Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
ATHANASIOS RANTOS
föredraget den 20 maj 2021 [1]

Mål C-299/20

Icade Promotion SAS, tidigare Icade Promotion Logement SAS
mot
Ministère de l'Action et des Comptes publics

(begäran om förhandsavgörande från Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike))

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Ordningen för marginalbeskattning – Tillämpningsområde – Leveranser av fast egendom och mark för bebyggelse som inköpts för vidareförsäljning – Den beskattningsbara personen hade inte rätt att dra av skatten vid inköpet av fastigheten – Vidareförsäljning omfattas av mervärdesskatt – Begreppet mark för bebyggelse”

I. Inledning

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande har framställts i samband med en tvist mellan det förenklade aktiebolaget Icade Promotion (nedan kallat bolaget) och den franska skattemyndigheten (närmare bestämt Ministère de l'Action et des Comptes publics) (ministern för offentlig förvaltning och offentliga räkenskaper, Frankrike) angående återbetalning av den mervärdesskatt som bolaget betalade för försäljningar av mark för bebyggelse till enskilda under åren 2007 och 2008.

2. Begäran avser tolkningen av artikel 392 i direktiv 2006/112/EG [2] (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) om införande av en ordning för marginalbeskattning som undantag från den allmänna ordningen i vilken det föreskrivs att försäljningspriset ska beskattas.

3. Den hänskjutande domstolen har ställt frågorna för att få klarhet i huruvida undantagsordningen för marginalbeskattning i artikel 392 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig på vissa transaktioner som avser mark, för vilka den beskattningsbara personen inte hade rätt att dra av skatten vid inköpet, när marken, efter avstyckning i tomter och utförande av arbeten för att betjäna den, säljs vidare som mark för bebyggelse.

4. Förevarande mål ger upphov till en ny frågeställning som föranleder domstolen att precisera villkoren för tillämpningen av ordningen för marginalbeskattning i ett mycket speciellt fall och därvid tolka nyckelbegreppen i artikel 392 i mervärdesskattedirektivet.

[1] Originalspråk: franska.

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

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätten

1. Mervärdesskattedirektivet

5. I artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

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

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

…”

6. 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’.

Medlemsstaterna får tillämpa andra kriterier än första besittningstagandet, såsom den tid som förflyter mellan den dag då byggnaden färdigställs och dagen för första leverans eller den tid som förflyter mellan dagen för första besittningstagandet och dagen för senare leverans, såvida dessa perioder inte överstiger fem respektive två år.

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

7. Artikel 73 i direktivet har följande lydelse:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

8. I artikel 135 i samma direktiv föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

…

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

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

…”

9. I artikel 137.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av följande transaktioner:

…

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

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

…”

10. I avdelning XIII i detta direktiv, med rubriken ”Avvikelser”, innehåller kapitel 1, med rubriken ”Avvikelser som skall gälla till dess att slutliga ordningar har antagits”, artikel 392, som har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får föreskriva att beskattningsunderlaget för leveranser av byggnader och mark för bebyggelse som inköpts för vidareförsäljning av en beskattningsbar person som inte hade rätt att dra av skatten vid inköpet, skall utgöras av skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset.”

2. Genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013

11. I rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 om ändring av genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster[3] (nedan kallad genomförandeförordningen) föreskrevs att en artikel 13b med följande lydelse skulle införas i sistnämnda förordning:

”Vid tillämpningen av [mervärdesskattedirektivet] ska med fast egendom avses följande:

…

b) Varje byggnad eller konstruktion som har fästs vid eller i marken, ovan eller under havsnivån, och som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet.

[3] EUT L 248, 2013, s. 1.

…”

12. I artikel 31a i genomförandeförordningen föreskrivs följande:

”1. Tjänster med anknytning till fast egendom enligt artikel 47 i [mervärdesskattedirektivet] ska endast omfatta de tjänster som har en tillräckligt direkt anknytning till egendomen. Tjänster ska anses ha en tillräckligt direkt anknytning till fast egendom i följande fall:

a) Om de härleds från en fast egendom och egendomen utgör en väsentlig beståndsdel för tjänsten samt är central och absolut nödvändig för den tjänst som tillhandahålls.

b) Om de tillhandahålls för eller riktas mot en fast egendom och syftar till att åstadkomma en rättslig eller fysisk ändring av den egendomen.

