

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 BHREITHIÚNAIS AN AONTAIS EORPAIGH
SUD EUROPSKE UNĚJE
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 (Første Afdeling)

4. september 2019 *

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – salg af en grund, hvorpå der på leveringstidspunktet er en bygning – kvalifikation – artikel 12 og 135 – begrebet »byggegrund« – begrebet »bygning« – vurdering af den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed – vurdering af objektive elementer – parternes hensigt«

I sag C-71/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Vestre Landsret (Danmark) ved afgørelse af 24. januar 2018, indgået til Domstolen den 2. februar 2018, i sagen

Skatteministeriet

mod

KPC Herning,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot (refererende dommer), og dommerne C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen og M. Safjan,

generaladvokat: M. Bobek,

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 30. januar 2019,

efter at der er afgivet indlæg af:

* Processprog: dansk.

- KPC Herning ved advokaterne K. Bastian og T. Frøbert,
- den danske regering ved J. Nymann-Lindegren og M. Wolff, som befuldmægtigede, bistået af advokat S. Horsbøl Jensen,
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal og N. Gossement, som befuldmægtigede, bistået af advokat H. Peytz,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 19. marts 2019,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 12 og 135 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Skatteministeriet (Danmark) og KPC Herning A/S, der er et dansk selskab, vedrørende den merværdiafgift (moms), der skal betales for levering af en fast ejendom.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Artikel 1, stk. 2, i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver transaktion svares en merværdiafgift (moms), der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningsselementer.

[...]«

- 4 Dette direktivs artikel 12 fastsætter:

»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«.

[...]

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.«

5 Artikel 135 i direktiv 2006/112 bestemmer:

»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

[...]«

Dansk ret

6 Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21. juni 2016 om merværdiafgift, som ændret ved bl.a. lov nr. 520 af 12. juni 2009 (herefter »momsloven«), fastsætter i § 13, stk. 1, nr. 9:

»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.«

7 Denne lovs § 13, stk. 3, har følgende ordlyd:

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

8 Ved bekendtgørelse nr. 1370 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven af 2. december 2010 har skatteministeren udnyttet hjemlen i momslovens § 13, stk. 3, til at afgrænse de momspligtige transaktioner. Bestemmelserne i denne bekendtgørelse i den affattelse, der finder anvendelse på omstændighederne i hovedsagen, er videreført i bekendtgørelse nr. 808 af 30. juni 2015 om merværdiafgift (herefter »momsbekendtgørelsen«). Af momsbekendtgørelsens § 54, stk. 1, fremgår det, at:

»Ved begrebet bygning i momslovens § 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.«

9 Momsbekendtgørelsens § 56, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved en byggegrund i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, forstås et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger, jf. § 54 i denne bekendtgørelse.«

10 Afsnit 2.2 i Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde har følgende ordlyd:

»Levering af bygninger med tilhørende grundareal, som ikke er nye bygninger, er ikke omfattet af momspigten.

Hvis levering sker med henblik på opførelse af en ny bygning, skal leveringen dog anses for levering af en byggegrund

[...]

Hvis det er aftalt, at bygningen skal nedrives af sælger, eller det fremgår af købsaftalen, at bygningerne erhverves med henblik på nedrivning af køber, er der tale om salg af en byggegrund.

I andre tilfælde kan købers hensigt ikke tillægges afgørende vægt ved vurderingen af, om der foreligger levering af en byggegrund.

De momenter, som enkeltvis eller sammenlagt kan tillægges vægt ved afgørelsen af, om der er tale om levering af en byggegrund, kan fx være prisfastsættelsen i købsaftalen sammenholdt med normalværdien af tilsvarende ejendomme, bebyggelsens karakter (»skur«), manglende tilslutning til offentlig/privat

forsyning, ejendommens tidligere anvendelse og bebyggelsens karakter (fx »lade« til opbevaring, og som ikke opfylder helt grundlæggende krav til den fremtidige anvendelse).

Hvis det herefter må lægges til grund, at leveringen er sket med henblik på opførelse af en ny bygning, skal leveringen anses for levering af en byggegrund.

