

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 1 mars 2012(1)

Mål C-334/10

X

(begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna))

”Mervärdesskatt – Sjätte mervärdesskattedirektivet – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Anpassning av en industribyggnad i syfte att tillfälligt använda delar för privat bruk – Beskattningsav den privata användningen”

I – Inledning

1. Det uppkom inom den omfattande rättspraxis angående avdragsrätt för ingående mervärdesskatt redan tidigt ett särskilt område med egen detaljerad rättspraxis som enbart rör avdrag för ingående mervärdesskatt när det gäller användning av en anläggningstillgång för såväl yrkesmässiga som privata ändamål.(2) Denna rättspraxis avser framför allt byggnader och personbilar som en skattskyldig använder både privat och yrkesmässigt under flera år. Enbart den yrkesmässiga användningen av dessa tillgångar har betydelse för det mervärde som uppkommer i rörelsen och i detta avseende ska den skatt som redan har påförts på dessa tillgångar utjämnas. Det skattetekniska och praktiska genomförandet av denna enkla princip medför emellertid vissa svårigheter.

2. I detta sammanhang har avdragsrätten klargjorts vad gällde en byggnad som redan från början uppförts för såväl yrkesmässiga som privata ändamål. Den skattskyldige har i sådana fall möjlighet att först yrka avdrag för hela den ingående mervärdesskatten vad avser upprättandet av byggnaden, men måste för att utjämna detta betala skatt för den privata användningen av byggnaden den efterföljande perioden.(3) Sålunda justeras det ursprungliga avdraget för ingående mervärdesskatt delvis med tiden.

3. Hur är det emellertid, och detta är den fråga som har uppkommit i samband med förevarande begäran om förhandsavgörande, med avdragsrätten vid en ombyggnad i efterhand av en byggnad, som först enbart använts yrkesmässigt, för att denna delvis och enbart tillfälligt ska användas som privatbostad?

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionslagstiftningen

4. I artikel 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund(4), i den lydelse som gällde år 2000(5) (nedan kallat sjätte direktivet), regleras "Avdragsrättens inträde och räckvidd" i relevanta delar enligt följande:

5. "...

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, ska han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

..."

6. Den skattskyldiges transaktioner beskattas normalt sett enligt artikel 2 i sjätte direktivet som i relevanta delar har följande lydelse:

"Mervärdesskatt ska betalas för:

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

..."

7. Genom artikel 6.2 i sjätte direktivet utvidgas skattskyldigheten i artikel 2.1 i sjätte direktivet på följande sätt:

"2. Följande skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

a) a) Användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill.

b) b) Tillhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse.

..."

8. I avdelning VIII, "beskattningsunderlaget", i sjätte direktivet återfinns artikel 11, i vilken föreskrivs följande:

"A. Inom landets territorium

2. 1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

..."

c) När det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 6.2: Den skattskyldiges hela

kostnad för att tillhandahålla tjänsterna.

...”

B – *Nederländsk lagstiftning*

9. Enligt den hänskjutande domstolens uppgifter medges näringsidkaren en rätt att dra av mervärdesskatt för tjänster som utförts i yrkesmässigt syfte enligt artikel 15 i 1968 års omsättningsskattelag (Wet op de omzetbelasting 1968).

III – **Bakgrund och tolkningsfrågor**

10. I målet vid den nationella domstolen är det osäkert huruvida efterbeskattningsbeslutet avseende omsättningsskatten år 2000 var rättsenligt.

11. Den skattskyldige är ett enkelt bolag som inte är en juridisk person, vilket emellertid som sådant är klagande i målet vid den nationella domstolen. Bolaget bedrev år 2000 partihandel med billacker. De enda bolagsmännen är ett par äkta makar.

12. De äkta makarna anskaffade 1999 en lagerlokal för sin rörelse och bedrev partihandeln i denna lokal. I början av år 2000 inreddes en del av lokalens vindsvåning som tillfällig bostad för de två bolagsmännen och deras barn. I detta syfte uppfördes två takkupor, en ingång, ett badrum och en toalett. För dessa arbeten betalades mervärdesskatt.

13. Den ombyggda vindsvåningen användes som bostad i 23 månader. Därefter inreddes vinden – inklusive takkupor, ingång, badrum och toalett – för yrkesmässiga ändamål och användes som kontor och utbildningslokal.

14. De skattskyldiga drog av hela den mervärdesskatt som betalats för denna utbyggnad av vindsvåningen. Den nederländska skattemyndigheten godtog emellertid inte avdraget vad gällde arbetena med takkuporna och ingången, eftersom enbart anläggningen av badrummet och toaletten även tjänade yrkesmässiga ändamål.

15. Detta beslut fastställdes av domstolen i första instans med motiveringen att arbetena för att uppföra takkuporna och ingången uteslutande utförts i syfte att inreda lokalen till bostad för de två bolagsmännen.

16. De skattskyldiga överklagade denna dom till Hoge Raad der Nederlanden som har hänskjutit följande frågor till domstolen med begäran om förhandsavgörande:

”Har en skattskyldig person som tillfälligt använder en del av en anläggningstillgång som tillhör hans rörelse för privat bruk – med beaktande av artikel 6.2 a och 6.2 b, artikel 11 A.1 c och artikel 17.2 i sjätte direktivet – rätt att dra av mervärdesskatt på utgifter för varaktiga anpassningar, vilka uteslutande har utförts för privat bruk? Påverkas svaret på denna fråga om mervärdesskatt har betalats vid anskaffningen av anläggningstillgången och den skattskyldiga har dragit av denna?”

17. I förevarande mål vid domstolen har skriftliga yttranden inkommit från den nederländska regeringen och Europeiska kommissionen. Någon muntlig förhandling har inte ägt rum.

IV – **Rättslig bedömning**

18. Båda tolkningsfrågorna, som jag nedan ska behandla gemensamt, avser frågan huruvida det föreligger en avdragsrätt i den särskilda situation som den hänskjutande domstolen har redogjort för.

19. Villkoren för avdragsrätten följer i förevarande mål av artikel 17.2 a i sjätte direktivet. Enligt denna bestämmelse måste en skattskyldig person ha erhållit tjänster från en annan skattskyldig person för vilka denne har betalat mervärdesskatt (ingående transaktioner). Dessutom måste dessa ingående transaktioner användas i samband med dennes skattepliktiga transaktioner (utgående transaktioner).

