgår det af sjette direktivs artikel 2, at hver enkelt levering af et gode eller en tjenesteydelse sædvanligvis bør anses for en særskilt og uafhængig transaktion (26).

48. Endvidere skal der tages hensyn til den retspraksis, ifølge hvilken kun den, som i forbindelse med en indgående transaktion optræder i egenskab af afgiftspligtig person, kan have ret til fradrag (27). Når en afgiftspligtig person nemlig erhverver et gode udelukkende til privat brug, handler den pågældende som privatperson og ikke som afgiftspligtig person i sjette direktivs forstand (28).

49. Hvis man derimod ville lade fradraget i forbindelse med enhver efterfølgende ændring afhænge af, hvortil ejendommen var henført, måtte man også tillade fradraget ved efterfølgende ændringer, som varigt kun tjente rent private formål. Dermed ville den anførte retspraksis efter min opfattelse ikke længere være respekteret. En indgående transaktion, der fuldt ud og varigt kun anvendes privat, kan nemlig ikke anses for en handling udført af en afgiftspligtig person. I modsat fald ville det ikke længere være muligt at foretage den sondring, der kræves i momsordningen, mellem en handling udført af en person som afgiftspligtig og som privatperson.

50. Derudover ville konsekvenserne af at behandle bygningen og efterfølgende ændringer under ét i momsmæssig henseende heller ikke være forenelige med princippet om afgiftsneutralitet. Ifølge dette princip skal en afgiftspligtig person kun bære momsen, når den vedrører goder eller tjenesteydelser, som personen anvender til privat forbrug og ikke i forbindelse med sin afgiftspligtige erhvervsmæssige virksomhed (29).

51. En samlet betragtning af bygning og efterfølgende ændringer ville imidlertid også medføre, at en afgiftspligtig person, der foretog varige, rent erhvervsmæssigt begrundede ændringer af en bygning, ikke ville kunne gøre noget fradrag gældende, såfremt bygningen forinden fuldt ud var blevet henført til den private formue. Den moms, der var blevet erlagt for ændringerne, måtte den afgiftspligtige person derfor i den sidste ende bære, selv om resultatet heraf blev anvendt til hans erhvervsmæssige virksomhed.

52. På denne baggrund udgør den samlede behandling, som implicit er anerkendt i retspraksis vedrørende fradrag i forbindelse med investeringsgoder, som delvis anvendes til privat brug, af indgående transaktioner, der tjener til opførelse af en bygning med blandet anvendelse (30), en undtagelse, som er berettiget af praktiske grunde, især i betragtning af, at ydelserne i forbindelse med opførelsen er tidsmæssigt nært forbundne. Denne samlede betragtning tager hensyn til den omstændighed, at der til opførelsen af en bygning kræves så mange indgående transaktioner, at det ville medføre store afgrænsningsvanskeligheder og en betydelig administrativ byrde at henføre hver enkelt indgående transaktion til henholdsvis private eller erhvervsmæssige formål. Det samme gælder imidlertid ikke for forholdet mellem den oprindelige opførelse af en ejendom og efterfølgende ændringer, som altid kan betragtes hver for sig, da der uden videre kan skelnes mellem dem i materiel henseende, og de ikke er tidsmæssigt nært forbundne.

53. I øvrigt har det længe været anerkendt i Domstolens praksis, at forskellige dele af et samlet gode kan henføres til enten privat- eller virksomhedsformuen (31). Ud fra et momsmæssigt synspunkt er der således intet usædvanligt i at behandle de enkelte dele af en ejendom forskelligt.

54. Heraf følger, at fradrag for efterfølgende ændringer af et investeringsgode ikke bør afhænge af, hvortil selve investeringsgodet er henført. På dette punkt deler jeg den nederlandske regerings opfattelse, ifølge hvilken den omstændighed, at bygningen som sådan er blevet henført til den afgiftspligtiges erhvervsmæssige virksomhed, ikke i sig selv fører til, at ændringerne ligeledes automatisk henføres til virksomheden.

