

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 4 september 2019 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Försäljning av mark på vilken det finns en byggnad vid tidpunkten för leveransen – Kvalificering – Artiklarna 12 och 135 – Begreppet ’mark för bebyggelse’ – Begreppet byggnad – Bedömning av de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena – Bedömning av objektiva faktorer – Parternas avsikt”

I mål C-71/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för västra Danmark, Danmark) genom beslut av den 24 januari 2018, som inkom till domstolen den 2 februari 2018, i målet

Skatteministeriet,

mot

KPC Herning,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot (referent) samt domarna C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen och M. Safjan,

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 30 januari 2019,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- KPC Herning, genom K. Bastian och T. Frøbert, advokater,
- Danmarks regering, genom J. Nymann-Lindegren och M. Wolff, båda i egenskap av ombud, biträdda av S. Horsbøl Jensen, advokat,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och N. Gossement, båda i egenskap av ombud, biträdda av H. Peytz, advokat,

och efter att den 19 mars 2019 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 12 och 135 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Skatteministeriet och KPC Herning A/S, ett bolag bildat enligt dansk rätt, angående den mervärdesskatt som ska betalas för leverans av fast egendom.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 1.2 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.

...”

4 I artikel 12 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som hänför sig till sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket, särskilt någon av följande transaktioner:

a) Leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på.

b) Leverans av mark för bebyggelse.

2. I punkt 1 a avses med *byggnad* varje anläggning som anbragts på eller i marken.

Medlemsstaterna får fastställa närmare regler för tillämpning av kriteriet i punkt 1 a på ombyggnation av byggnader och innebörden av begreppet ’den mark byggnaden står på’.

...

3. I punkt 1 b avses med mark för bebyggelse råmark eller iordningställd mark som av medlemsstaterna definierats som sådan mark.”

5 I artikel 135 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

j) Leverans av andra byggnader eller delar därav och den mark de står på utom sådana leveranser som avses i artikel 12.1 a.

k) Leveranser av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som avses i artikel 12.1 b.

...”

Danskrätt

6 I 13§ första stycket led 760 i Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21. juni 2016 om merværdiafgift (förordning nr 760 av den 21 juni 2016 om mervärdesskatt), som ändrade bland annat lag nr 520 av den 12 juni 2009 (nedan kallad mervärdesskattelagen), följande i 13 § första stycket led 9:

”Följande varor och tjänster är undantagna från skatt:

...

9) Leverans av fast egendom. Undantaget omfattar dock inte:

a) Leverans av en ny byggnad eller av en ny byggnad med tillhörande mark.

b) Leverans av mark för bebyggelse, oavsett om den är iordningställd eller inte, och särskilt leverans av bebyggd mark.”

7 I 13 § tredje stycket i samma lag anges följande:

”Skatteministern kan fastställa närmare bestämmelser om avgränsningen av fast egendom i den mening som avses i första stycket led 9.”

8 I bekendtgørelse nr. 1370 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (förordning nr 1370 om ändring av mervärdesskattelagen) av den 2 december 2010 har Skatteministeriet använt sig av bemyndigandet i artikel 13 § tredje stycket i mervärdesskattelagen för att avgränsa de mervärdesskattepliktiga transaktionerna. Bestämmelserna i denna förordning, i den lydelse som var tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, återges i bekendtgørelse nr 808 om merværdiafgift (förordning nr 808 om mervärdesskatt) av den 30 juni 2015 (nedan kallad förordningen om mervärdesskatt). I 54 § första stycket i denna förordning anges följande:

”Med begreppet byggnad i 13 § första stycket led 9 a i mervärdesskattelagen avses fasta anläggningar som anbringats på eller i marken och som färdigställt för den avsedda användningen. Leverans av delar av en sådan byggnad ska också anses vara leverans av en byggnad.”

9 I 56 § första stycket i förordningen om mervärdesskatt anges följande:

”Med begreppet ’mark för bebyggelse’ i § 13 första stycket led 9 b i mervärdesskattelagen avses obebyggd mark som enligt lagen om planläggning, eller föreskrifter som har meddelats i enlighet därmed, är avsedd för ändamål som möjliggör uppförande av byggnader i den mening som avses i 54 § i denna kungörelse.”