2. Punkt 1 ska särskilt omfatta följande tjänster:

…

d) Uppförande av bestående konstruktioner på mark samt byggnads- och rivningsarbete som utförs på bestående konstruktioner, exempelvis rörledningssystem för gas, vatten, avlopp och liknande.

…”

B. Fransk rätt

13. I artikel 257 i code général des impôts (den allmänna skattelagen) (nedan kallad CGI), i den lydelse som var tillämplig i det nationella målet, föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt ska även betalas för:

…

6. Om inte annat följer av punkt 7:

a) De transaktioner som avser fast egendom… och vars resultat ska ingå som industriella och kommersiella vinster i underlaget för inkomstskatteberäkningen.

…

7. De transaktioner som avser uppförande eller leverans av byggnader.

Dessa transaktioner är skattepliktiga, inklusive de transaktioner som är av civilrättslig karaktär.

1. Sådana transaktioner är bland annat:

a) Försäljning… av mark för bebyggelse…

Den mark som avses i första stycket är bland annat den för vilken köparen…, inom fyra år räknat från dagen för den rättshandling som fastställer transaktionen, får bygglov eller påbörjar de byggarbeten som krävs för att uppföra en byggnad eller en grupp av byggnader eller för att bygga nya lokaler i form av påbyggnad med övre våningar.

Bestämmelserna ska inte tillämpas på mark som köpts in av fysiska personer i syfte att uppföra byggnader som personerna kommer att använda som bostäder.

…

b) Försäljning av fastigheter…”

14. Av artikel 268 CGI framgår följande:

”Vad gäller de transaktioner som avses i artikel 257 led 6, utgörs beskattningsunderlaget för mervärdesskatten av skillnaden mellan:

a) det fastställda priset och de kostnader som hänförs därtill, eller egendomens marknadsvärde om det överstiger priset jämte kostnaderna,

b) och…

– … det belopp som överlåtaren, oavsett skäl, betalade när han eller hon köpte in egendomen

…”

15. I artikel 231.1 i bilaga II till CGI, vars innehåll från och med den 1 januari 2008 har överförts till artikel 206, IV punkt 2 led 9 i denna bilaga, föreskrivs följande:

”De personer som anges i artikel 257 [led 6] CGI får inte dra av den skatt som påförts priset vid inköp eller uppförande av byggnader…”

III. Bakgrund och förfarandet i målet vid den nationella domstolen

16. Inom ramen för sin verksamhet som markexploatör förvärvade bolaget råmark från icke beskattningsbara personer (enskilda eller lokala myndigheter).[4] Dessa inköp omfattades således inte av mervärdesskatt.

17. Inledningsvis sålde bolaget, efter att ha avstyckat marken i tomter och utfört arbeten för att betjäna dem med olika nät (vägar, dricksvatten, elektricitet, gas, sanering, telekommunikation), de tomter som betjänats till fysiska personer under åren 2007 och 2008 som mark för bebyggelse, i syfte att uppföra byggnader för bostadsändamål. Bolaget tillämpade ordningen för marginalmoms, som då föreskrevs i artiklarna 257 led 6 och 268 CGI, på de överlåtelser av mark för bebyggelse som bolaget hade genomfört under perioden 1 januari 2007–31 december 2008.

[4] Dagen för det ursprungliga markinköpet framgår varken av begäran om förhandsavgörande eller av yttrandena från parterna i det nationella målet.

18. Därefter begärde bolaget att skattemyndigheten skulle återbetala den erlagda skatten, vilken uppgick till 2 826 814 euro för år 2007 och till 2 369 881 euro för år 2008. Bolaget bestred i detta avseende skattemyndighetens ståndpunkt att överlåtelse av sådan mark skulle omfattas av ordningen för marginalmoms. Bolaget hade nämligen ett intresse av att omfattas av den allmänna mervärdesskatteordningen avseende försäljningspriset, eftersom överlåtelser av mark för bebyggelse till enskilda för bostadsändamål, enligt den nationella lagstiftning som var i kraft vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, var undantagna från mervärdesskatteplikt. Enligt denna lagstiftning var det däremot förbjudet att dra av den mervärdesskatt som påförts inköpen av fast egendom vars vidareförsäljning omfattades av marginalmoms.