[...]«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 11 KPC Herning er en dansk projektudviklings- og entreprenørvirksomhed, som udvikler boligprojekter og opfører byggerier i totalentreprise i Danmark.
- 12 I maj 2013 besluttede KPC Herning og Boligforeningen Kristiansdal, der er en almen boligforening, at udarbejde et idéprojekt om etablering af almene ungdomsboliger på en grund tilhørende Odense Havn (Danmark), benævnt »Finlandkaj 12«. Dette projekt blev drøftet med Odense Kommune og Odense Havn.
- 13 I efteråret 2013 købte KPC Herning grunden »Finlandkaj 12« med det på dette areal eksisterende pakhuis af Odense Havn. Købsaftalen var underlagt en række betingelser, herunder bl.a. betingelsen om, at KPC Herning skulle indgå aftale med en almen boligforening om opførelse af et ungdomsboligprojekt på den pågældende grund.
- 14 Den 5. december 2013 solgte KPC Herning grunden »Finlandkaj 12« med det eksisterende pakhuis til Boligforeningen Kristiansdal. De aftaler, der i forbindelse hermed blev indgået mellem parterne, udgjorde ét samlet aftalegrundlag, hvoraf det fremgår, at KPC Herning som vilkår for salget betingede sig at forestå projektering, opførelse og levering af ejendommen til almene ungdomsboliger på denne grund som totalentreprenør.
- 15 Det fremgik navnlig heraf, at Boligforeningen Kristiansdal skulle forestå den delvise nedrivning af det på grunden »Finlandkaj 12« værende pakhuis, idet alene den midterste del af gavlen og dele af de industritekniske konstruktioner heraf skulle bevares. Parterne aftalte endvidere, at KPC Herning var forpligtet til at aflevere en beboelsesbygning i fuldstændig og færdiggjort stand på denne grund. Boligforeningen Kristiansdal iværksatte den delvise nedrivning for egen regning og risiko.
- 16 Det er ubestridt, at pakhuset på tidspunktet for de på hinanden følgende overdragelser var fuldt funktionsdygtigt.
- 17 KPC Herning anmodede den 10. december 2013 Skatterådet (Danmark) om bindende svar på, om købet af grunden »Finlandkaj 12« og pakhuset fra Odense

Havn samt videresalget af samme faste ejendom var momsfrit. I sit svar af 24. juni 2014 svarede Skatterådet nej hertil.

- 18 KPC Herning indbragte denne afgørelse for Landsskatteretten (Danmark), der ved afgørelse af 9. december 2015 fandt, at der ikke var grundlag for at karakterisere den pågældende ejendom som en byggegrund, hvis salg skulle have været pålagt moms, med den begrundelse, at der på ejendommen ved begge salg var opført en bygning. Landsskatteretten fandt desuden heller ikke, at der var grundlag for – idet Boligforeningen Kristiansdal havde forestået nedrivningsopgaven efter salget indgået mellem Odense Havn og KPC Herning – at anse de to sidstnævnte parter for leverandør af en samlet leverance inklusive nedrivning, som det havde været tilfældet i dom af 19. november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722).
- 19 Ved stævning af 9. marts 2016 indbragte Skatteministeriet Landsskatterettens afgørelse for Retten i Herning (Danmark), der henviste sagen til Vestre Landsret (Danmark) som følge af dens principielle karakter.
- 20 Skatteministeriet har for den forelæggende ret gjort gældende, at i henhold til dom af 19. november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, præmis 43), er det overladt til medlemsstaterne at definere begrebet »byggegrunde«. Denne kompetence skal udøves inden for de grænser, der følger af fritagelserne i artikel 135, stk. 1, litra j) og k), i direktiv 2006/112, for så vidt angår fast ejendom bestående af en bygning med tilhørende jord og ubebygget fast ejendom, som ikke er beregnet til at tjene til opførelse af en bygning.
- 21 I dansk ret omfatter begrebet »byggegrunde« ubebyggede grunde, idet den økonomiske virkelighed, og følgelig spørgsmålet om, hvorvidt den faste ejendom er beregnet til at tjene til opførelse af en ny bygning, i denne henseende er afgørende. Denne fortolkning fratager ikke artikel 135, stk. 1, litra j), i direktiv 2006/112 sit indhold, idet den ikke fører til, at enhver levering af en eksisterende bygning med tilhørende jord kvalificeres som levering af en byggegrund. Den er i øvrigt i overensstemmelse med dom af 20. februar 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, præmis 23), hvorefter det er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem, at der tages hensyn til den økonomiske virkelighed.
- 22 De transaktioner, som Odense Havn og KPC Herning har foretaget, skal følgelig kvalificeres som levering af en byggegrund. Den omstændighed, at den pakhusbygning, som er opført på grunden, ikke er blevet revet helt ned, er uden betydning for denne kvalifikation, idet den del heraf, der ikke er revet ned, ikke kan kvalificeres som en »bygning« som omhandlet i artikel 12, stk. 2, i direktiv 2006/112.
- 23 KPC Herning har derimod gjort gældende, at en grund, hvorpå der er en bygning, ikke kan kvalificeres som en byggegrund, medmindre de særlige betingelser i dom af 19. november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722),