20. I förevarande fall är det enbart omtvistat huruvida det föreligger en avdragsrätt för de ingående transaktioner som rör de tjänster som förvärvades för utbyggnaden av vindsvåningen vad gäller uppförandet av två takkupor och en ingång (nedan kallat anpassningen).

21. Däremot avser tolkningsfrågorna inte avdragsrätten för förvärvandet av den redan bestående byggnad på vilken anpassningarna har gjorts. Den mervärdesskatterättsliga behandlingen av förvärvandet av denna byggnad är, i samband med den andra tolkningsfrågan, enbart av betydelse såvitt den skulle kunna påverka avdragsrätten vad gäller anpassningen.

22. Enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet krävs det att denna anpassning används för skattepliktiga utgående transaktioner för att en avdragsrätt ska föreligga. Eftersom syftet med anpassningen först och främst var privat bruk, men detta sedan följdes av en yrkesmässig användning av vindsvåningen som kontor och utbildningslokal, ska dessutom den rättspraxis som beträffar avdrag för ingående mervärdesskatt för anläggningstillgångar som delvis används privat beaktas, vilket samtliga parter med rätta har påpekat.

23. Jag ska inledningsvis (under A) redogöra för ovannämnda rättspraxis, eftersom villkoren för avdrag för ingående mervärdesskatt inte framgår omedelbart av bestämmelserna i direktivet, för att sedan pröva huruvida de är tillämpliga i förevarande mål (under B).

A – Rättspraxis angående avdragsrätt för anläggningstillgångar som delvis används för privat bruk

1. Klassificeringen av en anläggningstillgång

24. Enligt fast rättspraxis som ytterst kan härledas från domen i målet Lennartz,⁽⁶⁾ har en beskattningsbar person, vid användning av en anläggningstillgång för såväl yrkesmässiga som privata ändamål, med avseende på mervärdesskatten möjlighet att välja mellan att antingen helt hänföra den till rörelsens tillgångar eller att behålla den i dess helhet som en del av sina privata tillgångar, och på så sätt utesluta den helt från mervärdesskattereglerna, eller att låta den ingå i rörelsen till den del den faktiskt används i densamma.⁽⁷⁾

25. Om denne väljer att helt hänföra rörelsetillgången till rörelsen, så är den mervärdesskatt som ska betalas på förvärvet av tillgången i princip direkt och helt avdragsgill.⁽⁸⁾

26. Detta avser inte enbart den mervärdesskatt som ska betalas vid förvärvandet av en färdig tillgång, utan även, vilket särskilt har betydelse i fråga om byggnader, den mervärdesskatt som ska betalas vid tillverkningen av en vara,⁽⁹⁾ exempelvis vid förvärvandet av byggmateriel eller utnyttjandet av byggtjänster. I sådana fall avser frågor som hänför sig till klassificeringen av föremålet och dess användning naturligtvis den vara som har tillverkats och inte de tjänster som har förvärvats vid tillverkningen.

2. Användning för skattepliktiga utgående transaktioner

27. Om en tillgång som används i kombinerat syfte helt hänförs till rörelsen medför detta att användningen ska beskattas enligt artikel 6.2 a i förening med artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet i den mån det är fråga om privat bruk.(10) Genom detta ska det förhindras att skattskyldiga kan dra nytta av en otillbörlig fördel i förhållande till slutkonsumenterna(11) och den skattskyldiges privata slutkonsumtion beskattas inte.(12)

28. Mot denna bakgrund utgör användningen av tillgången för privat bruk en skattepliktig utgående transaktion i den mening som avses i artikel 17.2 a i sjätte direktivet.(13) Villkoren för avdragsrätten är sålunda även uppfyllda för den del av anläggningstillgången som används för privat bruk. Om det däremot inte är möjligt att beskatta den privata användningen föreligger det inte någon avdragsrätt i detta avseende trots att anläggningstillgången i full utsträckning hänförs till rörelsen. En sådan situation kan uppkomma om rekvisiten i artikel 6.2 a i sjätte direktivet inte är uppfyllda.(14)

29. Dessutom ska den rättspraxis som avser avdragsrätt avseende anläggningstillgångar som delvis används för privat bruk enligt domen i målet Puffer inte heller tillämpas när anläggningstillgången visserligen delvis används för privata och delvis för yrkesmässiga ändamål men den skattskyldige emellertid i yrkesmässigt hänseende uteslutande använder anläggningstillgången för utgående transaktioner som är undantagna från skatteplikt.(15) I ett sådant fall föreligger det visserligen en kombinerad användning av varan, men i praktiken föreligger det inte några skattepliktiga transaktioner i yrkesmässigt hänseende. Av detta följer att den yrkesmässiga användningen av tillgången åtminstone delvis måste vara skattepliktig för att det överhuvudtaget ska uppkomma en avdragsrätt vid en kombinerad användning av en anläggningstillgång.

30. För att fastställa avdraget vid förvärv eller framställning av en anläggningstillgång som delvis används för privat bruk ska sålunda både beskattningen av den yrkesmässiga och den privata användningen granskas.

3. Syfte

31. Ovannämnda rättspraxis har ifrågasatts flera gånger, men den har efter grundlig prövning upprepade gånger fastställts av domstolen.(16)

32. Anledningen till att det godtas den skattskyldige vid en kombinerad användning av en anläggningstillgång i princip helt hänföra den till rörelsen och sålunda medges fullt avdrag för mervärdesskatt trots delvis användning för privat bruk är att detta möjliggör senare ändringar i användningen genom en ökning av den andel som används yrkesmässigt utan nackdelar i skattehänseende.(17)

33. Om den skattskyldige vid en kombinerad användning av en anläggningstillgång nämligen enbart skulle ha möjlighet att delvis hänföra den till rörelsen till den del tillgången används i den yrkesmässiga verksamheten, är avdrag för den mervärdesskatt som ska erläggas för den del som används privat definitivt uteslutet. Den delen av föremålet som används för privat bruk skulle då kvarstå i de privata tillgångarna. Avdrag kan inte medges i efterhand för den del av tillgången som har hänförs till de privata tillgångarna om den senare används i den yrkesmässiga verksamheten. I detta avseende föreskrivs det inte någon jämningsmöjlighet i sjätte direktivet.(18)

34. Unionslagstiftaren har numera löst detta problem genom rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 om ändring av olika bestämmelser i direktiv 2006/112/EG om ett

gemensamt system för mervärdesskatt,(19) dock gäller detta endast i fråga om senare tidsperioder än den period som är relevant i målet vid den nationella domstolen.(20) Enligt artikel 168a som infogats i nu gällande rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt,(21) medges fortfarande enbart rätt till delvis avdrag för mervärdesskatt för fast egendom med kombinerad användning, och en valmöjlighet för medlemsstaterna beträffande andra varor. Detta delvisa undantagande av avdragsrätten kombineras numera emellertid med en jämkningsmöjlighet vid en senare ändring av den proportionella användningen.