19. Skattemyndigheten avslog bolagets begäran om omprövning, varpå bolaget väckte talan vid Tribunal administratif de Montreuil (Förvaltningsdomstol i Montreuil, Frankrike), som ogillade talan genom dom av den 27 april 2012.

20. Genom dom av den 18 juli 2014 ogillade Cour administrative d'appel de Versailles (Appellationsdomstolen i Versailles, Frankrike) bolagets överklagande av denna dom.

21. Genom avgörande av den 28 december 2016 upphävde Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike), som delvis biföll bolagets överklagande, den dom som meddelats av Cour administrative d'appel de Versailles (Appellationsdomstolen i Versailles) och återförvisade målet till samma domstol till följd av upphävandet. Genom en andra dom av den 19 oktober 2017 ogillade Cour administrative d'appel de Versailles (Appellationsdomstolen i Versailles) bolagets överklagande av domen.

22. Bolaget överklagade den sistnämnda domen till Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen).

23. Bolaget har hävdat att det hade gjort förvärv av obebyggd mark som inte omfattades av mervärdesskattens tillämpningsområde i syfte att sälja den vidare utan att uppföra byggnader, och senare avstyckat den inköpta marken i tomter och utfört anläggningsarbeten för att betjäna dessa tomter med olika nät. Slutligen sålde bolaget tomterna till fysiska personer som mark för bebyggelse i syfte att bygga byggnader.

24. Till stöd för bestridandet av att de transaktioner som hade utförts på det sättet omfattades av marginalmoms med stöd av artikel 257 led 6 jämförd med artikel 268 CGI, gjorde bolaget gällande att tillämpningen på dessa transaktioner av ordningen för marginalbeskattning i två hänseenden var oförenlig med artikel 392 i mervärdesskattedirektivet.

25. För det första får medlemsstaterna i enlighet med artikel 392 i detta direktiv, enligt bolaget, föreskriva att leveranser av mark för bebyggelse omfattas av ordningen för marginalbeskattning endast om den beskattningsbara person som utför sådana leveranser betalade mervärdesskatt vid inköpet och inte hade rätt att dra av skatten.

26. Cour administrative d'appel de Versailles (Appellationsdomstolen i Versailles) slog emellertid fast att den avsaknad av ”avdragsrätt” vid inköp som anges i artikel 392 i mervärdesskattedirektivet omfattade de fall där inköpet inte omfattas av mervärdesskatt.

27. För det andra har bolaget anfört att medlemsstaterna i enlighet med artikel 392 i mervärdesskattedirektivet får föreskriva att leveranser av mark för bebyggelse omfattas av ordningen för marginalbeskattning endast om den beskattningsbara person som utför sådana leveranser begränsar sig till att köpa in och sälja vidare marken i befintligt skick. Artikel 392 i detta direktiv är således inte tillämplig på försäljningar av mark för bebyggelse som ändrats sedan den köptes in.

28. Cour administrative d'appel de Versailles (Appellationsdomstolen i Versailles) fann som svar på denna argumentation att hänvisningen i artikel 392 i direktivet till leveranser av mark för bebyggelse som ”inköpts för vidareförsäljning” varken har till syfte eller resultat att undanta inköp av råmark som därefter säljs vidare som mark för bebyggelse.

IV. Tolkningsfrågorna

29. Mot denna bakgrund beslutade Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1. Ska artikel 392 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning endast ska tillämpas på leveranser av fast egendom för vilka den beskattningsbara person som säljer egendomen vidare betalade mervärdesskatt utan att ha rätt att dra av skatten vid inköpet? Eller kan ordningen, med stöd av denna artikel, tillämpas på leveranser av fast egendom för vilka den beskattningsbara personen inte betalade skatt, antingen på grund av att inköpet inte omfattas av skattens tillämpningsområde eller på grund av att inköpet, även om det omfattas av tillämpningsområdet, undantas från skatteplikt?

