

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JÁN MAZÁK

föredraget den 12 april 2011(1)

Förenade målen C-180/10 och C-181/10

Jarosław Saby

mot

Minister Finansów (C-180/10)

och

Emilian Kuś

Halina Jeziorska-Kuś

mot

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (C-181/10)

(begäran om förhandsavgörande från Naczelny Sąd Administracyjny (Polen))

”Mervärdesskatt – Beskattningsbar person – Ekonomisk verksamhet – Försäljning av mark som förvärvats som jordbruksmark och som därefter omvandlats till mark för bebyggelse”

1. Ska en person anses mervärdesskatteskyldig när personen i fråga i olika omgångar avyttrar tomter, vilka ursprungligen utgjorde delar av en fastighet som förvärvats som jordbruksmark i syfte att driva jordbruksverksamhet och fastighetens avsedda användning därefter ändrades i den lokala detaljplanen såtillvida att den omklassificerades till mark för bebyggelse av semesterbostäder eller bebyggelse av bostäder och serviceinrättningar?
2. Svaret på denna fråga är av betydelse såväl för Jarosław Saby (klaganden i den nationella domstolen i mål C-180/10) som för Emilian Kuś och Halina Jeziorska-Kuś (klagandena i den nationella domstolen i mål C-181/10), vilka har begärt en omprövning av ett förhandsbesked från de behöriga skattemyndigheterna såvitt avser frågan huruvida försäljning av mark ska vara mervärdesskattepliktig.
3. När det gäller Jarosław Saby är det fråga om avyttring av tomter i olika omgångar, vilka utgjorde delar av en fastighet som förvärvats år 1996. Vid denna tidpunkt var fastigheten i detaljplanen klassad som jordbruksområde. Jarosław Saby, som i egenskap av fysisk person inte bedrev någon ekonomisk verksamhet, förvärvade fastigheten med avsikt att där bedriva jordbruksverksamhet, en verksamhet som han bedrev under åren 1996 till 1998. Med anledning av

en ändring i detaljplanen omkvalificerades den aktuella fastigheten år 1997 till mark avsedd för bebyggelse av semesterbostäder. År 1999 företog Jarosław Szaby en avstyckning, varvid fastigheten delades upp i 64 tomter. Den första tomten såldes år 2000.

4. När det gäller Emilian Kuś och Halina Jeziorska-Kuś är det fråga om enstaka försäljning av tomter, vilka utgjorde delar av deras jordbruksverksamhet. Närmare bestämt genomförde de år 2004 13 tomtförsäljningar, varav 9 efter den 1 maj 2004, därefter 14 liknande försäljningar år 2005 och 20 försäljningar år 2006. Emilian Kuś och Halina Jeziorska-Kuś förvärvade sin jordbruksverksamhet såsom en jordbruksfastighet utan byggnadstillstånd och fastigheten användes i jordbruksverksamheten. I detta syfte lät de registrera sig såsom mervärdesskatteskyldiga enligt bestämmelserna om schablonbeskattning med anledning av att de år 2004 hade erhållit ett förhandsbesked från skattemyndigheterna där detta påbjöds. Till följd av en ändring i den lokala detaljplanen ändrades ändamålet för en del av jordbruksfastigheterna till bebyggelse av bostäder och serviceinrättningar.

5. I båda fallen ansåg de behöriga skattemyndigheterna att markförsäljningarna var mervärdesskattepliktiga. Såväl Jarosław Szaby som Emilian Kuś och Halina Jeziorska-Kuś bestred denna tolkning och överklagade till förvaltningsdomstol.

6. Med anledning av att förvaltningsdomstolarnas domar har överklagats har Naczelny Sąd Administracyjny (högsta förvaltningsdomstolen) (Polen) ställt tre frågor till domstolen, varvid en fråga rör Jarosław Szaby och två frågor rör Emilian Kuś och Halina Jeziorska-Kuś.

7. Den fråga som rör målet mellan Jarosław Szaby och Minister Finansów (finansministern) (mål C-180/10) har följande lydelse:

”Är en fysisk person, som på en fastighet har bedrivit jordbruksverksamhet innan denna upphörde på grund av ändringar i detaljplanen, vilka ägt rum av skäl utanför dennes kontroll, och vilka inneburit att egendomen omkvalificerats som privat egendom, varvid personen har avstyckat egendomen i mindre delar (till fastigheter avsedda för bebyggelse av semesterbostäder) och inlett försäljning av dessa, en sådan mervärdesskatteskyldig person som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112/EG(2) samt artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet 77/388/EEG(3) som är mervärdesskatteskyldig på grund av en handelsverksamhet?”