#### b) Ombygningsprojekter som et selvstændigt investeringsgode

55. Hvis fradrag i forbindelse med efterfølgende ændringer i princippet således skal bedømmes uafhængigt af, hvortil bygningen henføres, rejser der sig i tilknytning hertil det spørgsmål, om disse ændringer har frembragt et selvstændigt investeringsgode.

56. Det ville her være nærliggende at anlægge den synsvinkel, at samtlige de ombygningsprojekter, der har tjent til opførelsen af boligen i tagetagen, tilsammen har ført til fremstillingen af et selvstændigt investeringsgode i form af en bolig. Hertil hørte ikke kun kvistene og entréen, som blev opført ved de i hovedsagen omtvistede ændringer. Også det badeværelse og toilet, der blev indrettet, og som den afgiftspligtige person allerede havde fået fradrag for opførelsen af, ville i så fald være en del af dette selvstændige investeringsgode.

57. Om opførelsen af kvistene og indretningen af entréen skal holdes adskilt fra indretningen af badeværelset og toilettet med henblik på en bestemmelse af det relevante investeringsgode, er et spørgsmål om de faktiske omstændigheder, som det tilkommer den forelæggende ret at bedømme. Det afgørende for denne bedømmelse er, om ombygningsprojekterne vedrørende

kvistene, entréen, badeværelset og toilettet har været materielt og tidsmæssigt tæt forbundet på en måde, der kan sammenlignes med forbindelsen mellem ydelserne ved opførelsen af en bygning.

58. Under alle omstændigheder er der efter min opfattelse ikke nogen overbevisende grund til ikke at betragte hele den indrettede bolig eller kvistene og entréen taget for sig som et selvstændigt investeringsgode.

59. Som generaladvokat Mengozzi allerede har formuleret det, er de centrale elementer i definitionen af et investeringsgode, sådan som den skal anvendes i forbindelse med retspraksis vedrørende fradrag i forbindelse med investeringsgoder, der delvis anvendes til privat brug, godernes lange brugstid og den tilsvarende afskrivning af anskaffelsesudgifterne vedrørende disse (32). Disse kriterier ville både den indrettede bolig og kvistene og entréen, der blev opført ved de her omtvistede ændringer, opfylde.

60. Det forhold, at både boligen og kvistene og entréen udgør en del af et andet investeringsgode, ændrer intet herved.

61. Ganske vist har generaladvokat Mengozzi udtalt, at han af årsager, der vedrører det fælles momssystemets enkelhed, ikke mener, man bør anvende retspraksis vedrørende fradrag i forbindelse med investeringsgoder, der delvis anvendes til privat brug, når det drejer sig om goder, der er tilføjet investeringsgodet efter dets erhvervelse, og som har øget dets værdi, men at fradraget skal fordeles umiddelbart. Han refererede dog her udelukkende til vedligeholdelsesudgifter, dvs. udskiftning af en allerede eksisterende del af et investeringsgode med en anden (33).

62. Den foreliggende sag drejer sig derimod ikke om sådanne vedligeholdelsesudgifter, men om opførelse af nye dele af bygningen, som ikke eksisterede tidligere. Da opførelse af nye dele af en bygning til blandet anvendelse næppe forekommer særlig ofte, kan det heller ikke forventes, at det udgør en alt for indviklet opgave at tage hensyn til flere investeringsgoder inden for en bygning i momsmæssig henseende.

63. Med udgangspunkt i konstateringen af, at endog kvistene og entréen i sig selv kan udgøre et selvstændigt investeringsgode, bliver det endelig overflødigt også at undersøge spørgsmålet om, hvorvidt principperne i retspraksis vedrørende fradrag i forbindelse med investeringsgoder, der delvis anvendes til privat brug, også finder anvendelse på andre goder end investeringsgoder (34).

#### c) Delvis privat brug

64. Endelig afhænger den principielle ret til fuldt fradrag for momsen vedrørende ændringerne desuden af, at det fremstillede investeringsgode – i den foreliggende sag altså enten den indrettede bolig eller kvistene og entréen – anvendes til såvel erhvervsmæssige som til private formål. I så tilfælde kan investeringsgodet i fuldt omfang henføres til virksomheden.