2. Ska artikel 392 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning inte kan tillämpas på leveranser av mark för bebyggelse i två situationer:

– när den obebyggda mark som köptes in har blivit mark för bebyggelse mellan den tidpunkt då marken köptes in och då den beskattningsbara personen sålde den vidare,

– och när markens egenskaper, mellan den tidpunkt då marken köptes in och då den beskattningsbara personen sålde den vidare, har ändrats, exempelvis genom avstyckning i tomter eller utförande av arbeten för att betjäna dem med olika nät (vägar, dricksvatten, elektricitet, gas, sanering, telekommunikation)?”

30. Parterna i målet vid den nationella domstolen föreslår att den första tolkningsfrågan ska besvaras enligt följande:

– Bolaget har föreslagit att domstolen ska slå fast att artikel 392 i mervärdesskattedirektivet endast ska tillämpas på de fall där den beskattningsbara återförsäljaren vid inköpet betalade mervärdesskatt som inte kan återfås. Bolaget har gjort gällande att ordningen för marginalbeskattning av fast egendom, mot bakgrund av villkoret i artikel 392 i detta direktiv att ordningen för marginalmoms förutsätter att den beskattningsbara personen ”inte hade rätt att dra av skatten vid inköpet”, endast ska tillämpas på sådana fall där den beskattningsbara återförsäljaren betalade mervärdesskatt vid inköpet och inte hade rätt att dra av skatten. Däremot anser bolaget att denna ordning inte ska tillämpas när inköpet omfattats av mervärdesskatt som den beskattningsbara återförsäljaren hade rätt att dra av eller när inköpet inte omfattats av mervärdesskatt.

– Enligt den franska regeringen ska artikel 392 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning kan tillämpas på leveranser av mark för bebyggelse såväl när inköpet omfattades av mervärdesskatt, utan att den beskattningsbara person som sålde marken vidare hade rätt att dra av skatten, som när inköpet inte omfattades av mervärdesskatt, antingen på grund av att inköpet inte omfattades av skattens tillämpningsområde eller på grund av att inköpet, även om det omfattades av tillämpningsområdet, undantogs från mervärdesskatteplikt.

31. Vad gäller den första delfrågan i den andra tolkningsfrågan har parterna i det nationella målet föreslagit att den ska besvaras på följande sätt:

– Bolaget har anfört att ordningen för marginalmoms enbart kan tillämpas om den beskattningsbara återförsäljarens inköp avsåg mark som redan vid tidpunkten för inköpet betraktades som mark för bebyggelse enligt den nationella skattelagstiftningen.

– Enligt den franska regeringen ska artikel 392 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning kan tillämpas på leveranser av mark för bebyggelse när den beskattningsbara återförsäljaren har köpt denna mark obebyggd.

32. Vad gäller den andra delfrågan i den andra tolkningsfrågan har parterna i det nationella målet föreslagit att den ska besvaras på följande sätt:

– Bolaget anser inte att det finns något hinder för att tillämpa ordningen för marginalmoms vid en avstyckning i tomter av mark för bebyggelse som inte åtföljs av bygglov, eller när säljaren påbörjar byggarbeten. Bolaget anser däremot att marginalmoms inte ska tillämpas när det utförs arbeten för att betjäna marken med olika nät (vägar, dricksvatten, elektricitet, gas, sanering, telekommunikation), eftersom dessa arbeten anses utgöra byggnader på grund av att de fästs i marken.

– Enligt den franska regeringen ska artikel 392 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning kan tillämpas på leveranser av mark för bebyggelse när markens egenskaper, mellan den tidpunkt då marken köptes in och då den beskattningsbara personen sålde den vidare, har ändrats, exempelvis genom avstyckning i tomter eller utförande av arbeten för att betjäna dem med olika nät.

33. Europeiska kommissionen, som har föreslagit ett gemensamt svar på de två frågor som den hänskjutande domstolen har ställt, anser att undantagsordningen för marginalbeskattning i artikel 392 i mervärdesskattedirektivet inte är tillämplig på vidareförsäljning av mark som inköpts utan mervärdesskatt, har avstyckats i tomter och på vilka det har utförts arbeten för att betjäna dem med olika nät (vägar, dricksvatten, elektricitet, gas, sanering, telekommunikation).