8. De två frågor som har ställts i målet mellan å ena sidan Emilian Kuś och Halina Jeziorska-Kuś och å andra sidan Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (direktören för skattemyndigheten i Warszawa) (mål C-181/10) har följande lydelse:

”1. Är artikel 16 i rådets direktiv 2006/112 tillämplig på en schablonbeskattad jordbrukare i den mening som avses i artikel 295.1.3 i detta direktiv, när denne säljer tomter som använts i jordbruksverksamheten och som enligt kommunens detaljplan är avsedda för bebyggelse av bostäder och serviceinrättningar, då marken emellertid har förvärvats som jordbruksmark (som är undantagen från mervärdesskatt), med hänsyn till att förstnämnda artikel endast likställer uttag som en beskattningsbar person gör – av tillgångar ur sin rörelse för sitt eget bruk eller för andra ändamål än den egna rörelsen – med leverans av varor mot ersättning, om mervärdesskatten på tillgången helt eller delvis har medfört avdragsrätt?

2. Ska en schablonbeskattad jordbrukare i den mening som avses i artikel 295.1.3 i direktiv 2006/112 som avyttrar tomter som tidigare använts i dennes jordbruksverksamhet, vilken i kommunens detaljplan är avsedda för bebyggelse av bostäder och serviceinrättningar, varvid marken emellertid förvärvats som jordbruksmark (som är undantagen från mervärdesskatt), anses vara en beskattningsbar person som är skyldig att redovisa mervärdesskatt för denna försäljning i enlighet med de allmänna bestämmelserna?"

Tillämpliga bestämmelser

Direktiv 2006/112 (4)

9. Enligt artikel 2.1 a i direktiv 2006/112(5) omfattas leverans av varor mot ersättning, som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap, av mervärdesskatt.

10. Artikel 9.1 i direktiv 2006/112(6) har följande lydelse:

"Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet."

11. Artikel 16 första stycket i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

"Med leverans av varor mot ersättning skall likställas uttag som en beskattningsbar person gör av en vara ur sin rörelse för sitt eget eller personalens privata bruk, för överlåtelse därav utan ersättning eller mer generellt för användning för andra ändamål än den egna rörelsen, om mervärdesskatten på varan i fråga eller dess beståndsdelar helt eller delvis har medfört avdragsrätt."

12. I artikel 296.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

"Om tillämpningen på jordbrukare av de normala mervärdesskattereglerna eller, i förekommande fall, den särskilda ordningen i kapitel 1 skulle leda till svårigheter, får medlemsstaterna tillämpa en ordning med schablonbeskattning i enlighet med detta kapitel för att kompensera schablonbeskattade jordbrukare för den mervärdesskatt de betalar på inköp av varor och tjänster."

Den nationella lagstiftningen

13. Artikel 15 i lag av den 11 mars 2004 om skatt på varor och tjänster (nedan kallad mervärdesskattelagen) har följande lydelse:

"1. Med beskattningsbara personer avses juridiska personer, organisationsenheter som inte är en egen juridisk person och fysiska personer som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i punkt 2, oberoende av verksamhetens syfte eller resultat.

2. Med ekonomisk verksamhet avses all verksamhet som bedrivs av producenter, handlare och tjänsteleverantörer, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Detta gäller även beträffande verksamhet i form av enstaka handlingar när de sker under omständigheter som tyder på en avsikt att återkommande företa verksamheten.

Med ekonomisk verksamhet avses även utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.

...”

14. Artikel 43 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”1. Följande medför undantag från mervärdesskatteplikt:

...

3) En schablonbeskattad jordbrukares leverans av produkter från den egna jordbruksverksamheten och en schablonbeskattad jordbrukares tillhandahållande av jordbrukstjänster.

...

9) Leverans av annan obebyggd mark än mark för bebyggelse och mark avsedd för en byggnad.

...”

Bedömning

Tolkningsfrågan i mål C-180/10

15. Den nationella domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida begreppet ”beskattningsbar person” i artikel 9.1 i direktiv 2006/112 även omfattar en person som Jarosław Saby, som från och med år 2000(7) i olika omgångar avyttrade 64 tomter, vilka enligt detaljplanen var avsedda för bebyggelse av semesterbostäder.