10 Avsnitt 2.2 i Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (Skatteministeriets riktlinjer för mervärdesskatt på försäljning av nya byggnader och mark för bebyggelse) har följande lydelse:

”Leverans av byggnader med tillhörande markareal, som inte är nya byggnader, omfattas inte av mervärdesskatteplikten.

Om leveransen sker i avsikt att uppföra en ny byggnad, ska leveransen dock anses vara leverans av mark för bebyggelse.

...

Om det har avtalats att byggnaden ska rivas av säljaren, eller om det framgår av köpeavtalet att byggnaderna förvärvas i avsikt att rivas av köparen, är det fråga om försäljning av mark för bebyggelse.

I andra fall kan köparens avsikt inte tillmätas avgörande betydelse för bedömningen av om det föreligger leverans av mark för bebyggelse.

Kriterier som, var för sig eller tillsammans, kan tillmätas betydelse vid avgörandet av om det är fråga om leverans av mark för bebyggelse kan till exempel vara prissättningen i köpeavtalet i jämförelse med normalvärdet på motsvarande egendomar, byggnadens karaktär ('skjul'), avsaknad av anslutning till allmännyttiga/kommersiella tjänster, egendomens tidigare användning och byggnadens karaktär (till exempel en 'lada' för förvaringsändamål som inte uppfyller helt grundläggande krav för den framtida användningen).

Om det därefter kan konstateras att leveransen skedde i avsikt att uppföra en ny byggnad, ska leveransen anses vara leverans av mark för bebyggelse.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

11 KPC Herning är ett danskt fastighetsbolag som utvecklar fastighetsprojekt och utför byggnadsarbeten inom ramen för kontrakt om nyckelfärdiga anläggningar i Danmark.

12 I maj 2013 beslutade KPC Herning och Boligforeningen Kristiansdal, ett organ för subventionerade bostäder, att utveckla ett projekt för uppförande av subventionerade bostäder för ungdomar på en fastighet som tillhörde Odense Havn (hamnen i Odense, Danmark), kallad ”Finlandkaj 12”. Detta projekt diskuterades med staden Odense och hamnen i Odense.

13 Under hösten 2013 köpte KPC Herning av hamnen i Odense fastigheten kallad ”Finlandkaj 12” med den lagerbyggnad som uppförts på denna mark. Köpeavtalet var underkastat ett flertal villkor, bland annat att KPC Herning skulle ingå ett avtal med ett organ för subventionerade bostäder i syfte att på denna mark uppföra ett fastighetsprojekt som bestod i subventionerade bostäder för ungdomar.

14 Den 5 december 2013 sålde KPC Herning fastigheten ”Finlandkaj 12” med lagerbyggnaden till Boligforeningen Kristiansdal. De avtal som ingicks vid detta tillfälle mellan parterna utgjorde en övergripande avtalsrättslig ram av vilken det framgick att försäljningen var underkastad villkoret att KPC Herning åtog sig att tillhandahålla nyckelfärdiga allmännyttiga bostäder för ungdomar på denna fastighet.

15 I synnerhet föreskrevs att Boligforeningen Kristiansdal skulle genomföra en delvis rivning av lagerbyggnaden som fanns på fastigheten "Finlandkaj 12", varvid endast den mellersta delen av gaveln och vissa delar av den därtill hörande tekniska utrustningen skulle bevaras. Vidare kom parterna överens om att KPC Herning skulle leverera ett fullständigt färdigbyggt bostadshus på denna mark. Boligforeningen Kristiansdal genomförde den delvisa rivningen av lagerbyggnaden på egen bekostnad och på egen risk.

16 Det är ostridigt att lagerbyggnaden vid tidpunkten för de på varandra följande överlåtelseerna var fullt användbar.

17 Den 10 december 2013 ansökte KPC Herning hos Skatterådet (Nationella skattnämnden, Danmark) om förhandsbesked avseende huruvida försäljningen av fastigheten "Finlandkaj 12" och lagerbyggnaden i hamnen i Odense och vidareförsäljningen av samma fastighet var undantagna från mervärdesskatt. I sitt svar av den 24 juni 2014 angav denna myndighet att så inte var fallet.

18 I ett beslut av den 9 december 2015 fann Landsskatteret (Nationella skattekommissionen, Danmark) efter ett klagomål från KPC Herning att det inte fanns anledning att kvalificera den aktuella tillgången som mark för bebyggelse som skulle ha varit föremål för mervärdesskatt, med motiveringen att det fanns en byggnad på denna mark vid de båda försäljningarna. Den slog vidare fast att eftersom rivningen hade utförts av Boligforeningen Kristiansdal efter försäljningen mellan hamnen i Odense och KPC Herning, det inte heller fanns anledning att anse att de två sistnämnda parterna utförde en enda transaktion, inbegripet rivningen, såsom var fallet i det mål som avgjordes genom domen av den 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722).