B – Frågan huruvida denna rättspraxis är tillämplig i detta fall

35. Det ska sålunda klarläggas huruvida en skattskyldig i en situation som den i målet vid den nationella domstolen enligt ovannämnda rättspraxis angående avdrag för mervärdesskatt avseende anläggningstillgångar som delvis används för privat bruk ska medges fullt avdrag för mervärdesskatt avseende anpassningen.

36. Såsom kommissionen med rätta har uppgett skulle det inte föreligga någon osäkerhet om anpassningen hade utförts före förvärvandet av byggnaden. Vid ett förvärv av en byggnad som delvis ska användas som lager och delvis som bostad skulle de skattskyldiga haft rätt att helt hänföra byggnaden till sin rörelse, vilket hade medfört rätt till fullt avdrag för mervärdesskatt, medan användningen av bostaden för privat bruk skulle ha beskattats i efterskott.

37. Samma sak skulle ha gällt om de skattskyldiga själva hade upprättat byggnaden och redan från början hade avsett att använda en del av byggnaden som bostad.

38. Mot denna bakgrund ska frågan klarläggas huruvida enbart det förhållandet att anpassningen utfördes först i efterhand kan leda till en annan bedömning vad gäller avdragsrätten. I detta avseende ska det först fastställas huruvida de skattskyldiga ska medges en rätt att helt hänföra en anläggningstillgång till rörelsens tillgångar i fråga om anpassningen (nedan under 1). Därefter ska både beskattningen av den yrkesmässiga och av den privata användningen av denna anläggningstillgång prövas (nedan under 2).

1. Hänförandet av en anläggningstillgång till rörelsen

39. Såsom angetts ovan är rätten till avdrag för mervärdesskatt på tjänster för att uppföra en anläggningstillgång avhängig av att den uppförda anläggningstillgången hänförs till rörelsens tillgångar.(22) Vad avser den uppförda anläggningstillgången måste det föreligga en rätt att helt hänföra denna till rörelsens tillgångar. Enbart i detta fall föreligger det en principiell rätt till fullt avdrag för mervärdesskatt för de tjänster som har förvärvats för uppförandet.

40. Eftersom det i förevarande mål är fråga om en anpassning av en redan bestående byggnad, ska jag först klargöra vad som i detta avseende ska anses utgöra en uppförd anläggningstillgång (nedan under a och b), innan jag kan pröva huruvida det förelåg en rätt att helt hänföra denna till rörelsen (nedan under c).

a) Huruvida anpassningen ska behandlas enhetligt eller separat

41. I förevarande mål föreligger det två olika möjliga synsätt. Anpassningen kan ses som, i efterhand, uppkomna kostnader för upprättandet av byggnaden eller som kostnader för upprättandet av en egen anläggningstillgång.

42. Om man ser anpassningen som en del av kostnaderna för att upprätta hela byggnaden så skulle avdragsrätten vara beroende av till vilka tillgångar som den byggnad hänförs på vilken

anpassningen har utförts. Om byggnaden helt har hänförs till rörelsen skulle det i princip föreligga en avdragsrätt för hela mervärdesskatten beträffande anpassningen.

43. Mot denna bakgrund skulle det redan från början sakna betydelse att syftet med anpassningen var att inrätta en bostad som skulle användas helt för privat bruk. Om en skattskyldig förvärvar ett flertal varor och tjänster för att upprätta en byggnad följer det av den rättspraxis som beträffar avdrag för mervärdesskatt avseende anläggningstillgångar som delvis används för privat bruk att avdragsrätten då inte heller avgörs separat för varje enskild ingående transaktion.(23)

44. En skattskyldig person kan tvärtom hänföra hela den byggnad som denne har upprättat till rörelsen. Följaktligen har denne rätt till avdrag för hela mervärdesskatten beträffande samtliga ingående transaktioner som har använts för upprättandet av byggnaden. Detta är fallet trots att enskilda ingående transaktioner som uteslutande används i privat syfte, såsom exempelvis leveransen av ett fönster som monterats i den del som används för privat bruk, i regel kan särskiljas.

45. Även den rättspraxis som följer av domen i målet Bakcsi, och till vilken den hänskjutande domstolen har hänvisat, kan inte omedelbart anses tala mot en gemensam behandling av den senare anpassningen och de ursprungliga kostnaderna för upprättandet. I detta mål fastställde domstolen visserligen att det saknar betydelse för frågan huruvida det föreligger en rätt till avdrag för mervärdesskatt för ingående transaktioner för anläggningstillgångens drift och underhåll till vilka tillgångar en anläggningstillgång hänförs.(24) Sålunda ska bedömningen av rätten till avdrag för mervärdesskatt för ingående transaktioner som avser drift och underhåll av exempelvis en byggnad inte vara avhängig av huruvida denna byggnad har hänförs till rörelsen.

46. Den hänskjutande domstolen har emellertid redan själv påpekat att kostnaderna för anpassningen i förevarande fall inte utgör några drifts- eller underhållskostnader.(25) Jag anser inte heller att anpassningen utgör någon ingående transaktion som ska säkerställa den löpande driften och underhållet av byggnaden, utan anpassningen avser själva byggnaden genom att formen och nyttjandemöjligheterna förändras. Domen i målet Bakcsi är sålunda inte tillämplig i förevarande mål.

47. Av denna rättspraxis följer emellertid principen att hänförandet av en ingående transaktion till rörelsen i princip måste beaktas separat för varje ingående transaktion.

48. Detta synsätt motsvarar även fast rättspraxis angående beskattning av utgående transaktioner. Sålunda framgår det av artikel 2 i sjätte direktivet att varje leverans av en vara eller tillhandahållande av en tjänst i regel ska anses vara fristående och självständig.(26)

49. Vidare krävs det att den rättspraxis beaktas enligt vilken endast den som vid förvärvandet av en ingående transaktion uppträder i egenskap av skattskyldig person kan ha rätt till avdrag för mervärdesskatt.(27) Den som enbart förvärvar ett föremål för privat bruk uppträder emellertid i egenskap av privatperson och är inte skattskyldig i den mening som avses i sjätte direktivet.(28)

50. Om ett avdrag för mervärdesskatt för denna anpassning i efterhand emellertid skulle vara beroende av till vilka tillgångar byggnaden har hänförs måste avdraget även godtas vid en anpassning i efterhand som syftar till varaktigt privat bruk. Detta skulle enligt min mening inte vara förenligt med ovannämnda rättspraxis. En ingående transaktion som varaktigt och i sin helhet används privat kan nämligen inte anses vara skattepliktig. I annat fall skulle det inte längre vara möjligt att företa den avgränsning som krävs i mervärdesskattesystemet mellan en person som uppträder i egenskap av skattskyldig och i egenskap av privatperson.