16. Jarosław Sabys faktiska situation kan beskrivas på följande sätt:

- Den ifrågavarande fastigheten förvärvades av Jarosław Saby år 1996 såsom jordbruksfastighet.
- På fastigheten bedrevs verkligen jordbruksverksamhet under åren 1996 till 1998.
- På grund av en ändring i detaljplanen omkvalificerades den aktuella fastigheten år 1997 till mark avsedd för bebyggelse av semesterbostäder.
- Efter att jordbruksverksamheten hade upphört på fastigheten och denna hade omkvalificerats till privat egendom, företog Jarosław Saby år 1999 en avstyckning av fastigheten, varvid 64 tomter bildades, och inledde därefter försäljning av dessa.

17. Med hänsyn till att begreppet beskattningsbar person i artikel 9.1 i direktiv 2006/112 definieras utifrån begreppet ekonomisk verksamhet eller, annorlunda uttryckt, att det förhållandet att en person bedriver sådan verksamhet leder till kvalifikationen beskattningsbar person(8), är den avgörande omständigheten för svaret på den ställda frågan nämligen huruvida de transaktioner som består i försäljning, i omgångar, av tomter för bebyggelse utgör en ekonomisk verksamhet.

18. Begreppet ekonomisk verksamhet definieras i artikel 9.1 andra stycket i direktiv 2006/112 såsom innefattande alla verksamheter av producenter, handlare eller tjänsteleverantörer, däribland särskilt utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. Begreppet ”utnyttjande” avser – i enlighet med principen om att det gemensamma

systemet för mervärdesskatt ska vara neutralt – alla transaktioner, oavsett rättslig form(9).

19. Enligt min mening går det knappast att ifrågasätta att försäljningen av en fastighet för bebyggelse utgör ett sätt att utnyttja en sådan materiell tillgång(10), och detta gäller i synnerhet om det beaktas att försäljningen av mark för bebyggelse såsom utgörande en leverans av en vara mot ersättning är en mervärdesskattepliktig transaktion, i den mening som avses i artikel 2.1 a i förening med artikel 14.1 i direktiv 2006/112.

20. Det återstår således att fastställa huruvida den i omgångar genomförda tomtförsäljningen ägde rum i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav.

21. Det bör erinras om att frågan huruvida den aktuella verksamheten har genomförts i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav utgör en fråga som rör de faktiska omständigheterna och som ska bedömas av den nationella domstolen med beaktande av samtliga omständigheter i målet.(11) Med hänsyn till att den nationella domstolen därvid ska göra en objektiv bedömning av tillämpningsområdet för begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet, saknar syftet och resultatet av den aktuella verksamheten relevans.(12)

22. Domstolen har redan i målet van Tiem(13) prövat frågan huruvida utnyttjandet av en tillgång hade genomförts i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. I domen i detta mål konstaterade domstolen att utnyttjandet av en tillgång som bestod i upplåtandet av en tomträtt ska anses ha genomförts i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav, även om upplåtandet avsåg en bestämd period.

23. I förevarande fall har utnyttjandet av en tillgång skett genom en i omgångar genomförd försäljning av 64 tomter för bebyggelse, vilka ursprungligen utgjorde en jordbruksfastighet. Det framgår av begäran om förhandsavgörande att ägaren till fastigheten genomförde en avstyckning av denna tillgång i syfte att i omgångar avyttra den som tomter.

24. Jag anser att denna omständighet som sådan, nämligen att det före försäljningen genomförs en avstyckning av en fastighet i syfte att bilda tomter, talar för slutsatsen att ägaren av fastigheten har agerat med avsikt att vid upprepade tillfällen genomföra försäljningar av de aktuella tomterna och följaktligen fortlöpande vinna intäkter därav. Denna slutsats grundar sig inte på omfattningen av tomtförsäljningen, utan på försäljningarnas fortlöpande karaktär.