19 Genom ansökan av den 9 mars 2016 överklagade Skatteministeriet beslutet från Landsskattereten (Nationella skattekommissionen, Danmark) till retten i Herning (Domstolen i Herning, Danmark), som återförvisade målet till Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för västra Danmark) på grund av de principfrågor som Skatteministeriet hade åberopat.

20 Skatteministeriet gjorde gällande vid den hänskjutande domstolen att det, i enlighet med domen av den 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722, punkt 43), ankom på medlemsstaterna att definiera begreppet "mark för bebyggelse". Denna befogenhet ska utövas inom de gränser som följer av de undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 135.1 j och k i direktiv 2006/112 när det gäller fast egendom som består av en byggnad och marken den står på och obebyggda fastigheter som inte är avsedda för en byggnad.

21 Enligt dansk rätt avser begreppet "mark för bebyggelse" obebyggd mark, eftersom den ekonomiska verkligheten och, följaktligen, frågan huruvida den fasta egendomen är avsedd för en ny byggnad är avgörande i detta avseende. Denna tolkning medför inte att artikel 135.1 j i direktiv 2006/112 förlorar sin betydelse, eftersom den inte innebär att all leverans av en befintlig byggnad och den mark på vilken den är belägen ska klassificeras som leverans av mark för bebyggelse. Den är dessutom förenlig med domen av den 20 februari 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punkt 23), enligt vilken beaktandet av den ekonomiska verkligheten är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet.

22 Följaktligen ska de transaktioner som genomförts av hamnen i Odense och KPC Herning klassificeras som leverans av mark för bebyggelse. Den omständigheten att den lagerbyggnad som fanns på fastigheten inte har rivits helt och hållet saknar betydelse för denna klassificering, eftersom den icke rivna delen av byggnaden inte kan anses som en byggnad i den mening som avses i artikel 12.2 i direktiv 2006/112.

23 KPC Herning gjorde däremot gällande att mark med en tillhörande byggnad inte kan anses som mark för bebyggelse, såvida inte de särskilda villkoren i domen av den 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), är uppfyllda, vilket inte är fallet här. I det mål som gav upphov till nämnda dom hade säljaren till uppgift att riva en befintlig byggnad för att leverera en tomt i samband med en sammansatt tjänst.

24 KPC Herning gjorde även gällande att det är lämpligt att göra åtskillnad mellan leverans av byggnader och leverans av obebyggd mark i den mening som avses i artikel 12.2 respektive artikel 135.1 k i direktiv 2006/112. De uttryck som används i dessa bestämmelser ska ges en självständig tolkning som inte frångår dem deras verkningar, vilket bekräftas av domstolens praxis (dom av den 8 juni 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 48, dom av den 11 juni 2009, RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, punkt 15, och dom av den 17 januari 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punkt 25).

25 Enligt artikel 12.3 jämförd med artikel 135.1 j och k i direktiv 2006/112 utgör mark för bebyggelse en underkategori av obebyggd mark. I direktiv 2006/112 ges medlemsstaterna således endast möjlighet att avgöra om och under vilka villkor obebyggd mark kan betraktas som "mark för bebyggelse".

26 Vid bedömningen av en transaktion enligt direktiv 2006/112 ankommer det dessutom på de nationella myndigheterna att i enlighet med domstolens praxis beakta transaktionens objektiva karaktär och inte parternas subjektiva avsikt (dom av den 27 september 2007, Teleos m.fl., C-409/04, EU:C:2007:548, punkt 39).

27 I förevarande mål följer det av dessa principer att de båda försäljningarna i fråga ska kvalificeras som leverans av mark med en befintlig byggnad.

28 Mot denna bakgrund beslutade Vestre Landsret (Appellationsdomstolen för västra Danmark) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Är det förenligt med, å ena sidan, artikel 135.1 j och artikel 12.1 a och 12.2 och, å andra sidan, artikel 135.1 k och artikel 12.1 b och 12.3 i [direktiv 2006/112] att en medlemsstat, under sådana omständigheter som är aktuella i det nationella målet, betraktar en leverans av mark, på vilken det vid tidpunkten för leveransen finns en byggnad, som en mervärdesskattepliktig försäljning av mark för bebyggelse när det är parternas avsikt att byggnaden ska rivas helt eller delvis för att ge plats för en ny byggnad?"