51. Dessutom skulle följderna av ett enhetligt beaktande av den mervärdesskatterättsliga behandlingen av byggnaden och anpassningar som utförs i efterhand inte vara förenliga med principen att skatten ska vara neutral. Enligt denna princip ska en person endast bära mervärdesskatteskatten då denna avser varor eller tjänster som denna person använder för privat konsumtion och inte för sin skattepliktiga yrkesverksamhet.(29)

52. En enhetlig betraktelse av byggnaden och en efterföljande anpassning skulle emellertid även medföra att en skattskyldig som företar en varaktig anpassning som är motiverad av rent yrkesmässiga skäl i detta avseende inte kan göra avdrag för mervärdesskatt om byggnaden tidigare helt hade hänförs till de privata tillgångarna. Den mervärdesskatt som erlagts för anpassningen skulle den skattskyldige sålunda oåterkalleligt vara tvungen att bära, trots att resultatet har använts för dennes yrkesverksamhet.

53. Mot denna bakgrund utgör den i rättspraxis angående avdrag för mervärdesskatt avseende anläggningstillgångar som delvis används för privat bruk indirekt erkända enhetliga behandlingen av ingående transaktioner som syftar till att upprätta en byggnad med kombinerad användning,(30) ett undantag som av praktiska skäl i synnerhet är motiverat med hänsyn till det nära tidsmässiga sambandet mellan de tjänster som tagits i anspråk för upprättandet. Vid denna helhetsbedömning beaktas att hänförandet av varje enskild ingående transaktion till privata eller yrkesmässiga ändamål, med tanke på det stora antal ingående transaktioner som krävs för att upprätta en byggnad, skulle medföra väsentliga avgränsningssvårigheter och betydande administrativa kostnader. Detta gäller emellertid inte i fråga om förhållandet mellan det ursprungliga upprättandet av en byggnad och anpassningar i efterhand, vilka kan betraktas separat, eftersom de utan vidare kan skiljas åt och det inte föreligger något nära tidsmässigt samband.

54. För övrigt har domstolen sedan länge erkänt i sin praxis att olika delar av en och samma vara kan hänföras till de privata tillgångarna eller till rörelsens tillgångar.(31) Det är sålunda inte ovanligt att enskilda delar av en byggnad behandlas olika i mervärdesskatterättsligt hänseende.

55. Sålunda kan avdraget för mervärdesskatt vid en anpassning av en anläggningstillgång i efterhand inte anses beroende av till vilka tillgångar själva anläggningstillgången har hänförs. I detta avseende delar jag den nederländska regeringens uppfattning, enligt vilken enbart den omständigheten att byggnaden som sådan har hänförs till den skattskyldiges yrkesmässiga verksamhet inte automatiskt medför att anpassningen även hänförs till den yrkesmässiga verksamheten.

b) Frågan huruvida ombyggnadsåtgärderna utgör en egen anläggningstillgång

56. Om avdraget för mervärdesskatt i fråga om anpassningen i efterhand sålunda i princip inte är beroende av till vilka tillgångar byggnaden hänförs, uppkommer frågan huruvida denna anpassning innebär att det har upprättats en egen anläggningstillgång.

57. I detta avseende kan det anses ligga nära till hands med ett synsätt enligt vilket samtliga anpassningsåtgärder som syftade till att inrätta bostaden i vindsvåningen tillsammans har lett till upprättandet av en egen anläggningstillgång. Till dessa hörde inte enbart takkuporna och ingången som har uppkommit genom den i målet vid den nationella domstolen omtvistade anpassningen. Även det badrum och den toalett som installerades, för vilka de skattskyldiga redan har medgetts avdrag för mervärdesskatt för upprättandet, skulle i så fall utgöra del av denna separata anläggningstillgång.

58. Huruvida inrättandet av takkuporna och ingången skulle behöva särskiljas från inrättandet

av badrummet och toaletten för fastställandet av den aktuella anläggningstillgången är en fråga som avser faktiska omständigheter vilken ankommer på den nationella domstolen att bedöma. Vid denna bedömning är det av avgörande betydelse huruvida anpassningsåtgärderna för takkuporna, ingången, badrummet och toaletten hade ett nära materiellt och tidsmässigt samband som kan jämföras med sambandet mellan de tjänster som tagits i anspråk för upprättandet av en byggnad.

59. I vart fall föreligger det enligt min mening inte några övertygande skäl till att den bostad som inrättats som helhet, eller takkuporna och ingången för sig, inte skulle kunna anses utgöra en egen anläggningstillgång.

60. Såsom generaladvokaten Mengozzi redan har uppgett utgör de väsentliga kriterierna i definitionen av anläggningstillgångar, såsom den ska tillämpas i samband med rättspraxis angående avdrag för mervärdesskatt avseende anläggningstillgångar som delvis används för privat bruk, tillgångarnas användningstid och den samtidiga avskrivningen av anskaffningskostnaderna för dem.⁽³²⁾ Dessa kriterier skulle både vara uppfyllda i fråga om den inrättade bostaden och de takkupor och den ingång som inrättats genom den här omtvistade anpassningen.

61. Det saknar betydelse för denna slutsats att såväl bostaden som takkuporna och ingången utgör del av en annan anläggningstillgång.

62. Generaladvokaten Mengozzi har visserligen förordat att rättspraxis angående avdrag för mervärdesskatt avseende anläggningstillgångar som delvis används för privat bruk, av skäl som syftar till att förenkla det gemensamma systemet för mervärdesskatt, inte ska tillämpas på privata tillgångar som införlivas med anläggningstillgången efter det att den förvärvades och som ökar dess värde, utan att den ingående mervärdesskatten ska fördelas direkt. Han avsåg i detta avseende emellertid enbart kostnader för underhåll, det vill säga att en redan bestående del av en anläggningstillgång ersätts med en ny.⁽³³⁾

63. Förevarande fall avser däremot inte några sådana kostnader för underhåll, utan upprättandet av nya delar av en byggnad som inte förelåg tidigare. Eftersom det inte torde vara särskilt vanligt att nya delar av en byggnad för kombinerad användning upprättas, kan det inte heller förväntas utgöra en alltför betungande uppgift att i mervärdesskattehänseende ta hänsyn till flera anläggningstillgångar inom en byggnad.