25. Denna slutsats påverkas inte av frågan huruvida ägaren av fastigheten har förvärvat denna i syfte att sälja den vidare. Om det argument som framförts av Jarosław Saby skulle godtas, vilket den nationella domstolen i första instans har gjort, det vill säga att det väsentliga i förevarande fall var att den fastighet som i omgångar avyttrats som tomter inte hade förvärvats med avsikt att sälja den vidare, skulle det i slutändan leda till ett ifrågasättande av principen om att det gemensamma systemet för mervärdesskatt ska vara neutralt, vilken utgör ett hinder mot att ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehanterande(14). Såsom Republiken Polen på goda grunder har påpekat, skiljer sig inte transaktioner som består i försäljning av tomter för bebyggelse, vilka har bildats av en person som har förvärvat dem i form av en jordbruksfastighet i avsikt att där bedriva jordbruksverksamhet, från transaktioner som genomförs av en person som har förvärvat en jordbruksfastighet med avsikt att sälja den vidare efter en ändring i detaljplanen.

26. Det ska således konstateras att köparens avsikt vid förvärvet av en fastighet, vilken senare blir föremål för avstyckning och sedan avyttras i omgångar, saknar betydelse för kvalificeringen av försäljningarna som ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i direktiv 2006/112.

27. Med hänsyn till att den nationella domstolen i den ställda frågan har betonat det förhållande att den aktuella fastigheten, före försäljningen, omkvalificerades som privat egendom i förhållande till den jordbruksverksamhet som bedrevs av ägaren till fastigheten, återstår det att undersöka huruvida Jarosław Saby inte såsom privatperson har avyttrat fastigheten genom en i omgångar genomförd försäljning av tomter. Det framgår nämligen av rättspraxis att en beskattningsbar person som genomför en privat transaktion inte agerar i egenskap av beskattningsbar person och att en sådan transaktion följaktligen inte är mervärdesskattepliktig.(15)

28. Det är visserligen sant att det följer av en rad domar som grundar sig på domen i målet Armbrecht(16), att när en mervärdesskatteskyldig person säljer en vara som personen i fråga till viss del valt att inte tillföra företagets tillgångar, och som behålls för privat bruk, agerar personen såvitt avser försäljningen av denna del inte i egenskap av beskattningsbar person. Följaktligen är en sådan transaktion inte mervärdesskattepliktig.

29. Det bör emellertid beaktas att en sådan uppdelning av tillgångar genomförs i förhållande till verksamheter för vilka en person anses vara mervärdesskatteskyldig.

30. I förevarande fall har Jarosław Saby kvalificerat fastigheten, vilken har avyttrats i omgångar i form av tomter, som privat egendom i förhållande till hans jordbruksverksamhet. I förevarande fall anses emellertid Jarosław Saby som mervärdesskatteskyldig, inte på grund av hans jordbruksverksamhet utan på grund av verksamheten i form av en i omgångar genomförd försäljning av tomter.

31. Av denna anledning är argumentet att Jarosław Saby har kvalificerat den avyttrade tillgången som privat egendom inte relevant i förevarande fall.

32. Sammanfattningsvis ankommer det på den nationella domstolen att avgöra huruvida en person är mervärdesskatteskyldig i den mening som avses i artikel 9.1 i direktiv 2006/112, genom att bedöma huruvida utnyttjandet av den aktuella tillgången genom en avyttring av denna i omgångar har genomförts i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav, och att därvid beakta samtliga omständigheter i målet, bland annat tecken på en avsikt att vid upprepade tillfällen genomföra dessa transaktioner. Det saknar härvid betydelse att den ifrågavarande tillgången inte har förvärvats med avsikt att sälja den vidare och att ägaren av den ifrågavarande tillgången har kvalificerat denna som privat egendom i en verksamhet som är åtskild från den verksamhet där personen anses mervärdesskatteskyldig.

Frågorna i mål C-181/10

33. Jag anser att frågorna bör prövas i omvänd ordning med hänsyn till sambandet mellan den fråga som ställts i mål C-180/10 och den andra frågan som ställts i mål C-181/10.

Den andra frågan

34. Den nationella domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida Emilian Kuś och Halina Jeziorska-Kuś i mål C-180/10 ska anses mervärdesskatteskyldiga såvitt avser 47 transaktioner som rör tomtförsäljningar under perioden 2004–2006.

35. Såväl Emilian Kuś och Halina Jeziorska-Kuś som Jarosław Saby har sålt tomter som ursprungligen hade förvärvats i form av jordbruksfastigheter. De har använt den aktuella fastigheten i jordbruksverksamhet, även efter det att tomterna hade omklassificerats till mark för bebyggelse av bostäder och serviceinrättningar till följd av en ändring i detaljplanen. I motsats till Jarosław Saby registrerade de sig som mervärdesskatteskyldiga enligt ordningen för

schablonbeskattning av jordbrukare.

