

СЪД НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ
TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA
SOUDNÍ DVŮR EVROPSKÉ UNIE
DEN EUROPÆISKE UNIONS DOMSTOL
GERICHTSHOF DER EUROPÄISCHEN UNION
EUROOPA LIIDU KOHUS
ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ
COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION
COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE
CÚIRT BHRÉITHIÚNAIS AN AONTAIS EORPAIGH
SUD EUROPSKE UNJE
CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA



EIROPAS SAVIENĪBAS TIESA
EUROPOS SĄJUNGOS TEISINGUMO TEISMAS
AZ EURÓPAI UNIÓ BÍRÓSÁGA
IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA TAL-UNJONI EWROPEA
HOF VAN JUSTITIE VAN DE EUROPESE UNIE
TRYBUNAŁ SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ
TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA
CURTEA DE JUSTIȚIE A UNIUNII EUROPENE
SÚDNY DVOR EURÓPSKEJ ÚNIE
SODIŠČE EVROPSKE UNIJE
EUROOPAN UNIONIN TUOMIOISTUIN
EUROPEISKA UNIONENS DOMSTOL

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

7. november 2024 *

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – levering af grunde, hvorpå der udelukkende er opført fundamenter til beboelsesbygninger – kvalificering – artikel 12 – begreberne »byggegrund« og »bygning eller en del af en bygning« – kriteriet om den »første indflytning« i en bygning«

I sag C-594/23,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Vestre Landsret (Danmark) ved afgørelse af 20. september 2023, indgået til Domstolen den 26. september 2023, i sagen

Skatteministeriet

mod

Lomoco Development ApS,

Holm Invest Aalborg A/S,

I/S Nordre Strandvej Sæby,

Strandkanten Sæby ApS,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af formanden for Første Afdeling, F. Biltgen, som fungerende formand for Syvende Afdeling, og formanden for Femte Afdeling, M.L. Arastey Sahún (refererende dommer), samt dommer J. Passer,

generaladvokat: T. Čapeta,

* Processprog: dansk.



justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Lomoco Development ApS, Holm Invest Aalborg A/S, I/S Nordre Strandvej Sæby og Strandkanten Sæby ApS ved advokat C. Bachmann,
- den danske regering ved C. Maertens, som befuldmægtiget, bistået af advokat S. Horsbøl Jensen,
- den tjekkiske regering ved L. Březinová, M. Smolek og J. Vlácil, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og U. Nielsen, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 12, stk. 1, litra a) og b), samt artikel 135, stk. 1, litra j) og k), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side Skatteministeriet (Danmark) og på den anden side Lomoco Development ApS, Holm Invest Aalborg A/S, I/S Nordre Strandvej Sæby (herefter »NSS«) og Strandkanten Sæby ApS vedrørende den merværdiafgift (moms), der skal betales for levering af grunde, hvorpå der er opført fundamentet til beboelsesbygninger.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), fastsætter:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

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

4 Direktivets artikel 9, stk. 1, bestemmer:

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

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

5 Direktivets artikel 12 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i artikel 10, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

- a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning
- b) levering af en byggegrund.

2. Ved anvendelsen af stk. 1, litra a), forstås ved »bygning« enhver grundfast konstruktion.

Medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af det i stk. 1, litra a), anførte kriterium på ombygninger og definere begrebet »tilhørende jord«.

Medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, som f.eks. perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år.

3. Ved anvendelsen af stk. 1, litra b), forstås ved »byggegrunde« grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.«

6 Samme direktivs artikel 135 fastsætter:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

- j) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra levering omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a)

- k) levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b), nævnte byggegrunde

[...]«

- 7 Momsdirektivets artikel 371 har følgende ordlyd:

»De medlemsstater, som pr. 1. januar 1978 fritog de transaktioner, der er anført i bilag X, del B, kan fortsætte med at fritage dem på de betingelser, der var gældende i hver af de berørte medlemsstater på samme dato.«

- 8 Blandt de transaktioner, der er omhandlet heri, findes i nr. 9) »[l]evering af bygninger eller dele af bygninger med tilhørende jord inden første indflytning samt af byggegrunde omhandlet i artikel 12«.

Dansk ret

Momsloven

- 9 I medfør af § 13, stk. 1, nr. 9, i lovbekendtgørelse nr. 966 af 14. oktober 2005 med senere ændringer, i den affattelse, der var gældende indtil den 31. december 2010 (herefter »momsloven«), var levering af fast ejendom uden undtagelse momsfrataget. Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, havde hjemmel i standstillbestemmelsen i momsdirektivets artikel 371.