65. Hvis den forelæggende ret fastslår, at den indrettede bolig samlet set skal anses for et selvstændigt investeringsgode, er det muligt at henføre den til virksomheden. Det synes nemlig at ligge fast i hovedsagen, at dele af den indrettede bolig – nemlig badeværelset og toilettet – lige fra begyndelsen også blev benyttet til erhvervsmæssige formål (35). De i hovedsagen omtvistede ændringer med henblik på opførelse af kvistene og indretning af entréen ville i så fald være en del af fremstillingen af et gode, der anvendes til såvel private som erhvervsmæssige formål. I så fald skulle den indrettede bolig ikke behandles anderledes end en privat ejendom, der er opført til blandet anvendelse. Hvilket formål opførelsen af kvistene og indretningen af entréen tjener, når de

betragtes isoleret, ville være irrelevant, da den blandede anvendelse af investeringsgodet taget under ét ville være afgørende (36).

66. De præjudicielle spørgsmål fra den forelæggende ret drejer sig imidlertid kun om fradrag i forbindelse med ændringer, der udelukkende er udført med henblik på privat anvendelse. På baggrund af mine hidtidige konstateringer er dette spørgsmål berettiget, i det omfang kvistene og entréen er et selvstændigt investeringsgode. For at besvare spørgsmålet for det tilfælde, at den forelæggende ret ved bedømmelsen af de faktiske omstændigheder skulle komme til denne konklusion, vil jeg fortsætte undersøgelsen i det følgende ud fra den forudsætning, at kvistene og entréen udgør et selvstændigt investeringsgode.

67. I så fald er der et særligt træk ved den foreliggende sag i sammenligning med den hidtidige retspraksis vedrørende fradrag i forbindelse med investeringsgoder, der delvis anvendes til privat brug. Kvistene og entréen er nemlig blevet anvendt til forskellige formål i på hinanden følgende perioder: Ifølge den forelæggende rets fremstilling af de faktiske omstændigheder anvendte ægteparret først kvistene og entréen udelukkende til private formål i deres private bolig, og derpå udelukkende til erhvervsmæssige formål i forbindelse med en udnyttelse af tagetagen som kontor og undervisningslokale. Om der i et sådant tilfælde kan antages at foreligge en blandet anvendelse som omhandlet i retspraksis vedrørende fradrag i forbindelse med investeringsgoder, der delvis anvendes til privat brug, skal derfor undersøges nærmere i det følgende.

#### i) Lennartz-dommen

68. I den forbindelse har den nederlandske regering med rette påpeget nødvendigheden af at undersøge, om ægteparret ved købet af tjenesteydelser til ombygningen overhovedet har handlet som afgiftspligtige personer. Kun den, der på tidspunktet for en indgående transaktion optræder i egenskab af afgiftspligtig person, har nemlig ret til fradrag (37). Ifølge retspraksis handler en afgiftspligtig person, der erhverver et gode udelukkende til privat brug, imidlertid som privatperson og ikke som afgiftspligtig person i sjette direktivs forstand (38).

69. Hvis man kun tog hensyn til den oprindelige anvendelse, ville ægteparret udelukkende have ladet ændringerne udføre til privat brug og følgelig ikke have handlet som afgiftspligtige personer og derfor ikke have ret til fradrag.

70. Hvis man kun tog hensyn til den oprindelige anvendelse, ville heller ikke retspraksis vedrørende fradrag i forbindelse med investeringsgoder, der delvis anvendes til privat brug, finde anvendelse. Der ville hverken foreligge en blandet anvendelse eller eksistere en afgiftspligtig erhvervsmæssig anvendelse – ved siden af den private – af investeringsgodet.

71. For at kunne besvare spørgsmålet om, hvorvidt en anvendelse, som i begyndelsen er rent privat og derpå rent erhvervsmæssig, lige fra begyndelsen skal anses for en delvis erhvervsmæssig anvendelse, forekommer det mig nyttigt atter at vende tilbage til dér, hvor det hele begynder: til Lennartz-dommen.