V. Bedömning

A. Inledande synpunkter

34. Domstolen har ännu inte haft tillfälle att uttala sig om tolkningen av artikel 392 i mervärdesskattedirektivet.

35. Enligt de uppgifter som kommissionen har lämnat framgår även att endast Republiken Frankrike har tillämpat artikel 392 i mervärdesskattedirektivet och utnyttjat möjligheten att föreskriva en undantagsordning för marginalbeskattning. De övriga medlemsstaterna har inte valt en sådan ordning för beskattning.

36. Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor för att få klarhet i huruvida undantagsordningen för marginalbeskattning i artikel 392 i mervärdesskattedirektivet är tillämplig på vissa leveranser av mark, för vilka den beskattningsbara personen inte har haft rätt att dra av skatten vid inköpet, när marken, efter avstyckning i tomter och utförande av anläggningsarbeten, säljs vidare som mark för bebyggelse.

37. Det ankommer således på domstolen att tolka dels begreppet ”rätt att dra av skatten vid inköpet”, dels egendom som ”inköpts för vidareförsäljning” i den mening som avses i artikel 392 i mervärdesskattedirektivet.

38. Innan jag går in på den mer ingående bedömningen av de centrala begreppen i denna bestämmelse, anser jag att det inledningsvis bör nämnas att den tvist som rör den fastighetstransaktion som gett upphov till begäran om förhandsavgörande i förevarande mål, enligt min mening, inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 392 i mervärdesskattedirektivet. Inköp av obebyggd mark som inte omfattas av mervärdesskatt och som senare (efter utförande av arbeten) säljs vidare som mark för bebyggelse faller nämligen utanför tillämpningsområdet för undantagsordningen för marginalbeskattning. Det förefaller således som om undantagsordningen endast avser vissa särskilda fall där mark för bebyggelse och byggnader inköpts för vidareförsäljning, för vilka mervärdesskatt tidigare betalats och senare inte dragits av, till skillnad från obebyggd mark som uttryckligen undantas från skatteplikt enligt mervärdesskattedirektivet.

39. Följande bedömning syftar till att underbygga ovanstående anmärkning med en bokstavlig, kontextuell och teleologisk tolkning av artikel 392 i mervärdesskattedirektivet, för att EU-domstolen ska kunna ge ett användbart svar till den hänskjutande domstolen.

B. Den första tolkningsfrågan

40. Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 392 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning kan tillämpas på leveranser av mark för bebyggelse såväl när inköpet omfattades av mervärdesskatt, utan att den beskattningsbara person som säljer marken vidare hade rätt att dra av skatten, som när inköpet inte omfattades av mervärdesskatt, antingen på grund av att inköpet inte omfattades av skattens tillämpningsområde eller på grund av att inköpet, även om det omfattades av tillämpningsområdet, undantogs från mervärdesskatteplikt.

1. Bokstavstolkningen av uttrycket ”rätt att dra av skatten vid inköpet”

41. Bolaget har gjort gällande att ordningen för marginalbeskattning av fast egendom endast är tillämplig om den beskattningsbara återförsäljaren har betalat mervärdesskatt vid inköpet utan att ha rätt att dra av skatten. Däremot anser bolaget att denna ordning inte ska tillämpas när inköpet omfattats av mervärdesskatt som den beskattningsbara återförsäljaren haft rätt att dra av eller när inköpet inte har innefattat mervärdesskatt.

42. Bolagets tolkning grundar sig särskilt på den engelska språkversionen av artikel 392 i mervärdesskattedirektivet, i vilken det särskilt hänvisas till att ”mervärdesskatten inte kan dras av” för inköpet,[5] för att härav dra slutsatsen att bestämmelsen endast avser de fall där köparen ursprungligen har betalat en sådan skatt utan att senare haft rätt att dra av den.

43. Den franska regeringen anser att den franska språkversionen av artikel 392 i mervärdesskattedirektivet, i vilken det inte hänvisas till mervärdesskatt på överlåtelser av mark avsedd för vidareförsäljning, ska ges en bokstavlig tolkning. Härav följer, enligt den franska regeringen, att den formulering som används i den franska språkversionen (”droit à déduction à l’occasion de l’acquisition”) nämligen kan avse såväl en situation där överlåtelsen inte omfattades av denna skatt (och därför saknas det avdragsrätt) som typfall där den ursprungliga försäljningen tvärtom omfattades av mervärdesskatt, men där den beskattningsbara personen inte hade rätt att dra av skatten.