- 10 Fra og med den 1. januar 2011 blev momsfratagelsen delvist ophævet, hvorefter § 13, stk. 1, nr. 9, i momsloven, som ændret ved lov nr. 520 af 12. juni 2009 (herefter »den ændrede momslov«), fik følgende ordlyd:

»Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

[...]

- 9) Levering af fast ejendom. Fritagelsen omfatter dog ikke:
- a) Levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord.
 - b) Levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet, og særskilt levering af en bebygget grund.«

- 11 Den ændrede momslovs § 13, stk. 3, bestemmer:

»Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om afgrænsningen af fast ejendom i henhold til stk. 1, nr. 9.«

- 12 Følgende fremgår af pkt. 2.1.1 i de almindelige bemærkninger til lovforslag nr. L 203 af 22. april 2009, der senere blev vedtaget som lov nr. 520 af 12. juni 2009:

»Der er ikke foreslået en overgangsordning for nye ejendomme, idet [lov nr. 520 af 12. juni 2009] kun har virkning for nye ejendomme, hvor byggeriet eller til-/ombyggeriet påbegyndes efter lovens ikrafttrædelse. Påbegyndelsestidspunktet for nyt byggeri anses for at være tidspunktet for påbegyndelsen af støbning af fundament.«

Momsbekendtgørelsen

- 13 Skatteministeren har udnyttet hjemmelen i den ændrede momslovs § 13, stk. 3, til at afgrænse momspligtige transaktioner i forhold til de transaktioner, der er momsfritaget, ved bekendtgørelse nr. 1370 af 2. december 2010 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven, som ændret ved bekendtgørelse nr. 808 af 30. juni 2015 om merværdiafgift (herefter »momsbekendtgørelsen«).

- 14 Momsbekendtgørelsens § 54, stk. 1 og 2, bestemmer:

»[Stk. 1.] Ved begrebet bygning i [moms]lovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, forstås grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til. Levering af dele af en sådan bygning anses ligeledes for at være levering af en bygning.

Stk. 2. En bygning, jf. stk. 1, er ny inden første indflytning. En bygning er også ny på dagen for første levering efter indflytning, hvis leveringen sker mindre end 5 år efter dagen for bygningens færdiggørelse. Ved anden og efterfølgende leveringer, der sker inden for 5 år fra bygningens færdiggørelse, er bygningen også ny, hvis leveringen sker inden bygningen har været i brug ved indflytning i en periode på 2 år, og første levering er omfattet af [den ændrede momslovs] § 29.«

- 15 Denne bekendtgørelses § 134, stk. 3 og 4, bestemmer:

»Stk. 3. [Den ændrede momslovs] § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, finder anvendelse på nye bygninger og nye bygninger med tilhørende jord, jf. § 54 i denne bekendtgørelse, hvor byggeriet er påbegyndt den 1. januar 2011 eller senere [...]

Stk. 4. Tidspunktet for påbegyndelse af byggeriet ved nyopførelse af bygninger og tilbygninger til eksisterende bygninger er tidspunktet for påbegyndelsen af støbning af fundament [...]

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 16 I 2006 erhvervede NSS en fast ejendom, der hidtil havde været anvendt som campingplads. I 2008 udstykkede NSS fra denne ejendom en række grunde, og i januar 2009 blev der etableret stikledninger til el, vand, varme og kloak på visse af disse grunde.