72. I denne dom lagde Domstolen grunden til den siden hen faste retspraksis vedrørende fradrag i forbindelse med investeringsgoder, der delvis anvendes til privat brug. I denne dom udtalte den sig også om spørgsmål om en erhvervsmæssig anvendelse, der først indledes senere. Domstolen fastslog her, at det udelukkende afhænger af, i hvilken egenskab en person handler på tidspunktet for de indgående transaktioner, om der består en fradragsret (39). En person, der erhverver goder til erhvervsmæssige formål, gør også dette i egenskab af afgiftspligtig person, selv hvis goderne ikke straks anvendes til dette formål (40).

73. Om indgående transaktioner finder sted med henblik på senere erhvervsmæssige formål,

er derefter et faktisk spørgsmål, der skal bedømmes under hensyntagen til samtlige foreliggende omstændigheder. Dertil hører de pågældende goders art og den periode, der er forløbet mellem erhvervelsen af goderne og deres anvendelse til den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (41).

74. Selv om denne dom ligger helt i begyndelsen af udviklingen af retspraksis vedrørende fradrag i forbindelse med blandet anvendelse af et investeringsgode, fastlægger den alligevel allerede den grundlæggende kurs.

75. Som allerede påvist er grunden til udviklingen af retspraksis vedrørende fradrag i forbindelse med investeringsgoder, der delvis anvendes til privat brug, at den afgiftspligtige person mangler en reguleringsmulighed i tilfælde af en senere erhvervsmæssig anvendelse af et gode, der er henført til privatformuen. Anskaffer en afgiftspligtig person goder som en del af sin private formue, er et fradrag endegyldigt udelukket, selv hvis dette gode senere anvendes til erhvervsmæssige formål (42).

76. På denne baggrund ville det ikke være rimeligt, at den afgiftspligtige person, der afholder investeringsomkostninger, om hvilke det står fast, at de ganske vist ikke skal anvendes med det samme, men først senere i fuldt omfang til erhvervsmæssige formål, helt nægtes fradrag i den forbindelse. En benyttelse, som først er rent privat, og dernæst rent erhvervsmæssig, er faktisk den situation med de størst mulige skattemæssige ulemper, der kan opstå for den afgiftspligtige person ved en ændring af brugen af et gode, og grunden til udviklingen af retspraksis vedrørende fradrag i forbindelse med investeringsgoder, der delvis anvendes til privat brug, er, at man vil forhindre disse ulemper.

77. Disse konklusioner, som jeg drager af den oprindelige retspraksis, forekommer mig også forenelige med den seneste dom på dette område i Puffer-sagen.

78. Ganske vist fastslog Domstolen i Puffer-sagen, at et fradrag i forbindelse med investeringsgoder, der delvis anvendes til privat brug, er udelukket for afgiftspligtige personer, som udelukkende udfører afgiftsfrie transaktioner. I et sådant tilfælde gennemfører en afgiftspligtig person på grund af afgiftsfritagelsen for dennes virksomhed imidlertid aldrig, heller ikke i fremtiden, afgiftspligtige transaktioner. Henset til tankegangen bag og formålet med retspraksis vedrørende fradrag i forbindelse med investeringsgoder, som delvis anvendes til privat brug, består der i forbindelse med en rent afgiftsfri virksomhed heller ikke nogen som helst grund til at anvende denne praksis, da den erhvervsmæssige anvendelse af et investeringsgode i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, ikke på noget tidspunkt kan åbne for fradrag.

79. En sådan situation er der imidlertid ikke tale om i den foreliggende sag. Handel med autolakker, som det afgiftspligtige selskab drev, udgør ikke nogen afgiftsfri virksomhed.

ii) Bevis for den senere erhvervsmæssige anvendelse

80. Det er indlysende, at der, såfremt der åbnes for ret til i fuldt omfang at henføre et investeringsgode til virksomhedsformuen, selv om det i begyndelsen anvendes til rent privat brug, opstår en vis fare for misbrug.