36. Mot bakgrund av det föreslagna svaret på frågan i mål C-180/10, ankommer det även i förevarande mål på den nationella domstolen att bedöma huruvida utnyttjandet av den aktuella tillgången genom en avyttring av denna i omgångar har genomförts i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav, och att därvid beakta samtliga omständigheter i målet, bland annat tecken på en avsikt att vid upprepade tillfällen genomföra dessa transaktioner.

37. För fullständighetens skull bör det framhållas att det argument som framförts av Emilian Ku? och Halina Jeziorska-Ku?, enligt vilket de inte har någon avsikt att fortsätta att sälja tomter i framtiden, saknar relevans.

38. Om den nationella domstolen vid sin bedömning skulle komma till slutsatsen att de aktuella försäljningarna har genomförts i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav, skulle Emilian Ku? och Halina Jeziorska-Ku? vara mervärdesskatteskyldiga inte bara med anledning av deras jordbruksverksamhet, utan även med anledning av dessa transaktioner som sådana.

39. I sådana fall skulle Emilian Ku? och Halina Jeziorska-Ku? vara mervärdesskatteskyldiga för försäljningarna av tomter hänförliga till en jordbruksfastighet enligt de vanliga bestämmelserna, oberoende av att de utgör jordbruksproducenter som omfattas av ordningen för schablonbeskattning enligt kapitel II i avdelning XII i direktiv 2006/112. Denna slutsats stöds av domstolens praxis enligt vilken andra transaktioner än leveranser av jordbruksprodukter och tillhandahållandet av jordbrukstjänster, som utförs av en schablonbeskattad jordbrukare inom ramen för jordbruksföretaget, omfattas av de allmänna bestämmelserna i direktiv 2006/112.(17)

Den första frågan

40. Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 16 i direktiv 2006/112 – enligt vilken leverans av varor mot ersättning ska likställas med uttag som en beskattningsbar person gör av en vara ur sin rörelse för sitt eget eller personalens privata bruk, för överlåtelse därav utan ersättning eller, mer generellt, för användning för andra ändamål än den egna rörelsen, om mervärdesskatten på varan i fråga eller dess beståndsdelar helt eller delvis har medfört avdragsrätt – är tillämplig på en schablonbeskattad jordbrukare i den mening som avses i artikel 295.1.3 i detta direktiv när denne säljer tomter som använts i jordbruksverksamheten och som enligt kommunens detaljplan är avsedda för bebyggelse av bostäder och serviceinrättningar, då marken emellertid har förvärvats som jordbruksmark (som är undantagen från mervärdesskatt).

41. Enligt min bedömning är artikel 16 i direktiv 2006/112 inte tillämplig på de transaktioner som Emilian Ku? och Halina Jeziorska-Ku? har genomfört, vilka består i en i omgångar genomförd försäljning av tomter som ingick i deras jordbruksfastighet.

42. Kommissionen har i sina skriftliga yttranden på goda grunder påpekat att när delar av en jordbruksfastighet som ingick i en schablonbeskattad jordbrukares jordbruksföretag får ett annat användningsområde och dessa delar upphör att ingå i jordbruksverksamheten för att de ska kunna avyttras i omgångar, är det fortfarande fråga om ett utnyttjande i ekonomiskt syfte av en tillgång som är avsedd att användas i den berörda beskattningsbara personens företag. Det är följaktligen inte fråga om ett utnyttjande av tillgångar som den beskattningsbara personen använder för sitt eget bruk eller som används för andra ändamål än dennes ekonomiska verksamhet, såsom krävs enligt artikel 16 i nämnda direktiv.

Förslag till avgörande

43. Mot bakgrund av det ovan angivna föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna

från Naczelny Sąd Administracyjny enligt följande:

1. Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida en person är mervärdesskatteskyldig i den mening som avses i artikel 9.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, genom att bedöma huruvida utnyttjandet av den aktuella tillgången genom en avyttring av denna i omgångar har genomförts i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav, och att därvid beakta samtliga omständigheter i målet, bland annat tecken på en avsikt att vid upprepade tillfällen genomföra dessa transaktioner. Det saknar härvid betydelse att den ifrågavarande tillgången inte har förvärvats med avsikt att sälja den vidare och att ägaren av den ifrågavarande tillgången har kvalificerat denna som privat egendom i en verksamhet som är åtskild från den verksamhet där personen anses mervärdesskatteskyldig.