- 17 I efteråret 2010 blev der på baggrund af byggetilladelser, som NSS havde fået hos den kommunale byggemyndighed, på nogle af de nævnte grunde påbegyndt støbning af fundamenter. Støbningen af fundamenterne blev færdiggjort inden den 1. januar 2011.
- 18 Den 1. januar 2015 overdrog NSS ejendomsretten til de 16 grunde, hvorpå der var opført færdigstøbte fundamenter, til et dansk selskab. Disse grunde blev efterfølgende solgt til privatpersoner.
- 19 På fem af de nævnte grunde blev der derefter på det i 2010 støbte fundament opført en beboelsesbygning. På otte andre grunde blev der opført en beboelsesbygning, men ikke på det i 2010 støbte fundament. På de resterende tre grunde er der fortsat det i 2010 støbte fundament, men der er ikke blevet opført nogen konstruktion herpå.
- 20 Ved afgørelse af 28. september 2017 pålagde SKAT (Danmark) NSS at betale moms af leveringen af de 16 grunde, hvorpå der var opført fundamenter, idet det var SKAT's opfattelse, at denne levering var en momspligtig leverance af »byggegrunde« i henhold til den ændrede momslovs § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.
- 21 NSS indbragte denne afgørelse for Landsskatteretten (Danmark), der ved afgørelse af 1. september 2021 fandt, at leveringen af disse 16 grunde ikke var momspligtige transaktioner i henhold til den ændrede momslovs § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, men momsfritagne transaktioner i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, som fritog alle leverancer af fast ejendom for moms. Landsskatteretten fandt i denne henseende bl.a., at NSS havde påbegyndt støbning af fundament på de nævnte 16 grunde før den 1. januar 2011, og at de samme grunde var blevet erhvervet af NSS før fremsættelsen af det lovforslag, der blev til lov nr. 520 af 12. juni 2009.
- 22 Den 1. december 2021 indbragte Skatteministeriet Landsskatterettens afgørelse for Retten i Aalborg (Danmark), der henviste sagen til Vestre Landsret (Danmark), som er den forelæggende ret, som følge af sagens principielle karakter.
- 23 Den forelæggende ret har oplyst, at ifølge Skatteministeriet må der ved fastlæggelsen af, hvad der må anses for at udgøre en »bygning« i momsmæssig forstand, tages udgangspunkt i ordlyden af momsdirektivets artikel 12, stk. 2, hvoraf det følger, at der ved bygning forstås »enhver grundfast konstruktion«. Efter en almindelig sproglig forståelse er en »konstruktion« i formen »bygning« karakteriseret ved, at den er sammensat af flere enkeltdele, der danner en helhed, som er beregnet til et bestemt formål.
- 24 Sammenholdt med momsdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a), som omhandler »levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning«, er en bygning (eller en del heraf) karakteriseret ved, at den kan gøres til genstand for indflytning og derfor kan tages i brug til formål, som bygningen er beregnet til. Ifølge Skatteministeriet kan en bygning (eller en del heraf) ikke tages

i brug, medmindre den er færdiggjort i et sådant omfang, at en, i givet fald delvis, ibrugtagning er mulig.

- 25 Dette direktivs artikel 12, stk. 2, tredje afsnit, giver mulighed for at anvende andre kriterier end første indflytning til at definere begrebet »bygning«, bl.a. perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering. Denne bestemmelse indebærer, at en ufærdig konstruktion ikke kan anses for en bygning.
- 26 Ifølge Skatteministeriet kan en beboelsesbygning således ikke anses for færdiggjort og kan ikke gøres til genstand for en indflytning, hvis der kun er støbt et fundament til bygningen. Et sådant fundament kan heller ikke udgøre »en del af en bygning« som omhandlet i momsdirektivets artikel 12, eftersom der kun foreligger levering af en del af en bygning, hvis den leverede del af bygningen kan gøres til genstand for indflytning. Dette er tilfældet, når der sker etapevis levering af f.eks. lejligheder i en beboelsesbygning.
- 27 Den forelæggende ret har oplyst, at ifølge NSS overgik de 16 grunde, da støbning af fundamenterne herpå blev påbegyndt, fra at være »byggegrunde« til at være »bygninger eller dele af en bygning med tilhørende jord«. Det er ubestridt, at fundamenterne på disse grunde var fuldt funktionsdygtige på leveringstidspunktet for disse grunde i 2015.
- 28 Fundamenterne er omfattet af det meget brede begreb »bygning« som omhandlet i momsdirektivets artikel 12, der er defineret som »enhver grundfast konstruktion«. Efter NSS' opfattelse begrænser moms bekendtgørelsens § 54, som tilføjer betingelsen om, at konstruktioner skal være »færdiggjorte til det formål, de er bestemt til«, dette begreb i strid med momsdirektivet.
- 29 Endelig har NSS gjort gældende, at kriteriet om første indflytning og de alternative kriterier hertil, der er fastsat i momsdirektivets artikel 12, stk. 2, tredje afsnit, har til formål at afgrænse, hvornår leverancer af bygninger med tilhørende jord kan gøres til genstand for moms, og ikke hvornår en konstruktion er en »bygning«.
- 30 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at det ikke ud fra Domstolens praksis kan afgøres, om en grund, hvorpå der er opført et fundament med henblik på opførelse af en beboelsesbygning, i momsmæssig henseende skal anses for at være en byggegrund eller for at være en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord.
- 31 På denne baggrund har Vestre Landsret (Danmark) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det foreneligt med [momsdirektivets] artikel 135, stk. 1, litra j), jf. artikel 12, stk. 1, litra a), og stk. 2, sammenholdt med artikel 135, stk. 1, litra k), jf. artikel 12, stk. 1, litra b), og stk. 3, i [dette] direktiv [...], at en medlemsstat under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende betragter en levering af en fast ejendom, hvorpå der på leveringstidspunktet er opført et færdigstøbt fundament,

hvor der først efterfølgende af andre ejere opføres en beboelsesbygning, som et momspligtigt salg af en byggegrund?»«