Tolkningsfrågan

29 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 12.1 a och b, 12.2 och 12.3 samt artikel 135.1 j och k i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en leverans av mark på vilken det vid tidpunkten för leveransen finns en byggnad kan kvalificeras som leverans av "mark för bebyggelse", när parternas avsikt var att byggnaden skulle rivas helt eller delvis för att ge plats åt en ny byggnad.

30 Den hänskjutande domstolen önskar således få klarhet i hur de båda försäljningstransaktioner som är i fråga i det nationella målet ska behandlas med avseende på mervärdesskatt, dels av hamnen i Odense till KPC Herning, dels av KPC Herning till Boligforeningen Kristiansdal. Dessa transaktioner avsåg både samma fastighet, bestående av mark och en lagerbyggnad på fastigheten.

31 Såsom framgår av beslutet om hänskjutande är det ostridigt att hamnen i Odense hade

använt lagerbyggnaden före försäljningarna i fråga och att byggnaden var fullt användbar vid leveransen till KPC Herning och, senare, till Boligforeningen Kristiansdal. Det är även ostridigt att de olika avtal som ingåtts inom denna ram villkorades av att KPC Herning skulle genomföra ett fastighetsprojekt avseende uppförande av subventionerade bostäder på den aktuella marken.

32 Under den muntliga förhandlingen vid domstolen ansåg KPC Herning, den danska regeringen och Europeiska kommissionen att för att kvalificera de två på varandra följande försäljningstransaktionerna och därmed även fastställa vilken ordning för mervärdesskatt som de omfattas av, dessa transaktioner skulle bedömas oberoende av varandra. De har däremot olika uppfattning om vilken tolkning som ska göras av direktiv 2006/112 och föreslår att dessa transaktioner ska kvalificeras på tre olika sätt. Medan KPC Herning anser att varje transaktion ska kvalificeras som leverans av en befintlig byggnad i den mening som avses i artikel 135.1 j i direktivet, anser den danska regeringen att transaktionerna ska anses utgöra leverans av mark för bebyggelse i den mening som avses i artikel 12.1 b i nämnda direktiv. Kommissionen har gjort åtskillnad mellan de båda aktuella transaktionerna och anser att den första transaktionen avser leverans av en befintlig byggnad. Den andra transaktionen kan däremot inte sammanfattas som en ren försäljning, utan inbegriper uppförande av nya byggnader. Den ska följaktligen kvalificeras som leverans av en byggnad och den mark byggnaden står på, i den mening som avses i artikel 12.1 a i samma direktiv.

33 Dessa skillnader i tolkning beror på att KPC Herning, den danska regeringen och kommissionen är oense om vilken vikt som ska tillmätas avtalsbestämmelserna och den partsvilja som kan härledas ur dessa för att kvalificera en transaktion i mervärdesskattehänseende, i en situation där projekten och de arbeten som genom avtal är knutna till försäljningen av en tillgång ännu inte har fullgjorts vid tidpunkten för leveransen av tillgången. I förevarande fall är det således viktigt att avgöra om och i vilken utsträckning man ska ta hänsyn till avsikten att delvis riva den befintliga lagerbyggnaden som uppförts på fastigheten "Finlandkaj 12" och att den ska ersättas med en ny byggnad.

34 Först uppkommer frågan under vilka omständigheter flera på varandra följande tillhandahållanden, såsom försäljningen av en byggnad med den mark som den har uppförts på, rivningen av denna byggnad och därefter uppförande av en ny byggnad ska anses utgöra transaktioner som, i mervärdesskattehänseende, är oberoende av varandra eller som utgör en enda transaktion som består i tillhandahållanden som är oupplösligt förbundna med varandra.

35 Av EU-domstolens praxis framgår att när en transaktion utgörs av flera olika delar och handlingar ska det göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att avgöra om det, från ett mervärdesskatteperspektiv, rör sig om två eller flera fristående tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande (dom av den 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C?153/17, EU:C:2018:845, punkt 29).