44. En jämförelse av de olika språkversionerna av artikel 392 i mervärdesskattedirektivet visar nämligen att de uttryck som används skiljer sig åt, varför nya frågor rörande tolkningen kan uppkomma. Den franska språkversionen av denna bestämmelse hänvisar nämligen endast till att det saknas ”rätt att dra av skatten”, utan att närmare ange huruvida det saknas en sådan rätt enbart på grund av att den ursprungliga transaktionen inte omfattades av mervärdesskatt, eller om transaktionen omfattades av mervärdesskatt men därefter inte gav rätt till att dra av skatten.[6] Den engelska språkversionen av denna bestämmelse hänvisar dock specifikt till ”inköp som omfattas av mervärdesskatt” (eller ”den mervärdesskatt som betalades vid inköpet”) med närmare angivelse om att mervärdesskatten ”inte kunde dras av” (”*the VAT on the purchase was not deductible*”). Detta lämnar knappast något utrymme för att betvivla att överlåtelser av sådan mark i princip måste omfattas av mervärdesskatt.[7]

45. Mot bakgrund av skillnaderna mellan olika språkversioner av artikel 392 i mervärdesskattedirektivet, bör det erinras om att den formulering som används i en språkversion av en unionsbestämmelse enligt fast praxis från domstolen inte ensam kan ligga till grund för tolkningen av denna bestämmelse eller ges företräde framför övriga språkversioner.[8]

46. Det ska även erinras om att i händelse av bristande överensstämmelse mellan språkversionerna av en unionsrättsakt, ska den aktuella bestämmelsen tolkas med hänsyn till den allmänna systematiken i och ändamålet med de föreskrifter i vilka den ingår.[9]

[5] Den engelska språkversionen av artikel 392 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse: ”Member States may provide that, in respect of the supply of buildings and building land purchased for the purpose of resale by a taxable person for whom *the VAT on the purchase was not deductible*, the taxable amount shall be the difference between the selling price and the purchase price” (min kursivering).

[6] Denna formulering återfinns i andra språkversioner av artikel 392 i mervärdesskattedirektivet, inbegripet den spanska (”no haya tenido derecho a deducción”), den tyska (”kein Recht auf Vorsteuerabzug”), den grekiska (”δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά”), den italienska (”non ha avuto diritto alla detrazione”) och den nederländska språkversionen (”geen recht op aftrek”).

[7] Denna formulering återfinns i andra språkversioner av artikel 392 i mervärdesskattedirektivet, inbegripet den bulgariska (”за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане”), den ungerska (”nem volt adólevonásra jogosult”), den polska (”który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu”), den rumänska (”care nu a fost deductibilă TVA la cumpărare”) och den finska språkversionen (”ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta”).

[8] Se dom av den 12 september 2019, A m.fl. (C-347/17, EU:C:2019:720, punkt 38 samt där angiven rättspraxis).

[9] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 oktober 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) och United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:801, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

2. Kontextuell tolkning av uttrycket ”rätt att dra av skatten vid inköpet”

47. Enligt fast praxis från domstolen kan även förberedelsearbetet inför antagandet av en unionsrättsbestämmelse ge relevanta upplysningar om hur bestämmelsen ska tolkas.[10] Vid bedömningen av huruvida det finns omständigheter som kan förklara innehållet i mervärdesskattedirektivet och underlätta tolkningen av detta ska hänsyn därför tas till det sammanhang inom vilket direktivet antogs.

48. Kommissionen har i detta avseende gjort gällande att ordningen för marginalmoms, i enlighet med dess tolkning år 1992 av artikel 392 i mervärdesskattedirektivet, ska tillämpas på mark som inköpts utan mervärdesskatt.