Om det præjudicielle spørgsmål

- 32 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 12 skal fortolkes således, at transaktion i form af levering af en grund, hvorpå der på tidspunktet for denne levering udelukkende er opført fundamenter til beboelsesbygninger, udgør levering af en »byggegrund« i denne artikels forstand.
- 33 Indledningsvis bemærkes, at der ved momsdirektivet er indført et fælles momssystem, der bl.a. hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner (dom af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).
- 34 Ifølge dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra a), er levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, momspligtig.
- 35 Det følger af direktivets artikel 9, stk. 1, at der ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Ved »økonomisk virksomhed« forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.
- 36 Momsdirektivet henviser således til det erhvervsmæssige og sædvanlige aspekt i forbindelse med udøvelsen af økonomisk aktivitet som generelle kriterier for, hvornår de personer, der udøver denne aktivitet, er afgiftspligtige. Disse kriterier er imidlertid udformet vedrørende transaktioner angående fast ejendom, eftersom medlemsstaterne i henhold til dette direktivs artikel 12, stk. 1, også kan anse personer, der kun lejlighedsvis udfører levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning [artikel 12, stk. 1, litra a)] eller levering af en byggegrund [artikel 12, stk. 1, litra b)], for afgiftspligtige personer (jf. i denne retning dom af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 27).
- 37 I henhold til direktivets artikel 12, stk. 3, forstås ved »byggegrunde« med henblik på anvendelsen af denne artikels stk. 1, litra b), grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ej, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.
- 38 Momsdirektivet begrænser imidlertid medlemsstaternes skønsmargen med hensyn til rækkevidden af begrebet »byggegrunde«. I denne sammenhæng skal medlemsstaterne overholde det mål, der forfølges med direktivets artikel 135, stk. 1, litra k), som er kun at momsfritage leverancer af ubebyggede grunde, der ikke er beregnet til at tjene til opførelsen af en bygning (jf. i denne retning dom af

30.9.2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, præmis 34 og 50 og den deri nævnte retspraksis).

- 39 Definitionen af begrebet »byggegrund« er endvidere ligeledes begrænset af rækkevidden af begrebet »bygning«, som EU-lovgiver har defineret meget bredt i momsdirektivets artikel 12, stk. 2, første afsnit, således at det omfatter »enhver grundfast konstruktion« (dom af 4.9.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, præmis 54, og af 30.9.2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, præmis 51).
- 40 Det følger heraf, at en grund forsynet med en konstruktion, der skal kvalificeres som en »bygning« i denne bestemmelses forstand, ikke kan kvalificeres som en »byggegrund«.
- 41 Det er i den foreliggende sag ubestridt, at de grunde, der er omhandlet i hovedsagen, på tidspunktet for deres levering kun var forsynet med fundamenter til beboelsesbygninger. Det skal derfor afgøres, om disse fundamenter som sådanne udgør en »bygning« eller en »del af en bygning« som omhandlet i momsdirektivets artikel 12, i hvilket tilfælde disse grunde ikke længere ville kunne anses for »byggegrunde«.
- 42 Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at denne afklaring er nødvendig, idet levering af en byggegrund er momspligtig. Selv om leveringen af en bygning eller en del af en bygning ligeledes principielt er momspligtig, står det derimod klart dels, at Kongeriget Danmark indtil den 31. december 2010 i medfør af momsdirektivets artikel 371 fritog alle leverancer af fast ejendom for moms, dels at levering af bygninger, hvis opførelse var påbegyndt på dette tidspunkt, fortsat i henhold til gældende national lovgivning var momsfritaget. Idet fundamenterne på de grunde, der er omhandlet i hovedsagen, blev støbt i 2010, er NSS af den opfattelse, at leveringen af disse grunde er momsfritaget.
- 43 Det bemærkes i denne henseende, at Domstolen har fastslået, at momsdirektivets artikel 12, stk. 3, klart bestemmer, at selv byggemodnede grunde er omfattet af begrebet »byggegrunde«, for så vidt som de defineres som sådanne af medlemsstaterne. Med andre ord kan byggemodningen af grunde, såsom tilslutning til elektricitets-, gas- og vandforsyningsnet, ikke have til virkning at ændre deres juridiske kvalificering til »bygning« som en konstruktion, der er fastgjort til jorden ved bl.a. et fundament (dom af 30.9.2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, præmis 57).
- 44 Selv om momsdirektivets artikel 12, stk. 2, definerer en bygning meget bredt som »enhver grundfast konstruktion«, forholder det sig desuden ikke desto mindre således, at denne bestemmelse henviser til dette direktivs artikel 12, stk. 1, litra a), som henviser til »levering af bygninger eller dele heraf inden deres første indflytning«. Det kan således ikke konkluderes, at almindelige tilslutningsarbejder til net kan være omfattet af begrebet »bygning« (dom af 30.9.2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, præmis 58).