81. Dette gælder især på baggrund af, at det formål, der er forbundet med en indgående transaktion, ifølge retspraksis udelukkende udledes af den hensigt, som den afgiftspligtige person på tidspunktet for transaktionen har med hensyn til anvendelsen, og som er godtgjort ved hjælp af objektive holdepunkter, og ikke ud fra den senere faktiske anvendelse af den indgående transaktion. Dette har Domstolen udtrykkeligt fastslået i den situation, hvor en afgiftspligtig person afholder de første investeringsomkostninger før påbegyndelsen af virksomhedens faktiske drift

(43). Der er efter min opfattelse ingen grund til at se anderledes på dette i forbindelse med senere investeringsomkostninger inden for rammerne af den løbende drift.

82. Det skal dog betones, at der også ifølge denne retspraksis skal foreligge objektive holdepunkter for den afgiftspligtiges hensigt om senere at anvende et investeringsgode, der i første omgang benyttes rent privat, til erhvervsmæssige formål. Som objektive holdepunkter opregnede allerede Lennartz-dommen godets art samt den periode, der forløber indtil den tilsigtede anvendelse af godet til erhvervsmæssige formål (44).

83. Heraf kan det udledes, at der findes investeringsgoder, som f.eks. en sauna, der senere bliver opført i en engroshandels lagerhal til autolakker, som efter deres art normalt kun kan tjene private formål i den pågældende virksomhed. Også den objektive påviselighed af en hensigt om en senere erhvervsmæssig anvendelse svækkes, jo længere ud i fremtiden den ligger.

84. Det skal desuden betones, at den blotte mulighed for en senere erhvervsmæssig anvendelse under ingen omstændigheder er tilstrækkelig. En sådan antagelse ville åbne for fradrag for alle en afgiftspligtig persons indgående transaktioner. Den erhvervsmæssige anvendelse, der er planlagt i fremtiden, skal være konkret og påviselig. Det må her lægges til grund, at en anvendelse, der i begyndelsen er privat, umiddelbart lader formode, at hensigten udelukkende var at bruge godet privat. Denne formodning skal så modbevises af den afgiftspligtige person ved hjælp af objektive beviser.

85. I den foreliggende sag står det fast, at ændringerne i første omgang blev foretaget udelukkende til private formål, nemlig til indretning af dele af en bolig. Der fulgte herefter en erhvervsmæssig benyttelse af rummene som kontor og undervisningslokale. Eftersom både entréen og kvistene blev bevaret, efter at rummene var indrettet til erhvervsmæssige formål, er ændringerne senere blevet anvendt til erhvervsmæssige formål.

86. Af fremstillingen af de faktiske omstændigheder i hovedsagen fremgår det efter min opfattelse dog ikke klart, om man allerede ved udførelsen af ændringerne, altså på tidspunktet for de indgående transaktioner, havde planlagt den efterfølgende erhvervsmæssige brug, og om der var objektive holdepunkter, der kunne godtgøre dette.

87. På den ene side tales der i det præjudicielle spørgsmål om ændringer, der blev udført udelukkende med henblik på privat brug. Hvis man fortolker det sådan, at en erhvervsmæssig brug af denne indgående transaktion ikke var planlagt på tidspunktet for udførelsen af ændringerne, ville et fradrag her på forhånd være udelukket. På tidspunktet for de indgående transaktioner ville ægteparret her ikke have handlet som afgiftspligtige personer, da parret kun havde forbundet private formål med købet af ydelsen. Der ville i så fald ikke være nogen ret til fradrag i forbindelse med ændringerne.

88. På den anden side var anvendelsen af en del af lagerhallen som bolig for ægteparret efter den forelæggende rets fremstilling på forhånd kun tænkt som midlertidig. For så vidt kan ægteparret have haft planer om, hvordan ændringerne skulle anvendes, efter at boligen var opgivet. Desuden kan underinstansens afgørelse, som er blevet forelagt sammen med den præjudicielle anmodning, fortolkes således, at den senere erhvervsmæssige anvendelse var planlagt fra begyndelsen (45).