49. Kommissionen har närmare bestämt understrukit att den i sin rapport till Europeiska unionens råd[11] om övergångsbestämmelser beträffande undantaget i artikel 28.3 f i sjätte direktivet 77/388/EEG[12] preciserade att ”[m]edlemsstaterna, enligt denna bestämmelse, får föreskriva att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt ska utgöras av skillnaden mellan inköpspris och försäljningspris vid försäljning av byggnader och mark för bebyggelse som inköpts för vidareförsäljning av en skattskyldig person för vilken skatten vid inköpet inte var avdragsgill. Undantaget gäller således skattskyldiga personer som bedriver handel med byggnader som inte nyligen har uppförts eller mark som inköpts utanför tillämpningsområdet för [mervärdesskatt].”

50. Enligt kommissionen överensstämmer denna tolkning även med den logik som anges i motiveringen till sjätte mervärdesskattedirektivet, upphävt genom mervärdesskattedirektivet, enligt vilken beskattningsunderlaget kan sättas ned i de fall där en egendom, för vilken slutlig mervärdesskatt redan har betalats (till exempel en bostadsfastighet, som är en egendom som ”förbrukas” i och med det första besittningstagandet) senare återinförs i ”det företagsekonomiska kretsloppet” och återigen omfattas av mervärdesskatt. För att ta hänsyn till att byggnaden saluförs igen, vilket kan belasta fastighetsaktörerna med en alltför tung skattebörda, hade det varit nödvändigt att avvika från de allmänna skatteprinciperna och föreskriva möjligheten för medlemsstaterna att beräkna den mervärdesskatt som ska betalas efter avdrag för den mervärdesskatt som betalades vid den föregående transaktionen.[13]

51. Trots att en kontextuell tolkning av artikel 392 i mervärdesskattedirektivet förefaller visa vad unionslagstiftaren har avsett med tillämpningsområdet för undantagsordningen för marginalbeskattning, anser jag att jag, genom att begränsa min bedömning till att endast avse denna tolkning, riskerar att ge ett partiellt och ofullständigt svar på tolkningsfrågan. Jag anser således att undantagsordningen för marginalbeskattning inte enbart ska tillämpas på den situation som kommissionen har angett mot bakgrund av den kontextuella tolkningen, nämligen situationen där en beskattningsbar person som bedriver sådan verksamhet köper in mark för bebyggelse utan att betala mervärdesskatt och senare säljer marken vidare, utan undantagsordningen ska även tillämpas på de fall där en beskattningsbar återförsäljare har betalat mervärdesskatt vid inköpet och inte haft rätt att dra av skatten. Den teleologiska tolkning

[10] Se dom av den 12 december 2019, G.S. och V.G. (Risk för den allmänna ordningen) (C-381/18 och C-382/18, EU:C:2019:1072, punkt 55 och där angiven rättspraxis).

[11] Rapport om övergångsbestämmelser beträffande artikel 28.3 f i sjätte direktivet 77/388/EEG, artikel 1.1 i artonde direktivet 89/465/EEG som lagts fram i enlighet med artikel 3 i rådets artonde direktiv av den 18 juli 1989 [SEC(92) 1006 slutlig].

[12] Rådets direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1) (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet).

[13] Förslag till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund [KOM(1973) 950 slutlig].

av uttrycket ”rätt att dra av skatten vid inköpet” som jag nu kommer att ge bekräftar denna ståndpunkt, samtidigt som den gör det möjligt för den hänskjutande domstolen att ge ett fullständigt svar.

3. Den teleologiska tolkningen av uttrycket ”rätt att dra av skatten vid inköpet”

a) Marginalbeskattning som en undantagsordning från de allmänna bestämmelserna om beskattning av överlåtelser av ”mark för bebyggelse” på grundval av deras försäljningspris

52. Innan jag gör en ingående bedömning av syftena med mervärdesskattedirektivet och artikel 392 i direktivet, anser jag att det bör fastställas huruvida direktivet är avsett att tillämpas på sådan mark som den som är i fråga i det aktuella målet.

53. Inledningsvis bör det erinras om att ordningen för marginalmoms i artikel 392 i mervärdesskattedirektivet utgör en undantagsordning från principen i artikel 73 i direktivet, enligt vilken mervärdesskatt ska beräknas på grundval av den tjänst som erhålls, det vill säga försäljningspriset.