64. Med hänsyn till konstaterandet att till och med takkuporna och ingången för sig kan utgöra en egen anläggningstillgång, krävs det slutligen inte någon prövning av frågan huruvida principerna i rättspraxis angående avdrag för mervärdesskatt avseende anläggningstillgångar som delvis används för privat bruk även kan tillämpas på andra varor än anläggningstillgångar.⁽³⁴⁾

c) Delvis användning för privat bruk

65. Slutligen är den principiella rätten till avdrag för hela den mervärdesskatt som erlagts för anpassningen även beroende av att den anläggningstillgång som upprättats, i förevarande fall alltså antingen den bostad som inrättats eller takkuporna och ingången, både används för yrkesmässiga och för privata ändamål. I detta fall skulle anläggningstillgången helt kunna hänföras till rörelsen.

66. Om den hänskjutande domstolen slår fast att den inrättade bostaden i sin helhet ska anses utgöra en anläggningstillgång skulle det vara möjligt att hänföra denna till rörelsen. Det förefaller nämligen stå klart i målet vid den nationella domstolen att delar av den bostad som inrättats, nämligen badrummet och toaletten, redan från början även användes i yrkesmässigt syfte.⁽³⁵⁾ Den i målet vid den nationella domstolen omtvistade anpassningen i form av inrättandet av

takkuporna och ingången skulle i så fall utgöra en del av upprättandet av en tillgång som både användes för privata och för yrkesmässiga ändamål. I detta fall skulle den inrättade bostaden inte behandlas annorlunda än en privat byggnad som upprättas för kombinerad användning. Eftersom den sammantagna kombinerade användningen av anläggningstillgången är avgörande skulle det sakna betydelse vilket ändamål som inrättandet av takkuporna och ingången vid en separat betraktelse syftade till.(36)

67. Den hänskjutande domstolen har emellertid enbart ställt sina tolkningsfrågor angående avdrag för mervärdesskatt för en anpassning som uteslutande har utförts för användning för privat bruk. Med hänsyn till de slutsatser som jag har dragit så här långt är denna fråga motiverad i den mån takkuporna och ingången kan anses utgöra en egen anläggningstillgång. För att besvara tolkningsfrågan såvitt den hänskjutande domstolen skulle dra denna slutsats vid sin materiella prövning, ska jag nedan fortsätta prövningen med utgångspunkten att takkuporna och ingången utgör en egen anläggningstillgång.

68. Jämfört med hittillsvarande rättspraxis angående avdrag för mervärdesskatt avseende anläggningstillgångar som delvis används för privat bruk föreligger i detta fall en särskild omständighet. Takkuporna och ingången användes nämligen för olika ändamål som avlöste varandra i tidsmässigt hänseende. Enligt de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat använde de äkta makarna först takkuporna och ingången uteslutande för privat bruk inom ramen för sin privata bostad och därefter uteslutande i yrkesmässigt syfte genom att använda vindsvåningen som kontor och undervisningslokal. Jag ska följaktligen nedan närmare pröva huruvida det kan antas föreligga en kombinerad användning i den mening som avses i den rättspraxis som rör avdrag för mervärdesskatt avseende anläggningstillgångar som delvis används för privat bruk.

i) Domen i målet Lennartz

69. I detta sammanhang har den nederländska regeringen med rätta hänvisat till behovet av en prövning huruvida de äkta makarna överhuvudtaget var skattskyldiga när de förvärvade tjänsterna för anpassningen.(37) Enligt rättspraxis uppträder emellertid en skattskyldig som förvärvar en vara uteslutande för privat bruk i egenskap av privatperson och inte i egenskap av skattskyldig i den mening som avses i sjätte direktivet.(38)

70. Om den ursprungliga användningen endast vore avgörande skulle de äkta makarna enbart ha låtit genomföra anpassningen för privat bruk och följaktligen inte ha varit skattskyldiga och sålunda inte ha haft någon rätt till avdrag för mervärdesskatt.

71. Om man enbart skulle utgå från den ursprungliga användningen så vore inte heller den rättspraxis som avser avdrag för mervärdesskatt avseende anläggningstillgångar som delvis används privat vara tillämplig. Det skulle varken föreligga en kombinerad användning eller (jämte den privata användningen) en skattepliktig yrkesmässig användning av anläggningstillgången.

72. För att besvara frågan huruvida en inledningsvis rent privat och därefter rent yrkesmässig användning ska betraktas som att det redan från början förelåg en delvis yrkesmässig användning är det lämpligt att återvända till domen i målet Lennartz som utgör grunden för rättspraxis i detta avseende.

73. I nämnda dom lade domstolen grunden för den praxis som därefter kan betraktas som fast rättspraxis angående avdrag för mervärdesskatt avseende anläggningstillgångar som delvis används för privat bruk. I denna dom uttalade den sig även i fråga om yrkesmässig användning som uppkommer först senare. Domstolen konstaterade att endast den egenskap i vilken en person uppträder vid den tidpunkt denne förvärvar den ingående transaktionen kan avgöra om

avdragsrätt föreligger.(39) En person som förvärvar varor för yrkesmässiga ändamål gör det i egenskap av skattskyldig person, även om varorna inte omedelbart används i detta syfte.(40)

74. Huruvida ingående transaktioner har förvärvats för senare yrkesmässiga ändamål är en sakfråga som ska bedömas med hänsyn till samtliga faktiska omständigheter. Till detta hör vilket slags varor som berörs och den tid som förflutit mellan förvärvet av varorna och användningen av dessa i den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet.(41)

75. Fastän denna dom avkunnades i början av utvecklingen av rättspraxis angående avdrag för mervärdesskatt avseende anläggningstillgångar som delvis används för privat bruk, innehåller den emellertid redan grundläggande vägval.