89. Om der fra begyndelsen har eksisteret en hensigt om senere at anvende kvistene og entréen til erhvervsmæssig brug, og om denne hensigt kan påvises ved hjælp af objektive holdepunkter, må den forelæggende ret derfor i sidste ende tage stilling til som et faktisk spørgsmål.

## 2. Anvendelse til afgiftspligtige udgående transaktioner

90. Hvis den forelæggende ret fastslår, at der lige fra tidspunktet for de indgående transaktioner har eksisteret en hensigt om at bruge kvistene og entréen til blandet anvendelse, eller den antager, at den indrettede bolig samlet set udgør det relevante investeringsgode, havde det afgiftspligtige selskab ifølge retspraksis vedrørende fradrag i forbindelse med investeringsgoder, som delvis anvendes til privat brug, haft ret til at henhøre disse goder i fuldt omfang til virksomheden.

91. For også at have ret til fuldt fradrag skulle det afgiftspligtige selskab have haft til hensigt at anvende ændringerne i fuldt omfang til afgiftspligtige udgående transaktioner i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a). Dette afhænger i den foreliggende sag af, hvad det var hensigten at anvende det fremstillede investeringsgode til.

92. I det omfang det var hensigten at anvende investeringsgodet til erhvervsmæssige formål – hvad angår den indrettede bolig med hensyn til den delvise erhvervsmæssige brug af badeværelset og toilettet, og hvad angår kvistene og entréen med hensyn til anvendelsen af dem som en del af kontoret og undervisningslokalet – pålægges de udgående transaktioner afgift i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1), inden for den afgiftspligtiges handelsvirksomhed.

93. I det omfang det var hensigten at anvende investeringsgodet til private formål, kommer det i betragtning at pålægge de udgående transaktioner afgift i henhold til betingelserne i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, sammenholdt med artikel 2, nr. 1).

a) Anvendelse af et gode i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a)

94. I henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), skal anvendelsen af et for virksomheden bestemt gode til den afgiftspligtige persons private brug pålægges afgift.

95. Såfremt den indrettede bolig eller kvistene og entréen udgør et selvstændigt investeringsgode, som fuldt ud kan henføres til virksomheden, skal anvendelsen af dem til privat brug for ægteparret selvstændigt pålægges afgift.

96. På grund af denne selvstændighed er det også irrelevant, om det investeringsgode, som den indrettede bolig eller kvistene og entréen rent faktisk er forbundet med, har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af moms. Derfor skal Hoge Raads andet spørgsmål besvares med, at det ikke gør nogen forskel for besvarelsen af første spørgsmål, om den afgiftspligtige person ved erhvervelsen af investeringsgodet er blevet faktureret moms, som den pågældende har fradraget.

97. I øvrigt er den private anvendelse af den indrettede bolig eller af kvistene og entréen i den foreliggende sag heller ikke fritaget for afgift.

98. Ganske vist har Domstolen i BLM-sagen (sag C-436/10) endnu ikke truffet afgørelse med hensyn til, om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), som fritager udlejning af fast ejendom for afgift, finder anvendelse på benyttelsen til private formål af en del af en ejendom, en benyttelse, som i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), i princippet skal pålægges afgift. Spørgsmålet rejses dog i BLM-sagen i forbindelse med den særlige situation, hvor brugeren af en del af ejendommen er en i retlig henseende forskellig person fra det afgiftspligtige selskab.

99. I den foreliggende sag er det afgiftspligtige selskab imidlertid for det første ikke nogen selvstændig juridisk person. For det andet lægger de præjudicielle spørgsmål til grund, at det afgiftspligtige selskab anvender investeringsgodet til eget brug og ikke til brug for en anden person. I et sådant tilfælde er det allerede blevet fastslået, at afgiftsfritagelsen i sjette direktivs

artikel 13, punkt B, litra b), ikke finder anvendelse på den afgiftsudløsende situation, som er anført i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a) (46).