2. En person är mervärdesskatteskyldig för försäljningar av tomter hänförliga till en jordbruksfastighet enligt de vanliga bestämmelserna, oberoende av att personen i fråga utgör en jordbruksproducent som omfattas av ordningen för schablonbeskattning enligt kapitel II i avdelning XII i direktiv 2006/112.

3. Artikel 16 i direktiv 2006/112 är inte tillämplig på en schablonbeskattad jordbrukare i den mening som avses i artikel 295 i detta direktiv, när denne i omgångar säljer tomter som är avsedda för bebyggelse av bostäder och serviceinrättningar, efter det att tomterna avstyckats från en jordbruksfastighet.

1 – Originalspråk: franska.

2 – Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

3 – Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28 (nedan kallat sjätte direktivet)).

4 – Med hänsyn till när de faktiska omständigheterna i mål C-180/10 ägde rum är såväl sjätte direktivet som direktiv 2006/112, vilket upphävde och ersatte sjätte direktivet från och med den 1 januari 2007, tillämpliga. I detta förslag till avgörande kommer hänvisning endast att göras till de relevanta bestämmelserna i direktiv 2006/112, eftersom dessa bestämmelser i allt väsentligt överensstämmer med motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet.

5 – Denna bestämmelse överensstämmer med artikel 2.1 i sjätte direktivet.

6 – Denna bestämmelse överensstämmer med artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet.

7 – Det ska påpekas att jag utgår ifrån att tomtförsäljningen fortsatte även efter den 1 maj 2004, trots att detta uttryckligen inte har angetts i begäran om förhandsavgörande. Om så inte var fallet skulle domstolen inte kunna besvara den fråga som ställts.

8 – Se, analogt, dom av den 3 mars 2005 i mål C-32/03, Fini H (REG 2005, s. I-1599, punkt 19).

9 – Dom av den 21 april 2005 i mål C-25/03, HE (REG 2005, s. I-3123), punkt 39, av den 26 juni 2007 i mål C-369/04, Hutchison 3G m.fl. (REG 2007, s. I-5247), punkt 32, och av den 6 oktober 2009 i mål C-267/08, SPÖ Landesorganisation Kärnten (REG 2009, s. I-9781), punkt 20.

10 – Domstolen har redan slagit fast att utnyttjandet av en materiell tillgång kan bestå i exempelvis

uthyrning av en materiell tillgång (dom av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Enkler, REG 1996, s. I-4517, punkt 21) eller en tomträtt som ägaren av denna egendom beviljar en annan person (dom av den 4 december 1990 i mål C-186/89, van Tien, REG 1990, s. I-4363, punkt 19). Däremot utgör en verksamhet som består i att bevilja tillstånd som ger de aktuella tillståndsinnehavarna rätt att utnyttja de beviljade rättigheterna genom att, på marknaden för mobil telekommunikation, mot ersättning, erbjuda allmänheten sina tjänster inte ett utnyttjande av en materiell tillgång (dom av den 26 juni 2007 i mål C-284/04, T-Mobile Austria m.fl., REG 2007, s. I-5189, punkt 44). Samma sak gäller verksamhet som består i att genomföra PR-verksamhet, informationsverksamhet, anordnande av partimöten, leverans av marknadsföringsmaterial till andra avdelningar inom ett politiskt parti och att genomföra en årlig bal (domen i det ovan i fotnot 9 nämnda målet SPÖ Landesorganisation Kärnten, punkterna 18 och 21).

11 – Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Enkler (ovan fotnot 10), punkterna 24 och 30.

12 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2006 i mål C-223/03, University of Huddersfield (REG 2006, s. I-1751), punkt 47, och domen i målet T-Mobile Austria m.fl. (ovan fotnot 10), punkt 35.

13– Ovan fotnot 10.

14 – Dom av den 16 september 2008 i mål C-288/07, Isle of Wight Council m.fl. (REG 2008, s. I-7203), punkt 42.

15 – Dom av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92, Armbrecht (REG 1995, s. 2775), punkterna 16 och 17, och av den 8 mars 2001 i mål C-415/98, Bakcsi (REG 2001, s. I-1831), punkt 24.

16 – Ovan fotnot 15.

17 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juli 2004 i mål C-321/02, Harbs (REG 2004, s. I-7101), punkterna 31 och 36, och av den 26 maj 2005 i mål C-43/04, Stadt Sundern (REG 2005, s. I-4491), punkt 20.