36 Domstolen har också slagit fast att det av artikel 1.2 andra stycket i direktiv 2006/112 följer dels att varje transaktion i regel ska anses vara fristående och självständig, dels att en transaktion som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande inte får delas upp på ett konstlat sätt så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs (dom av den 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C?153/17, EU:C:2018:845, punkt 30).

37 Flera formellt sett fristående tillhandahållanden, som skulle kunna utföras separat och som därmed var för sig skulle vara beskattningsbara eller undantagna från skatteplikt, ska således under vissa omständigheter anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga (dom av den 19 december 2018, Mailat, C?17/18, EU:C:2018:1038, punkt 32).

38 Ett tillhandahållande ska anses vara ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller

handlingar som en beskattningsbar person utför har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande som det vore konstlat att dela upp (dom av den 28 februari 2019, *Sequeira Mesquita*, C-278/18, EU:C:2019:160, punkt 30). Så är även fallet när en eller flera tjänster utgör den huvudsakliga tjänsten och den andra, eller de andra, tjänsterna ska betraktas som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. En tjänst ska betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel för att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som företaget tillhandahåller (dom av den 19 december 2018, *Mailat*, C-17/18, EU:C:2018:1038, punkt 34).

39 För att avgöra huruvida de aktuella tillhandahållandena utgör flera fristående tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande är det av vikt att undersöka vilka delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga. Det ska emellertid erinras om att det inte finns någon absolut regel för hur omfattningen av ett tillhandahållande ska bedömas i mervärdesskattehänseende. Vid bedömningen av omfattningen av ett tillhandahållande ska därför samtliga faktiska omständigheter beaktas (dom av den 17 januari 2013, *BG Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 32).

40 Vid denna helhetsbedömning av omständigheterna ska parternas avsikt i fråga om skyldigheten att betala mervärdesskatt för en transaktion beaktas, förutsatt att den kan stödjas av objektiva omständigheter (dom av den 12 juli 2012, *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, punkt 33).

41 Domstolen har redan vid flera tillfällen angett vilka objektiva omständigheter som kan vara relevanta vad gäller kvalificeringen av en försäljning av en fastighet med en befintlig byggnad som ska rivas helt eller delvis.

42 I domen av den 19 november 2009, *Don Bosco Onroerend Goed* (C-461/08, EU:C:2009:722, punkterna 39, 40 och 44), konstaterade domstolen för det första att det ekonomiska syfte som säljaren och köparen av den fasta egendomen eftersträvade bestod i leverans av mark som var klar att bebyggas. För detta ändamål noterade kommissionen att säljaren var ansvarig för rivningen av den befintliga byggnaden på den aktuella marken och att köparen, åtminstone delvis, hade burit kostnaden för rivningen av byggnaden. På samma sätt påpekade domstolen att rivningen av byggnaden redan hade inletts den dag då den fasta egendomen levererades. Med hänsyn till dessa omständigheter fastställde domstolen att tillhandahållandet av den aktuella fastigheten och rivningen av den befintliga byggnaden utgjorde en enda leverans av obebyggd mark.

43 Det framgår av domstolens praxis att bland de relevanta objektiva omständigheter som ska beaktas vid kvalificeringen av en viss transaktion i mervärdesskattehänseende, finns bland annat hur långt det ombyggnadsarbete som säljaren har utfört har fortskridit vid tidpunkten för leverans av fast egendom som består av mark och en byggnad, hur fastigheten används vid nämnda tillfälle samt att säljaren åtar sig att utföra rivningsarbeten för att möjliggöra en framtida byggnation (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 2012, *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, punkt 34, och dom av den 17 januari 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, punkt 33).

44 I domen av den 8 juli 1986, *Kerrutt* (73/85, EU:C:1986:295, punkterna 12 och 15), prövade domstolen frågan huruvida leverans av mark för bebyggelse och det därpå följande uppförandet av en ny byggnad, som föreskrivs i ett ramavtal, skulle kvalificeras som en enda transaktion, med beaktande av dels att transaktionen avsåg fast egendom, dels att leverans av varor och tillhandahållande av tjänster utgjorde juridiskt fristående transaktioner som utfördes av olika entreprenörer. Mot bakgrund av dessa omständigheter fann domstolen att trots det ekonomiska

sambandet mellan samtliga transaktioner och deras gemensamma syfte, som bestod i uppförandet av en byggnad på den förvärvade marken, dessa transaktioner inte skulle kvalificeras som en enda transaktion, under de omständigheter som var aktuella i målet.