er opfyldt, hvilket ikke er tilfældet i den foreliggende sag. I den sag, der gav anledning til nævnte dom, havde sælgeren påtaget sig at sørge for nedrivningen af en eksisterende bygning for at levere en ryddet grund i forbindelse med en sammensat ydelse.

- 24 KPC Herning har ligeledes gjort gældende, at der skal sondres mellem levering af bygninger og levering af ubebygget fast ejendom som omhandlet i henholdsvis artikel 12, stk. 2, og artikel 135, stk. 1, litra k), i direktiv 2006/112. De udtryk, der anvendes i disse bestemmelser, skal være genstand for en selvstændig fortolkning, som ikke fratager dem deres virkning, hvilket bekræftes i Domstolens praksis (dom af 8.6.2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, præmis 48, af 11.6.2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, præmis 15, og af 17.1.2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, præmis 25).
- 25 I henhold til artikel 12, stk. 3, sammenholdt med artikel 135, stk. 1, litra j) og k), i direktiv 2006/112, udgør byggegrunde en underkategori af ubebygget fast ejendom. Direktiv 2006/112 overlader det således alene til medlemsstaterne at fastsætte, om og under hvilke betingelser ubebygget fast ejendom kan kvalificeres som byggegrunde.
- 26 Med henblik på vurderingen af en transaktion i forhold til direktiv 2006/112 skal de nationale myndigheder i henhold til Domstolens praksis lægge vægt på den pågældende transaktions objektive karakter, og ikke parternes subjektive hensigt (dom af 27.9.2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, præmis 39).
- 27 I den foreliggende sag følger det af disse principper, at de to pågældende transaktioner skal kvalificeres som levering af en grund med en gammel bygning.
- 28 Det er på denne baggrund, at Vestre Landsret har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det foreneligt med [...] 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 direktiv 2006/112,] at en medlemsstat under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende betragter en levering af en fast ejendom, hvorpå der på leveringstidspunktet er opført en bygning, som et momspligtigt salg af en byggegrund, når det er parternes hensigt, at bygningen skal rives helt eller delvist ned for at gøre plads til en ny bygning?«

Om det præjudicielle spørgsmål

- 29 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 12, stk. 1, litra a) og b), og artikel 12, stk. 2 og 3, samt artikel 135, stk. 1, litra j) og k), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en transaktion i form af levering af en grund, hvorpå der på leveringstidspunktet er opført en bygning, kan kvalificeres som levering af en »byggegrund«, når det er parternes hensigt, at bygningen skal rives helt eller delvist ned for at gøre plads til en ny bygning.