100. Heraf følger, at også den planlagte anvendelse af det relevante investeringsgode til private formål pålægges afgift i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1), sammenholdt med artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a).

b) Den afgiftspligtige persons vederlagsfrie levering af tjenesteydelser i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra b)

101. Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra b), kan derimod ikke finde anvendelse i den foreliggende sag.

102. De udgående transaktioner kan ikke bestå i ægteparrets brug af tjenesteydelserne i forbindelse med ændringerne, sådan som det delvist er blevet gjort gældende. Disse tjenesteydelser skal være blevet leveret til det afgiftspligtige selskab for at kunne begrunde en ret til fradrag. De udgør derfor de indgående transaktioner.

103. De udgående transaktioner består derimod i brugen af de goder, der er fremstillet ved hjælp af de indgående transaktioner, dvs. af den indrettede bolig eller kvistene og entréen. Da det altså drejer sig om anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, er det udelukkende bestemmelsen i litra a) i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, der finder anvendelse.

## V – Forslag til afgørelse

104. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål fra Hoge Raad således:

»En afgiftspligtig person, der midlertidigt anvender en del af et investeringsgode, der tilhører dennes virksomhed, til eget brug, har i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, ret til at fradrage indgående afgift af udgifter til varige ændringer, som udelukkende er blevet udført med henblik på privat anvendelse, og som bevirker, at der opstår et selvstændigt investeringsgode, når den afgiftspligtige person på tidspunktet for udførelsen af ændringerne havde til hensigt – en hensigt, som kan påvises ved objektive holdepunkter – at anvende det således fremstillede investeringsgode til brug for sine erhvervsmæssige afgiftspligtige transaktioner, også selv om denne anvendelse først skal finde sted efter den private anvendelse. Denne fradragsret består uafhængigt af, om den afgiftspligtige person er blevet faktureret moms, som den pågældende har fradraget, ved erhvervelsen af det investeringsgode, som er blevet tilført ændringerne.«

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Første gang i dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, senest i dom af 16.2.2012, sag C-118/11, Eon Aset Menidjmont.

3 – Jf. nærmere herom punkt 23 ff.

4 – EFT L 145, s. 1.

5 – For 2000 finder sjette direktivs artikel 17 anvendelse som affattet i henhold til dets artikel 28f, der er indføjet ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388/EØF (EFT L 376, s. 1) og – i det omfang, det er relevant her – som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10.4.1995 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms – anvendelsesområdet for visse fritagelser og

reglerne for deres praktiske gennemførelse (EFT L 102, s. 18). Denne affattelse er afgørende i den foreliggende sag, da de ændringer, som tvisten om fradragsretten i hovedsagen vedrører, blev gennemført i 2000.

6 – Lennartz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 35.

7 – Dom af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbrrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 20, af 8.3.2001, sag C-415/98, Bakcsi, Sml. I, s. 1831, præmis 25, af 8.5.2003, sag C-269/00, Seeling, Sml. I, s. 4101, præmis 40, af 21.4.2005, sag C-25/03, HE, Sml. I, s. 3123, præmis 46, af 14.7.2005, sag C-434/03, Charles og Charles-Tijmens, Sml. I, s. 7037, præmis 23, af 30.3.2006, sag C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Sml. I, s. 3039, præmis 34, af 14.9.2006, sag C-72/05, Wollny, Sml. I, s. 8297, præmis 21, af 12.2.2009, sag C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, Sml. I, s. 839, præmis 32, og af 23.4.2009, sag C-460/07, Puffer, Sml. I, s. 3251, præmis 39, samt dommen i sagen Eon Aset Menidjunt, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 53.

8 – Puffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis; jf. allerede Lennartz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 35.

9 – Seeling-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 43 og 47, Wollny-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 24, og Puffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 42.

10 – Puffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis.

11 – Wollny-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 32, og Puffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 54. I samme retning allerede dom af 26.9.1996, sag C-230/94, Enkler, Sml. I, s. 4517, præmis 33.

12 – Jf. dom af 27.6.1989, sag 50/88, Kühne, Sml. s. 1925, præmis 29.