45 I målet vid den nationella domstolen, har det vad gäller den första försäljningen, genom vilken KPC Herning av hamnen i Odense köpte en fastighet som bestod av mark och en lagerbyggnad, redan påpekats i punkt 31 i förevarande dom att denna lagerbyggnad var fullt användbar vid tidpunkten för dess leverans. Det framgår av beslutet om hänskjutande att ingen av parterna i köpeavtalet hade fått i uppdrag att riva denna lagerbyggnad, eftersom rivningen för övrigt endast genomfördes efter Boligforeningen Kristiansdal förvärv av den aktuella tillgången.

46 Under dessa omständigheter finner domstolen att en sådan transaktion som den första försäljningen är fristående och oberoende av de transaktioner som har genomförts av KPC Herning och Boligforeningen Kristiansdal, bland annat av den partiella rivningen av lagerbyggnaden i fråga.

47 Enbart den omständigheten att den försäljning som föreskrivs i avtalet mellan hamnen i Odense och KPC Herning var underkastad villkoret att KPC Herning ingick ett avtal med ett organ för subventionerade bostäder i syfte att uppföra subventionerade bostäder på den aktuella fastigheten, kan inte binda samman de olika transaktionerna på ett sådant sätt att de kan anses utgöra ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande, som det vore konstlat att dela upp.

48 I samband med den andra försäljningen som är i fråga i målet vid den nationella domstolen köpte Boligforeningen Kristiansdal den mark och den lagerbyggnad som tidigare hade sålts till KPC Herning av hamnen i Odense. Det framgår av de handlingar i målet som domstolen förfogar över att när fastigheten levererades till Boligforeningen Kristiansdal kunde lagerbyggnaden fortfarande användas. Efter leveransen var säljaren, KPC Herning, inte alls inblandad i den partiella rivningen av lagerbyggnaden. Köparen hade gett ett utomstående företag i uppdrag att utföra nödvändiga arbeten på egen bekostnad och på egen risk. Det framgår således, med förbehåll för de kontroller som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra, att rivningen av lagerbyggnaden är en transaktion som är fristående från försäljningen och att rivningen inte utgör ett enda tillhandahållande i ekonomiskt hänseende.

49 Det framgår visserligen att försäljningen av marken med lagerbyggnaden var villkorad av att säljaren, samtidigt som vissa delar av den befintliga byggnaden skulle behållas, uppförde en ny byggnad. I likhet med vad som slagits fast i punkt 47 i förevarande dom kan inte enbart denna omständighet, binda samman de olika transaktionerna så att de utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande som det vore konstlat att dela upp.

50 Såsom även generaladvokaten har påpekat i punkterna 31 och 32 i sitt förslag till avgörande, kan inte någon försäljning, såsom de båda transaktioner som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, anses ingå i en och samma helhet utan ska bedömas var för sig i mervärdesskattehänseende.

51 Under dessa omständigheter ska domstolen pröva huruvida dessa transaktioner kan anses utgöra leverans av mark för bebyggelse, i den mening som avses i artikel 12.1 b i direktiv 2006/112.

52 Enligt artikel 12.3 i detta direktiv ska vid tillämpningen av artikel 12.1 b med mark för bebyggelse avses råmark eller iordningställd mark som av medlemsstaterna definierats som sådan mark.

53 Medlemsstaterna ska, när de definierar vilken mark som ska anses vara mark för

bebyggelse, iaktta syftet med artikel 135.1 k i direktiv 2006/112, nämligen att från mervärdesskatteplikt endast undanta leveranser av obebyggd mark som inte är avsedd för bebyggelse (dom av den 17 januari 2013, Woningstichting Maasdiel, C?543/11, EU:C:2013:20, punkt 30).

54 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 59 i sitt förslag till avgörande, begränsas medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning i definitionen av begreppet "mark för bebyggelse" även av räckvidden av begreppet byggnad, som i artikel 12.2 första stycket i direktiv 2006/112 ges en mycket vid definition som "varje anläggning som anbragts på eller i marken".

55 I artikel 135.1 j i direktiv 2006/112 föreskrivs dessutom ett undantag från mervärdesskatteplikt för leverans av andra byggnader än dem som avses i artikel 12.1 a i direktivet. I den sistnämnda bestämmelsen hänvisas till leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på.