76. Såsom redan visats grundades utvecklingen av rättspraxis angående avdrag för mervärdesskatt avseende anläggningstillgångar som delvis används för privat bruk på att det saknades jämningsmöjligheter för den skattskyldige vid en senare yrkesmässig användning av en vara som hänförts till de privata tillgångarna. Om en skattskyldig person förvärvar varor som del av sina privata tillgångar är avdragsrätten definitivt utesluten även om denna vara senare används yrkesmässigt.(42)

77. Mot denna bakgrund skulle det inte vara motiverat att helt neka den skattskyldige avdrag för mervärdesskatt för investeringsutgifter för vilka det är klarlagt att de visserligen inte omedelbart, men senare i sin helhet, ska användas yrkesmässigt. En först helt privat och sedan helt yrkesmässig användning utgör tvärtom den situation som för den skattskyldige medför de största tänkbara nackdelar i skattehänseende som kan uppkomma vid en ändring av en varas användning. Motverkandet av dessa nackdelar utgör grunden för den rättspraxis som har utvecklats angående avdrag för mervärdesskatt avseende anläggningstillgångar som delvis används för privat bruk.

78. Dessa slutsatser som dragits med ledning av hur denna rättspraxis har uppkommit synes mig även vara förenliga med den senaste domen i detta avseende som meddelats i målet Puffer.

79. Domstolen konstaterade visserligen i denna dom att det inte föreligger någon avdragsrätt för skattskyldiga som enbart genomför transaktioner som är undantagna från skatteplikt för anläggningstillgångar som delvis används för privat bruk. Enligt denna dom genomför en skattskyldig emellertid på grund av undantaget från skatteplikt inte skattepliktiga transaktioner, och detta även för framtiden. I enlighet med syftet med rättspraxis angående avdrag för mervärdesskatt avseende anläggningstillgångar som delvis används för privat bruk föreligger det inte heller något skäl att tillämpa denna praxis i fråga om en verksamhet som är helt undantagen från skatteplikt, eftersom en yrkesmässig användning av en anläggningstillgång enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet inte vid någon tidpunkt kan medföra en avdragsrätt.

80. Detta är emellertid inte fallet i förevarande mål. Den handel med billacker som de skattskyldiga bedrev utgör inte någon verksamhet som är undantagen från skatteplikt.

ii) Styrkandet av den senare yrkesmässiga användningen

81. Det är uppenbart att det uppkommer en viss risk för missbruk om en rätt att helt hänföra en anläggningstillgång till rörelsens tillgångar medges, trots att tillgången inledningsvis har använts helt för privat bruk.

82. Detta gäller särskilt med tanke på att det syfte som är förenat med förvärvandet av en ingående transaktion enligt rättspraxis enbart följer av den skattskyldiges avsedda användning vid tidpunkten för förvärvandet, vilket styrkts genom objektiva omständigheter och inte av den senare

faktiska användningen av den ingående transaktionen. Detta slog domstolen uttryckligen fast i fråga om de första investeringsutgifterna som en skattskyldig haft innan verksamheten faktiskt hade inletts.(43) Det föreligger enligt min mening inte någon anledning att göra en annan bedömning beträffande senare investeringsutgifter i samband med den löpande verksamheten.

83. Det ska emellertid understrykas att det även enligt denna rättspraxis måste föreligga objektiva omständigheter som styrker den skattskyldiges avsikt att senare använda en anläggningstillgång, som inledningsvis endast använts för privat bruk, för yrkesmässiga ändamål. Som objektiva omständigheter räknades redan i domen i målet Lennartz vilket slags varor som berörs och den tid som förflutit till användningen av dessa för yrkesmässiga ändamål.(44)

84. Av detta kan man dra slutsatsen att det kan föreligga anläggningstillgångar, såsom exempelvis en bastu som i efterhand inrättats i lagerbyggnaden för en partihandel med billacker, som genom sin själva beskaffenhet enbart kan användas i privat syfte. Det blir även svårare att objektivt styrka en senare avsikt att använda en tillgång yrkesmässigt ju längre tiden går.

85. Jag vill dessutom framhålla att det inte i sig är tillräckligt att det enbart föreligger en möjlig senare yrkesmässig användning. Ett sådant undantag skulle medföra en avdragsrätt för samtliga ingående transaktioner som en skattskyldig förvärvar. Den framtida yrkesmässiga användningen måste vara konkret och kunna styrkas. I detta avseende måste man utgå från att en inledande användning för privat bruk först och främst kan antas innebära en avsikt att enbart använda tillgången för privat bruk. Denna presumtion måste den skattskyldige motbevisa genom objektiv bevisning.

86. Det står klart i förevarande mål att anpassningen först företogs i rent privat syfte, nämligen för att anlägga delar av en bostad. Detta följdes av en yrkesmässig användning av lokalerna som kontor och undervisningslokal. Eftersom både ingången och takkuporna kvarstod efter att lokalen hade inretts för yrkesmässiga ändamål, har anpassningarna senare använts för yrkesmässiga ändamål.

87. Enligt min mening framgår det emellertid inte klart av skildringen av de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen huruvida den efterföljande yrkesmässiga användningen redan var avsedd när anpassningen utfördes, det vill säga vid förvärvandet av de ingående transaktionerna och att detta har styrkts genom objektiva omständigheter.

88. I tolkningsfrågan talas å ena sidan om en anpassning som uteslutande har utförts för privat bruk. Om man tolkar detta så, att en yrkesmässig användning av dessa ingående transaktioner ännu inte var planerad när anpassningen utfördes, så skulle en avdragsrätt redan från början vara utesluten i detta avseende. När de ingående transaktionerna förvärvades uppträdde de äkta makarna i detta hänseende inte i egenskap av skattskyldig, eftersom de enbart förvärvat tjänsten för privat bruk. I så fall skulle det inte föreligga någon rätt till avdrag för mervärdesskatt vad gäller anpassningen.

89. Å andra sidan var den planerade användningen av en del av lagerbyggnaden som bostad för de äkta makarna enligt de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat redan från början enbart tillfällig. I detta avseende skulle de äkta makarna ha kunnat planera hur anpassningarna kunde användas efter det att bostaden inte längre användes. Dessutom skulle domen från den lägre instansen som bifogats begäran om förhandsavgörande kunna tolkas så, att den senare yrkesmässiga användningen var avsedd redan från början.(45)

90. Huruvida takkuporna och ingången redan från början var avsedda att senare användas i yrkesmässigt syfte och denna avsikt är objektivt styrkt utgör en sakfråga som det sålunda i slutänden ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa.

2. Användningen av skattepliktiga utgående transaktioner

91. Om den hänskjutande domstolen fastställer att en kombinerad användning av takkuporna och ingången var avsedd sedan förvärvandet av de ingående transaktionerna förelåg, eller antar att den bostad som uppförts sammantaget utgör den aktuella anläggningstillgången, skulle det skattskyldiga bolaget, i enlighet med rättspraxis angående avdrag för mervärdesskatt avseende anläggningstillgångar som delvis används för privat bruk, ha rätt att helt hänföra dessa tillgångar till rörelsen.