13 – Puffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis.

14 – I denne retning dommen i sagen Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 38-40; ifølge denne dom er der ingen ret til fradrag af moms, i det omfang investeringsgodet anvendes til en transaktion, der ligger uden for momsordningens anvendelsesområde, men som ikke kan anses for at være foretaget »til virksomheden uvedkommende formål« som omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, afsnit 1, litra a).

15 – I denne retning Puffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 49.

16 – Dommen i sagen Charles og Charles-Tijmens, nævnt ovenfor i fodnote 7, og af 23.4.2009, Puffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7. Jf. særligt vedrørende fast ejendom Seeling-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7.

17 – Jf. generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse af 10.11.1992, sag C-193/91, Mohsche, Sml. 1993 I, s. 2615, punkt 18, og af 6.4.1995, sag C-291/92, Armbrrecht, Sml. 1995 I, s. 2775, punkt 39 og 49.

18 – Puffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 44. På denne baggrund må man også acceptere eventuelle finansielle (likviditetsmæssige) fordele, som denne ordning giver den afgiftspligtige person i forhold til den endelige forbruger: i denne retning Puffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 55-57; jf. også Wollny-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 38.

19 – EUT L 10, s. 14.

20 – Direktiv 2009/162/EU skulle i henhold til dets artikel 2 være gennemført senest den 1.1.2011.

21 – EUT L 347, s. 1.

22 – Jf. ovenfor, punkt 25.

23 – Jf. ovenfor, punkt 25.

24 – Jf. Bakcsi-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 33.

25 – Den præjudicielle anmodning, punkt 3.4.6.

26 – Dom af 19.11.2009, sag C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, Sml. I, s. 11079, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis. Jf. allerede dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 29, vedrørende tjenesteydelser.

27 – I denne retning Lennartz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 8, og dom af 2.6.2005, sag C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, Sml. I, s. 4685, præmis 32.

28 – Dom af 6.5.1992, sag C-20/91, De Jong, Sml. I, s. 2847, præmis 17.

29 – HE-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 48.

30 – Seeling-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 43 og 47, Wollny-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 24, og Puffer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 42.

31 – Dom af 4.10.1995, sag C-291/92, Armbrecht, Sml. I, s. 2775, præmis 19 og 20.

32 – Generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse af 22.12.2008, sag C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, Sml. 2009 I, s. 839, punkt 67.

33 – Jf. forslaget til afgørelse i sagen Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, nævnt ovenfor i fodnote 32, punkt 73.

34 – Jf. herom forslaget til afgørelse i sagen Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, nævnt ovenfor i fodnote 32, punkt 59 ff.

35 – Jf. herom Gerechtshof te Leeuwardens dom af 7.9.2007, BK 1024/04, punkt 2.5, der som den af underinstansen truffene afgørelse er blevet forelagt sammen med den præjudicielle anmodning.

36 – Jf. ovenfor, punkt 42 og 43.

37 – I denne retning Lennartz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 8, og dommen i sagen Waterschap Zeeuws Vlaanderen, nævnt ovenfor i fodnote 27, præmis 32.

38 – Jf. De Jong-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 28, præmis 17.

39 – I denne retning Lennartz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 8; ligeledes dom af 30.3.2006, sag C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Sml. I, s. 3039, præmis 38.

40 – Lennartz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 14.

41 – I denne retning Lennartz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 21, Bakcsi-dommen,

nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 29, og dommen i sagen Eon Aset Menidjunt, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 58.

42 – Generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse af 20.1.2005, sag C-434/03, Charles og Charles-Tijmens, Sml. I, s. 7037, punkt 75.

43 – Dom af 8.6.2000, sag C-400/98, Breitsohl, Sml. I, s. 4321, præmis 34 og 35. Jf. også dom af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 – C-147/98, Gabalfrija m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis.

44 – Lennartz-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, præmis 21.

45 – Jf. Gerechtshof te Leeuwardens dom af 7.9.2007, BK 1024/04, under punkt 2.3.

46 – Seeling-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7.