56 Av de nämnda bestämmelserna, sammantagna, framgår således att det görs åtskillnad mellan äldre byggnader och nya byggnader på så sätt att försäljningen av en äldre byggnad i princip inte ska vara föremål för mervärdesskatt (dom av den 16 november 2017, Kozuba Premium Selection, C?308/16, EU:C:2017:869, punkt 30).

57 *Ratio legis* för dessa bestämmelser är att det mervärde som realiserar vid försäljningen av en äldre byggnad är förhållandevis ringa. Vid försäljningen av en byggnad efter den första leveransen till en slutkonsument – en leverans som markerar slutet på produktionsprocessen – realiserar nämligen inte något betydande mervärde och den ska därför i princip undantas från skatteplikt (dom av den 16 november 2017, Kozuba Premium Selection, C?308/16, EU:C:2017:869, punkt 31).

58 I förevarande fall förefaller varken den första försäljningen av den fasta egendom som är i fråga i målet vid den nationella domstolen eller den sista ha ökat denna tillgångs ekonomiska värde, vilket innebär att dessa transaktioner inte har något betydande mervärde för att de ska vara mervärdesskattepliktiga, i enlighet med den rättspraxis som citerats i de föregående punkterna i förevarande dom.

59 Om försäljningen av en fullständigt användbar lagerbyggnad, såsom den som var aktuell i målet vid den nationella domstolen, kunde kvalificeras som leverans av mark för bebyggelse och inte leverans av en befintlig byggnad och den mark som den står på, skulle detta strida mot principerna i direktiv 2006/112 och riskera att det undantag som föreskrivs i artikel 135.1 j i direktivet förlorar sitt innehåll.

60 En sådan tolkning strider mot denna bestämmelse. Tolkningen av de uttryck som används för att definiera undantagen i artikel 135.1 i direktiv 2006/112 måste nämligen vara förenlig med de syften som eftersträvas med dem och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. De uttryck som används för att definiera undantagen i nämnda artikel ska således inte tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 november 2017, Kozuba Premium Selection, C?308/16, EU:C:2017:869, punkterna 39 och 40).

61 Såsom framgår av dom av den 19 november 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C?461/08, EU:C:2009:722), och dom av den 17 januari 2013, Woningstichting Maasdiel (C?543/11, EU:C:2013:20), anses försäljningen av en fastighet bestående i mark och en byggnad som ska rivas utgöra en enda transaktion som avser leverans av obebyggd mark och inte av en byggnad och den mark som byggnaden uppförts på endast när vissa objektiva omständigheter är uppfyllda, såsom bland annat de som anges i punkterna 42 och 43 i förevarande dom, vilka visar att

försäljningen är så nära förbunden med rivningen av byggnaden att det skulle vara konstlat att dela upp transaktionerna.

62 En transaktion som består i leverans av mark på vilken det redan har uppförts en fullt användbar byggnad, såsom dels försäljningen av den fastighet som är i fråga i målet vid den nationella domstolen av hamnen i Odense till KPC Herning, dels vidareförsäljningen av denna tillgång av KPC Herning till Boligforeningen Kristiansdal, vilka är ekonomiskt oberoende av varandra och inte tillsammans med andra tillhandahållanden utgör en enda transaktion, kan således inte anses – med förbehåll för den prövning som det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra – utgöra försäljning av mark för bebyggelse.

63 Av det ovan anförda följer att tolkningsfrågan ska besvaras enligt följande: artikel 12.1 a och b, 12.2 och 12.3 samt artikel 135.1 j och k i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att en leverans av mark på vilken det vid tidpunkten för leveransen finns en byggnad inte kan kvalificeras som leverans av "mark för bebyggelse", när transaktionen är ekonomiskt oberoende av andra tillhandahållanden och dessa inte utgör en enda transaktion, även om parternas avsikt var att byggnaden skulle rivas helt eller delvis för att ge plats åt en ny byggnad.

Rättegångskostnader

64 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 12.1 a och b, 12.2 och 12.3 samt artikel 135.1 j och k i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att en leverans av mark på vilken det vid tidpunkten för leveransen finns en byggnad inte kan kvalificeras som leverans av "mark för bebyggelse", när transaktionen är ekonomiskt oberoende av andra tillhandahållanden och dessa inte utgör en enda transaktion, även om parternas avsikt var att byggnaden skulle rivas helt eller delvis för att ge plats åt en ny byggnad.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: danska.