92. För att de skattskyldiga i detta avseende även skulle ha rätt att helt dra av mervärdesskatten krävs det att de enligt artikel 17.2 a i sjätte direktivet avsåg att använda anpassningen i dess helhet för skattepliktiga utgående transaktioner. Detta är i förevarande fall avhängigt av den avsedda användningen av den anläggningstillgång som uppförts.

93. Såvitt det förelåg en avsikt att använda anläggningstillgången i yrkesmässigt syfte, i fråga om den bostad som inrättats såvitt avser den delvis yrkesmässiga användningen av badrum och toalett, och i fråga om takkuporna och ingången från och med deras användning som del av kontoret och undervisningslokalen, ska de utgående transaktionerna enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet beskattas i samband med de skattskyldigas yrkesverksamhet.

94. Såvitt det förelåg en avsikt att använda anläggningstillgången för privat bruk, kan det bli aktuellt med en beskattning av de utgående transaktionerna i enlighet med rekvisiten i artikel 6.2 första stycket jämförd med artikel 2.1 i sjätte direktivet.

a) Användning av en vara enligt led a i artikel 6.2 första stycket i sjätte direktivet

95. Enligt led a i artikel 6.2 första stycket i sjätte direktivet är användningen av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget privata bruk skattepliktig.

96. Om den inrättade bostaden eller takkuporna och ingången utgör en egen anläggningstillgång som helt får hänföras till rörelsen, ska den privata användningen för det äkta parets egna bruk beskattas separat.

97. Det saknar följaktligen betydelse huruvida den anläggningstillgång med vilken den inrättade bostaden, respektive takkuporna och ingången, faktisk hör samman medför en fullständig eller delvis rätt till avdrag för mervärdesskatt. Därför ska den andra tolkningsfrågan som Hoge Raad har ställt besvaras så, att det saknar betydelse huruvida den skattskyldige har betalat mervärdesskatt vid anskaffningen av anläggningstillgången och har dragit av denna.

98. Under alla omständigheter är den privata användningen av den inrättade bostaden, respektive av takkuporna och ingången, inte undantagen från skatteplikt i förevarande fall.

99. Domstolen ska visserligen i mål C-436/10, BLM, fortfarande meddela ett förhandsavgörande angående huruvida artikel 13 B b i sjätte direktivet, enligt vilken uthyrning av fast egendom är undantagen från skatteplikt, är tillämplig på den – enligt artikel 6.2 a i sjätte direktivet – i princip skattepliktiga användningen av en del av en byggnad för privat bruk. Frågan har i detta mål emellertid uppkommit mot bakgrund av den särskilda situation där den som nyttjar en del av byggnaden i rättsligt hänseende ska skiljas från det skattskyldiga bolaget.

100. I förevarande mål är det skattskyldiga bolaget inte någon juridisk person. Dessutom är utgångspunkten i tolkningsfrågorna att den skattskyldige använder anläggningstillgången för egen räkning och inte för en annan persons räkning. I detta fall har det redan fastställts att undantaget från skatteplikt i artikel 13 B b i sjätte direktivet inte är tillämpligt på den beskattningsgrundande händelsen som anges i artikel 6.2 a i sjätte direktivet.(46)

101. Sålunda ska den avsedda användningen av den aktuella anläggningstillgången för privat bruk vara skattepliktig enligt artikel 2.1 i förening med artikel 6.2 a i sjätte direktivet.

b) Situationen när den skattskyldiga personen tillhandahåller tjänster utan vederlag enligt led b i artikel 6.2 första stycket i sjätte direktivet

102. Rekvisitetet i led b i artikel 6.2 första stycket i sjätte direktivet är däremot inte tillämpligt i förevarande mål.

103. De utgående transaktionerna kan däremot inte, såsom det delvis har påståtts, ses som att de äkta makarna använde de tjänster som utförts för anpassningen. Dessa tjänster måste ha tillhandahållits det skattskyldiga bolaget för att ge rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Tjänsterna utgör därför ingående transaktioner.

104. De utgående transaktionerna utgörs tvärtom av nyttjandet av de tillgångar som har upprättats genom de ingående transaktionerna, det vill säga den bostad som inrättats, respektive takkuporna och ingången. Eftersom det sålunda är frågan om användningen av en tillgång som har hänförs till rörelsen, ska enbart rekvisitetet i led a i artikel 6.2 första stycket i sjätte direktivet tillämpas.

V – Förslag till avgörande

105. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen ska besvara de tolkningsfrågor som ställts av Hoge Raad på följande sätt:

En skattskyldig person som tillfälligt använder en del av en anläggningstillgång som tillhör hans rörelse för privat bruk har enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet rätt att dra av mervärdesskatt på utgifter för varaktiga anpassningar, vilka uteslutande har utförts för privat bruk och genom vilka det har uppkommit en egen anläggningstillgång, om den skattskyldige vid den tidpunkt när anpassningarna utförs har en – objektivt styrkt – avsikt att använda den anläggningstillgång som därigenom uppkommer i samband med sina skattepliktiga yrkesmässiga transaktioner. Detta gäller även om denna användning först ska ske efter att tillgången har använts för privat bruk. Denna avdragsrätt föreligger oberoende av huruvida mervärdesskatt har betalats vid anskaffningen av den anläggningstillgång på vilken anpassningarna har genomförts och den skattskyldige har dragit av denna mervärdesskatt.

1 – Originalspråk: tyska.

2 – För första gången i dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-299), och senast i dom av den 16 februari 2012 i mål C-118/11, Eon Aset Menidjmont.

3 – Se närmare punkt 23 och följande punkter.

4 – EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

5 – För år 2000 är artikel 17 i sjätte direktivet tillämplig i dess lydelse enligt artiklarna 28 och 29 som infogades genom rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33) och, försåvitt här är av intresse, som ändrades genom rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt – tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18). Denna lydelse är tillämplig i förevarande mål, eftersom den ombyggnad för vilken avdragsrätten är omtvistad i målet vid den nationella domstolen utfördes år 2000.

6 – Domen i målet Lennartz (ovan fotnot 2), punkt 35.