- 30 Den forelæggende ret ønsker således fastlagt, hvilken momsordning der finder anvendelse på de to i hovedsagen omhandlede salgstransaktioner, der er udført dels af Odense Havn og KPC Herning, dels af KPC Herning og Boligforeningen Kristiansdal. Disse transaktioner vedrører begge den samme faste ejendom, der består af en grund og en pakhushbygning, som er opført på denne grund.
- 31 Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, er det ubestridt, at pakhushbygningen havde været benyttet af Odense Havn inden de pågældende salgstransaktioner, og at pakhuset var fuldt funktionsdygtigt på tidspunktet for levering til KPC Herning samt efterfølgende til Boligforeningen Kristiansdal. Det er ligeledes ubestridt, at det i de forskellige aftaler, der blev indgået i denne forbindelse, var et vilkår for disse transaktioner, at KPC Herning på den pågældende grund skulle realisere et boligprojekt med opførelse af almene boliger.
- 32 I retsmødet for Domstolen anførte KPC Herning, den danske regering og Europa-Kommissionen, at de to på hinanden følgende salgstransaktioner skal vurderes uafhængigt af hinanden med henblik på deres kvalificering og følgelig ligeledes med henblik på fastlæggelsen af den momsordning, som de henhører under. De er derimod uenige om fortolkningen af direktiv 2006/112 og foreslår tre forskellige kvalifikationer af disse transaktioner. Mens KPC Herning mener, at hver af transaktionerne skal kvalificeres som »levering af en gammel bygning« som omhandlet i dette direktivs artikel 135, stk. 1, litra j), er den danske regering af den opfattelse, at de skal kvalificeres som »levering af en byggegrund« som omhandlet i nævnte direktivs artikel 12, stk. 1, litra b). For sit vedkommende sondrer Kommissionen mellem de pågældende transaktioner og er af den opfattelse, at den første transaktion vedrører levering af en gammel bygning. Den anden transaktion består derimod ikke blot i et simpelt salg, men indebærer opførelsen af nye bygninger. Den skal følgelig kvalificeres som »levering af en bygning med tilhørende jord« inden første indflytning som omhandlet i samme direktivs artikel 12, stk. 1, litra a).
- 33 Disse divergerende fortolkninger følger af den uenighed, der er mellem KPC Herning, den danske regering og Kommissionen, om, hvilken betydning aftalebestemmelserne og parternes hensigt, der kan udledes heraf, skal tillægges for i momsmæssig henseende at kvalificere en transaktion i en situation, hvor projekterne og de til salget af en ejendom aftalemæssigt tilknyttede arbejder endnu ikke på tidspunktet for leveringen af denne ejendom er blevet udført. Det, der skal tages stilling til i den foreliggende sag, er således, om og i hvilket omfang der skal tages hensyn til hensigten om delvist at nedrive den eksisterende pakhushbygning, der er opført på grunden »Finlandkaj 12«, samt hensigten om at erstatte den af en ny bygning.
- 34 Derved opstår først spørgsmålet om, under hvilke omstændigheder flere på hinanden følgende transaktioner såsom salget af en bygning med den grund, hvorpå den er opført, nedrivningen af denne bygning og derefter opførelsen af en ny bygning, i momsmæssig henseende skal kvalificeres som indbyrdes

uafhængige transaktioner, eller som én enkelt transaktion bestående af flere uløseligt forbundne ydelser.

- 35 Det fremgår i denne henseende af Domstolens praksis, at der, når en transaktion består af en gruppe omstændigheder og handlinger, skal tages hensyn til samtlige omstændigheder ved denne transaktion ved afgørelsen af, om der foreligger to eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse (dom af 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, præmis 29).
- 36 Domstolen har ligeledes fastslået, at det dels følger af artikel 1, stk. 2, andet afsnit, i direktiv 2006/112, at hver transaktion sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig transaktion, dels at en transaktion, der i økonomisk henseende er én enkelt ydelse, ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng (dom af 18.10.2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, præmis 30).
- 37 En række ydelser, der formelt set er særskilte og kan leveres enkeltvis, og som dermed kan danne grundlag for særskilt afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, skal følgelig under visse omstændigheder anses for at udgøre én enkelt transaktion, når de ikke er uafhængige af hinanden (dom af 19.12.2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, præmis 32).
- 38 En ydelse skal anses for én enkelt ydelse, når to eller flere elementer eller handlinger, der leveres eller udføres af en afgiftspligtig person, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør én enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (dom af 28.2.2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, præmis 30). Dette er desuden tilfældet, når en eller flere ydelser udgør en hovedydelse, og den eller de øvrige ydelser udgør en eller flere sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt følger hovedydelsen. En ydelse skal navnlig anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (dom af 19.12.2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, præmis 34).
- 39 Med henblik på at afgøre, om de leverede ydelser er uafhængige ydelser eller udgør én enkelt ydelse, må det undersøges, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion. Der foreligger imidlertid ikke nogen undtagelsesfri regel med hensyn til at bestemme omfanget af en ydelse i relation til moms, og for at kunne bestemme omfanget af en ydelse må man derfor tage hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion (dom af 17.1.2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 32).
- 40 I forbindelse med denne samlede vurdering af omstændighederne skal parternes erklærede hensigt vedrørende pligten til at betale moms af en transaktion tages i betragtning under forudsætning af, at den understøttes ved objektive elementer (dom af 12.7.2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, præmis 33).