- 45 Domstolen har således, i forbindelse med den meget brede definition af begrebet »bygning« som omhandlet i momsdirektivets artikel 12, stk. 2, fremhævet betydningen af henvisningen til dette direktivs artikel 12, stk. 1, litra a), som omhandler kriteriet om den »første indflytning« i en bygning.
- 46 For sin del fastsætter momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j), en momsfristagelse for leveringer af andre bygninger end dem, der er omhandlet i dets artikel 12, stk. 1, litra a). I disse bestemmelser foretages således i praksis en sondring mellem gamle bygninger, hvis salg principielt ikke er momspligtigt, og nye bygninger, hvis salg er momspligtigt, uanset om det sker som led i varig økonomisk virksomhed eller lejlighedsvis (dom af 9.3.2023, État belge og Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).
- 47 Disse bestemmelsers ratio legis er, at salget af en gammel bygning relativt set ikke tilfører merværdi (dom af 9.3.2023, État belge og Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis) i modsætning til salget af en ny bygning, hvis merværdi stammer fra bygningsarbejder, der medfører en omfattende ændring af den fysiske virkelighed på grund af overgangen fra en ubebygget fast ejendom, altså en grund, der ikke er byggemodnet, til en beboelsesbygning (dom af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 55).
- 48 Som det fremgår af forarbejderne til Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), der fortsat er relevante for fortolkningen af momsdirektivet i forbindelse med de i direktivets artikel 135, stk. 1, litra j), fastsatte fritagelser, skal kriteriet om den »første indflytning« i en bygning opfattes således, at det svarer til den første gang, bygningens ejer eller lejer tager bygningen i brug. Det fremhæves i disse forarbejder, at dette kriterium har været valgt til at bestemme det tidspunkt, hvor bygningen forlader produktionsprocessen og bliver et forbrugsgode (dom af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 41).
- 49 Henset til den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 43-48, må det fastslås, at fundamentet til beboelsesbygninger ikke kan kvalificeres som »bygning« eller »del af en bygning« som omhandlet i momsdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a).
- 50 Et fundament til en bygning er ganske vist ét af de elementer, der udgør en bygning, og kan derfor, efter en almindelig sproglig forståelse, udgøre en »del af en bygning«.
- 51 Endvidere definerer dette direktivs artikel 12, stk. 2, første afsnit, en bygning meget bredt som »enhver grundfast konstruktion«. Det kan således ikke udelukkes, at en sådan definition, isoleret set, ville kunne fortolkes således, at den omfatter fundamentet.