7 – Dom av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92, Armbrrecht (REG 1995, s. I-2775), punkt 20, av den 8 mars 2001 i mål C-415/98, Bakcsi (REG 2001, s. I-1831), punkt 25, av den 8 maj 2003 i mål C-269/00, Seeling (REG 2003, s. I-4101), punkt 40, av den 21 april 2005 i mål C-25/03, HE (REG 2005, s. I-3123), punkt 46, av den 14 juli 2005 i mål C-434/03, Charles och Charles-Tijmens (REG 2005, s. I-7037), punkt 23, av den 30 mars 2006 i mål C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki (REG 2006, s. I-3039), punkt 34, av den 14 september 2006 i mål C-72/05, Wollny (REG 2006, s. I-8297), punkt 21, av den 12 februari 2009 i mål C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (REG 2009, s. I-839), punkt 32, av den 23 april 2009 i mål C-460/07, Puffer (REG 2009, s. I-3251), punkt 39, och domen i målet Eon Aset Menidjunt (ovan fotnot 2), punkt 53.

8 – Domen i målet Puffer (ovan fotnot 7), punkt 40 och där angiven rättspraxis. Se redan domen i målet Lennartz (ovan fotnot 2), punkt 35.

9 – Domen i målet Seeling (ovan fotnot 7), punkterna 43 och 47, i målet Wollny (ovan fotnot 7), punkt 24, och i målet Puffer (ovan fotnot 7), punkt 42.

10 – Domen i målet Puffer (ovan fotnot 7), punkt 41 och där angiven rättspraxis.

11 – Domen i målet Wollny (ovan fotnot 7), punkt 32, och i målet Puffer (ovan fotnot 7), punkt 54. Se, för ett liknande resonemang, redan dom av den 26 september 1996 i mål C-230/94, Enkler (REG 1996, s. I-4517), punkt 33.

12 – Dom av den 27 juni 1989 i mål 50/88, Kühne (REG 1989, s. 1925), punkt 29.

13 – Domen i målet Puffer (ovan fotnot 7), punkt 41 och där angiven rättspraxis.

14 – Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (ovan fotnot 7), punkterna 38–40. Enligt denna dom föreligger det inte någon rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas i sin helhet om anläggningstillgången används för en verksamhet som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt, men som emellertid inte kan anses vara "användning för andra ändamål än hans rörelse" i den mening som avses i artikel 6.2 a i sjätte direktivet.

15 – Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Puffer (ovan fotnot 7), punkt 49.

16 – Domen i målet Charles och Charles-Tijmens (ovan fotnot 7) och domen i målet Puffer (ovan fotnot 7). Se, särskilt i fråga om fast egendom, domen i målet Seeling (ovan fotnot 7).

17 – Se generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande av den 10 november 1992 i mål C-193/91, Mohsche (REG 1993, s. I-2615), punkt 18, och av den 6 april 1995 i mål C-291/92, Armbrrecht

(REG 1995, s. I-2775), punkterna 39 och 49.

18 – Domen i målet Puffer (ovan fotnot 7), punkt 44. Mot denna bakgrund ska även eventuella ekonomiska (likviditets)fördelar godtas som den skattskyldige erhåller jämfört med slutkonsumenterna. Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Puffer (ovan punkt 7), punkterna 55–57. Se även domen i målet Wollny (ovan fotnot 7), punkt 38.

19 – EUT L 10, s. 14.

20 – Direktiv 2009/162/EU skulle enligt artikel 2 ha införlivats till och med den 1 januari 2011.

21 – EUT L 347, s. 1.

22 – Se ovan punkt 25.

23 – Se ovan punkt 25.

24 – Se domen i målet Bakcsi (ovan fotnot 7), punkt 33.

25 – Begäran om förhandsavgörande, punkt 3.4.6.

26 – Dom av den 19 november 2009 i mål C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed (REG 2009, s. I-11079), punkt 35 och där angiven rättspraxis. Jämför, avseende tjänster, redan dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP (REG 1999, s. I-973), punkt 29.

27 – Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Lennartz (ovan fotnot 2), punkt 8, och dom av den 2 juni 2005 i mål C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (REG 2005, s. I-4685), punkt 32.

28 – Dom av den 6 maj 1992 i mål C-20/91, de Jong (REG 1992, s. I-2847), punkt 17.

29 – Dom av den 21 april 2005 i mål C-25/03, HE (REG 2005, s. I-3123), punkt 48.

30 – Se domen i målet Seeling (ovan fotnot 7), punkterna 43 och 47, i målet Wollny (ovan fotnot 7), punkt 24, och i målet Puffer (ovan fotnot 7), punkt 42.

31 – Domen i målet Armbrecht (ovan fotnot 7), punkterna 19 och 20.

32 – Se generaladvokaten Mengozzis förslag till avgörande av den 22 december 2008 i mål C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (REG 2009, s. I-839), punkt 67.

33 – Se generaladvokaten Mengozzis förslag till avgörande (ovan fotnot 32), punkt 73.

34 – Se även generaladvokaten Mengozzis förslag till avgörande (ovan fotnot 32), punkt 59 och följande punkter.

35 – Se i detta hänseende dom av den 7 september 2007 från Gerechtshof te Leeuwarden, BK 1024/04, punkt 2.5, vilken såsom dom i föregående instans har bifogats begäran om förhandsavgörande.

36 – Se ovan punkterna 43 och 44.

37 – Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Lennartz (ovan fotnot 2), punkt 8, och domen i målet Waterschap Zeeuws Vlaanderen (ovan fotnot 27), punkt 32.

38 – Domen i målet de Jong (ovan fotnot 28), punkt 17.

39 – Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Lennartz (ovan fotnot 2), punkt 8. Se även domen i målet Uudenkaupungin kaupunki (ovan fotnot 7), punkt 38.

40 – Domen i målet Lennartz (ovan fotnot 2), punkt 14.

41 – Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Lennartz (ovan fotnot 2), punkt 21, domen i målet Bakcsi (ovan fotnot 7), punkt 29, och domen i målet Eon Aset Menidjmund (ovan fotnot 2), punkt 58.

42 – Generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande av den 20 januari 2005 i mål C-434/03, Charles och Charles-Tijmens (REG 2005, s. I-7037), punkt 75.

43 – Dom av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl (REG 2000, s. I-4321), punkterna 34 och 35. Se även dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl. (REG 2000, s. I-1577), punkt 45 och där angiven rättspraxis.

44 – Domen i målet Lennartz (ovan fotnot 2), punkt 21.

45 – Se dom av den 7 september 2007 från Gerechtshof te Leeuwarden, BK 1024/04, punkt 2.3.

46– Domen i målet Seeling (ovan fotnot 7).