- 41 Hvad angår kvalifikationen af salget af en grund med en eksisterende bygning, hvis hele eller delvise nedrivning er påtænkt, har Domstolen allerede flere gange givet nogle anvisninger med hensyn til de objektive elementer, der kan være relevante i denne henseende.
- 42 I dom af 19. november 2009, *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722, præmis 39, 40 og 44), fastslog Domstolen således indledningsvis, at det økonomiske formål, som blev forfulgt af sælgeren og køberen af en fast ejendom, bestod i levering af en grund, som var klar til at blive bebygget. Domstolen noterede i denne henseende, at sælger forestod nedrivningen af den eksisterende bygning på grunden, og at udgifterne til denne nedrivning i det mindste delvist blev båret af køberen. Domstolen henviste ligeledes til, at på tidspunktet for leveringen af den faste ejendom var nedrivningen af bygningen allerede påbegyndt. Henset til disse omstændigheder kvalificerede Domstolen den pågældende levering af fast ejendom og nedrivningen af den eksisterende bygning som én enkelt transaktion bestående i levering af en ubebygget grund.
- 43 Det fremgår af Domstolens praksis, at sådanne relevante objektive elementer, der skal tages i betragtning med henblik på kvalificeringen af en given transaktion i momsmæssig henseende, bl.a. kan være, hvor langt det nedrivnings- eller ombygningsarbejde, som sælger har udført, er fremskredet på tidspunktet for leveringen af en fast ejendom bestående af en grund og en bygning, den faste ejendoms anvendelse på samme tidspunkt og sælgerens forpligtelse til at foretage en nedrivning, som muliggør nybebyggelse (jf. i denne retning dom af 12.7.2012, *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, præmis 34, og af 17.1.2013, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, præmis 33).
- 44 I dom af 8. juli 1986, *Kerrutt* (73/85, EU:C:1986:295, præmis 12 og 15), tog Domstolen – som var forelagt spørgsmålet om, hvorvidt leveringen af en byggegrund og den efterfølgende opførelse af en ny bygning på denne grund, der var fastsat i en rammeaftale, skulle kvalificeres som én enkelt transaktion – hensyn til den omstændighed, at transaktionen vedrørende grunden på den ene side og leveringen af goder og tjenesteydelser på den anden side var transaktioner, der retligt kunne adskilles, og som var udført af forskellige entreprenører. Henset hertil fastslog Domstolen – til trods for det forhold, at de pågældende deltransaktioner hang sammen og havde ét formål, som bestod i opførelsen af en bygning på det erhvervede grundstykke – at under omstændigheder som de i den nævnte sag omhandlede skulle de ikke kvalificeres som én enkelt transaktion.
- 45 Med hensyn til den første salgstransaktion i hovedsagen, hvorved KPC Herning fra Odense Havn købte en fast ejendom bestående af en grund og en pakhusbygning, er det allerede i nærværende doms præmis 31 bemærket, at dette pakhus på leveringstidspunktet var fuldt funktionsdygtigt. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at ingen af parterne til denne købsaftale påtog sig nedrivningsopgaven af dette pakhus, idet denne nedrivning i øvrigt først fandt sted efter Boligforeningen Kristiansdals erhvervelse af den pågældende ejendom.