- 52 Som Domstolen fremhævede i dom af 30. september 2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, præmis 58), forholder det sig imidlertid ikke desto mindre således, at denne bestemmelse henviser til dette direktivs artikel 12, stk. 1, litra a), som henviser til kriteriet om den »første indflytning«.
- 53 Som anført i nærværende doms præmis 48 skal dette kriterium forstås således, at det svarer til kriteriet om første gang, bygningens ejer eller lejer tager den i brug, eftersom det er anvendt af EU-lovgiver til at bestemme det tidspunkt, hvor bygningen forlader produktionsprocessen og bliver et forbrugsgode.
- 54 Blotte fundamenter til beboelsesbygninger kan imidlertid ikke gøres til genstand for en således defineret »indflytning«. Endvidere, og under alle omstændigheder, markerer støbningen af sådanne fundamenter ikke afslutningen af byggeprocessen for en bygning og det tidspunkt, hvor den bliver et forbrugsgode.
- 55 Henset til momsdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a), skal selv en »del af en bygning« således kunne være genstand for indflytning og skal derfor have forladt produktionsprocessen, hvilket f.eks. kan være tilfældet, når en bygning bestående af flere dele eller enheder, såsom lejligheder, opføres etapevis, selv om visse af disse dele eller enheder kan være genstand for indflytning, mens andre dele stadig er under opførelse. I denne henseende har Domstolen allerede fremhævet, at der skal tages hensyn til den faktiske anvendelse, som en fast ejendom er genstand for på leveringstidspunktet (jf. i denne retning dom af 4.9.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, præmis 43, 45 og 48 og den deri nævnte retspraksis).
- 56 I henhold til momsdirektivets artikel 12, stk. 2, tredje afsnit, kan medlemsstaterne desuden anvende andre kriterier end første indflytning, som f.eks. perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering.
- 57 I lighed med kriteriet om første indflytning har disse alternative kriterier til formål, således som det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 46, at sondre mellem nye bygninger, der i princippet er momspligtige, og gamle bygninger, der er fritaget for moms i henhold til momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j).
- 58 Det første af disse alternative kriterier henviser til »bygningens færdiggørelse«, dvs. en begivenhed, som ligger langt ud over den oprindelige fase med støbning af fundamenter. Det andet af disse kriterier anvender for sit vedkommende det samme begreb som standardkriteriet omhandlet i momsdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a), nemlig den »første indflytning«, og skal derfor fortolkes på samme måde som dette sidstnævnte kriterium.
- 59 Det skal endvidere bemærkes, at NSS og de tre andre sagsøgte selskaber i hovedsagen i deres skriftlige indlæg har henvist til flere af Domstolens domme med henblik på at understøtte deres fortolkning, hvorefter fundamenter udgør en bygning som omhandlet i momsdirektivets artikel 12, stk. 2, første afsnit. Ingen af

disse domme kan imidlertid ændre den fortolkning, der er angivet i nærværende doms præmis 49.

- 60 Indledningsvis har Domstolen således i dom af 30. september 2021, *Icade Promotion* (C-299/20, EU:C:2021:783, præmis 57), fastslået, at byggemodningen af grunde, såsom tilslutning til elektricitets-, gas- og vandforsyningsnet mv., ikke kan have til virkning at ændre disse grundenes juridiske kvalificering til »bygning« som en konstruktion, der er fastgjort til jorden ved bl.a. et fundament. Domstolen bekræftede herved blot, at fundamenter er en måde at fastgøre en konstruktion til jorden, og ikke at disse fundamenter som sådanne udgør en bygning.
- 61 Dernæst er det korrekt, at Domstolen i dom af 8. juni 2000, *Breitsohl* (C-400/98, EU:C:2000:304, præmis 46 og 54), vedrørende en konstruktion, som omfattede fundamenter, der var opført, og et delvist færdiggjort underlag, anførte, at der var tale om levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning. Imidlertid, og således som NSS og de tre andre sagsøgte selskaber i hovedsagen har anerkendt i deres skriftlige indlæg, vedrørte denne sag ikke fortolkningen af begrebet »bygning« eller »del af en bygning« som omhandlet i artikel 4, stk. 3, første afsnit, i sjette direktiv 77/388, som i dette direktiv var den tilsvarende bestemmelse til momsdirektivets artikel 12, stk. 2, første afsnit, således at denne sidebemærkning fra Domstolen ikke er tilstrækkelig til at ændre de konstateringer, der følger af fortolkningen af denne sidstnævnte bestemmelse, og som navnlig er at finde i nærværende doms præmis 52-55.
- 62 Endelig fastslog Domstolen i dom af 16. januar 2003, *Maierhofer* (C-315/00, EU:C:2003:23, præmis 32 og 33), at en- eller toetagesbygninger, der stod på betonsokler, som var opført på et betonfundament i jorden – selv om de kunne demonteres og flyttes – udgjorde »faste ejendomme«. Domstolens bedømmelse i denne dom vedrørte således færdiggjorte bygninger og ikke fundamenterne hertil.
- 63 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 12 skal fortolkes således, at en transaktion i form af levering af en grund, hvorpå der på tidspunktet for denne levering udelukkende er opført fundamenter til beboelsesbygninger, udgør levering af en »byggegrund« i denne artikels forstand.

Sagsomkostninger

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

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

Artikel 12 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

skal fortolkes således, at

en transaktion i form af levering af en grund, hvorpå der på tidspunktet for denne levering udelukkende er opført fundamenter til beboelsesbygninger, udgør levering af en »byggegrund« i denne artikels forstand.

Underskrifter