- 46 Det må under disse omstændigheder fastslås, at en transaktion som denne første salgstransaktion er særskilt fra og uafhængig af de transaktioner, som KPC Herning og Boligforeningen Kristiansdal efterfølgende foretog, og navnlig den delvise nedrivning af det pågældende pakhuis.
- 47 Den blotte omstændighed, at salget i henhold til aftalen indgået mellem Odense Havn og KPC Herning var betinget af, at KPC Herning indgik aftale med en almen boligforening om opførelse af almene boliger på den pågældende ejendom, kan ikke forbinde de forskellige transaktioner på en sådan måde, at de kan anses for at være én enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele.
- 48 I forbindelse med den anden af de i hovedsagen omhandlede salgstransaktioner købte Boligforeningen Kristiansdal fra KPC Herning grunden og pakhuset, der tidligere var blevet solgt til sidstnævnte selskab af Odense Havn. Som det fremgår af de sagsakter, som Domstolen råder over, kunne pakhuset ved dets levering til Boligforeningen Kristiansdal reelt stadig anvendes. Efter denne levering var sælgeren, dvs. KPC Herning, på ingen måde involveret i den delvise nedrivning af pakhuset. For egen regning og risiko overdrog køberen de arbejdsydelser, der var nødvendige, til tredjepart. Med forbehold for den efterprøvelse, som det tilkommer den forelæggende ret at foretage, synes nedrivningen af pakhuset således at være en transaktion, som er uafhængig af salget heraf og ikke sammen med dette udgør en transaktion, der i økonomisk henseende er én enkelt ydelse.
- 49 Ganske vist synes salget af grunden med pakhuset at have været betinget af, at sælgeren – under bevarelse af visse eksisterende dele af den gamle bygning – skulle opføre en ny bygning. Som det er anført i nærværende doms præmis 47, kan denne omstændighed imidlertid ikke i sig selv forbinde de forskellige transaktioner på en sådan måde, at de udgør en udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele.
- 50 Således som generaladvokaten ligeledes har anført i punkt 31 og 32 i forslaget til afgørelse, kan salgstransaktioner som de to transaktioner, der er omhandlet i hovedsagen, ikke anses for at være en del af en og samme pakke og skal følgelig i momsmæssig henseende vurderes særskilt.
- 51 Under disse omstændigheder skal der tillige tages stilling til spørgsmålet om, hvorvidt disse transaktioner kan kvalificeres som »levering af en byggegrund« som omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra b), i direktiv 2006/112.
- 52 Det følger af nævnte direktivs artikel 12, stk. 3, at der ved anvendelsen af stk. 1, litra b), ved »byggegrunde« forstås grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ej, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.
- 53 Medlemsstaterne er ved definitionen af, hvilke grunde der skal betragtes som »byggegrunde«, forpligtede til at iagttage formålet med artikel 135, stk. 1, litra k), i direktiv 2006/112, der udelukkende er at momsfritage leveringer af ubebyggede

- grunde, der ikke er bestemt til at tjene til opførelse af en bygning (dom af 17.1.2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, præmis 30).
- 54 Som generaladvokaten har anført i punkt 59 i forslaget til afgørelse, er medlemsstaternes skønsmargen med hensyn til definitionen af begrebet »byggegrund« ligeledes begrænset af rækkevidden af begrebet »bygning«, som EU-lovgiver har defineret meget bredt i artikel 12, stk. 2, første afsnit, i direktiv 2006/112 som omfattende »enhver grundfast konstruktion«.
- 55 Artikel 135, stk. 1, litra j), i direktiv 2006/112 fastsætter en momsfratagelse for andre leveringer af bygninger end dem, der er omhandlet i direktivets artikel 12, stk. 1, litra a). Denne sidstnævnte bestemmelse henviser for sin del til levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning.
- 56 Disse bestemmelser foretager således, når de sammenholdes, en sondring mellem, om en bygning er gammel eller ny, eftersom salget af en gammel fast ejendom i princippet ikke er momspligtigt (dom af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 30).
- 57 Det bærende hensyn med disse bestemmelser er, at salget af en gammel bygning ikke tilfører merværdi. Salget af en bygning efter dens første levering til en endelig forbruger, som markerer afslutningen af fremstillingsprocessen, tilfører således ikke en væsentlig merværdi og skal derfor i princippet fritages (dom af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 31).
- 58 I den foreliggende sag synes hverken det første salg af den pågældende ejendom eller det andet at have forøget den økonomiske værdi af denne ejendom, således at de to transaktioner ikke tilføjer den en væsentlig merværdi med henblik på pålæggelse af moms i overensstemmelse med den retspraksis, der er anført i nærværende doms foregående præmisser.
- 59 Selv om salget af et fuldt funktionsdygtigt pakhuis som det, der er genstand for de i hovedsagen omhandlede salg, kunne kvalificeres som levering af en byggegrund og ikke levering af en gammel bygning med tilhørende jord, når henses alene til købsaftaleparternes hensigt, ville dette være i strid med principperne i direktiv 2006/112 og ville risikere at fratage momsfratagelsen i dette direktivs artikel 135, stk. 1, litra j), sit indhold.
- 60 En sådan fortolkning ville være i strid med nævnte bestemmelse. En fortolkning af de udtryk, der anvendes til at definere de fritagelser, der er fastsat i artikel 135, stk. 1, i direktiv 2006/112, skal nemlig være forenelig med de formål, der forfølges med disse fritagelser, og overholde de krav, der følger af princippet om afgiftsneutralitet, som er uadskilleligt forbundet med det fælles momssystem. Disse udtryk kan således ikke fortolkes på en sådan måde, at disse fritagelser fratages deres virkning (jf. i denne retning dom af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 39 og 40).

- 61 Som det i øvrigt følger af dom af 19. november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), og af 17. januar 2013, Woningstichting Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20), anses salget af en fast ejendom, der består af en grund og en bygning, hvis nedrivning er påtænkt, kun for at udgøre én enkelt transaktion, hvis formål er levering af en ubebygget grund, og ikke levering af en bygning med tilhørende jord, såfremt visse objektive omstændigheder foreligger, såsom navnlig de i nærværende doms præmis 42 og 43 anførte, der godtgør, at salget er så nært forbundet med nedrivningen af bygningen, at det ville være kunstigt at opdele dem.
- 62 En transaktion, der består i levering af en grund, hvorpå der allerede er opført en fuldt funktionsdygtig bygning, såsom dels salget af den pågældende faste ejendom fra Odense Havn til KPC Herning, dels videresalget af denne ejendom af KPC Herning til Boligforeningen Kristiansdal, der er økonomisk uafhængige, og ikke sammen med de øvrige ydelser udgør én enkelt transaktion, kan følgelig med forbehold af den efterprøvelse, som det tilkommer den forelæggende ret at foretage, ikke kvalificeres som salg af en byggegrund.
- 63 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at det forelagte spørgsmål skal besvares med, at artikel 12, stk. 1, litra a) og b), og artikel 12, stk. 2 og 3, samt artikel 135, stk. 1, litra j) og k), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at en transaktion i form af levering af en grund, hvorpå der på leveringstidspunktet er opført en bygning, ikke kan kvalificeres som levering af en »byggegrund«, når denne transaktion er økonomisk uafhængig af de øvrige ydelser og ikke sammen med disse udgør én enkelt transaktion, selv om det er parternes hensigt, at bygningen skal rives helt eller delvist ned for at gøre plads til en ny bygning.

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 (Første Afdeling) for ret:

Artikel 12, stk. 1, litra a) og b), og artikel 12, stk. 2 og 3, samt artikel 135, stk. 1, litra j) og k), 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 leveringstidspunktet er opført en

bygning, ikke kan kvalificeres som levering af en »byggegrund«, når denne transaktion er økonomisk uafhængig af de øvrige ydelser og ikke sammen med disse udgør én enkelt transaktion, selv om det er parternes hensigt, at bygningen skal rives helt eller delvist ned for at gøre plads til en ny bygning.

Bonichot

Toader

Rosas

Bay Larsen

Safjan

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 4. september 2019

A. Calot Escobar

J.-C. Bonichot

Justitssekretær

Formand for Første Afdeling