54. Med stöd av artiklarna 9.1 och 12.1 i mervärdesskattedirektivet omfattas en beskattningsbar persons leverans av mark för bebyggelse således i princip av mervärdesskatt enligt den allmänna ordningen, eller, med undantag för de medlemsstater som har föreskrivit en sådan möjlighet, enligt den ordning för marginalbeskattning som föreskrivs i artikel 392 i direktivet.

55. Enligt denna bestämmelse får medlemsstaterna föreskriva en ordning för marginalbeskattning (och inte för försäljningspriset, i likhet med den allmänna ordningen), enligt vilken beskattningsunderlaget utgörs av skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset.

56. När det gäller ett undantag från den allmänna principen i mervärdesskattedirektivet att mervärdesskatt i princip ska tas ut på det pris som parterna tillämpar, ska artikel 392 i direktivet ges en restriktiv tolkning, utan att denna bestämmelse för den skull urholkas. [14]

57. För det andra ska det understrykas att det i mervärdesskattedirektivet görs en klar åtskillnad mellan å ena sidan leveranser av mark för bebyggelse som (i likhet med byggnader) omfattas av den allmänna ordningen och av mervärdesskatt, och å andra sidan leveranser av obebyggd mark som undantas från denna skatt. [15]

58. Enligt artikel 12.3 i mervärdesskattedirektivet avses med ”mark för bebyggelse” i punkt 1 b råmark eller iordningställd mark som av medlemsstaterna definierats som sådan mark. Vid fastställandet av den mark som ska betraktas som ”mark för bebyggelse” är medlemsstaterna skyldiga att iaktta syftet med artikel 135.1 k i detta direktiv, vilket är att från mervärdesskatteplikt endast undanta leveranser av obebyggd mark som inte är avsedd för bebyggelse. [16]

[14] Se, analogt, dom av den 29 november 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punkterna 22 och 23), och dom av den 5 september 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, punkt 32).

[15] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 januari 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

[16] Se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 januari 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, punkt 30), och dom av den 4 september 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 53).

59. Medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning i definitionen av begreppet ”mark för bebyggelse” begränsas även av räckvidden av begreppet byggnad, som unionslagstiftaren i artikel 12.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet har gett en mycket vid definition som ”varje anläggning som anbragts på eller i marken”. [17]

60. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att unionslagstiftarens avsikt var att begränsa skattebefrielsen till att endast avse överlåtelse av obebyggd mark och att låta all leverans av mark för bebyggelse som utförs mot vederlag av en beskattningsbar person omfattas av mervärdesskatt, antingen på försäljningspriset i enlighet med den allmänna ordningen eller på marginalen i enlighet med undantagsordningen.

b) Tolkningen av uttrycket ”rätt att dra av skatten” mot bakgrund av det mål om skatteneutralitet som eftersträvas i mervärdesskattedirektivet

61. Såväl den franska regeringen som bolaget har understrukit att mervärdesskattedirektivet bland annat syftar till att säkerställa principen om skatteneutralitet och att artikel 392 i direktivet ska tolkas mot bakgrund av denna princip. De berörda parterna förefaller emellertid göra en annan tolkning av principen om skatteneutralitet.

62. Det ska inledningsvis erinras om att principen om skatteneutralitet enligt domstolens praxis utgör hinder för att jämförbara och således konkurrerande varuleveranser behandlas olika i mervärdesskattehänseende och att näringsidkare som genomför samma transaktioner behandlas på olika sätt när det gäller påförande av mervärdesskatt. [18]

63. Enligt bolaget utgör skyldigheten att betala mervärdesskatt för marginal en tillämpning av principen om mervärdesskattens neutralitet, som syftar till att kompensera för en restmervärdesskatt som inte är avdragsgill. Undantaget är således motiverat för att undvika dubbelbeskattning, det vill säga att den beskattningsbara personen ska betala mervärdesskatt för ett pris som innefattar mervärdesskatt som den beskattningsbara återförsäljaren betalade vid inköpet och som han eller hon inte hade rätt att dra av. För att minska restmervärdesskatten och inte använda som beräkningsgrund för mervärdesskatten ett försäljningspris som innefattar mervärdesskatt som inte drogs av när marken köptes in, är det enligt artikel 392 i mervärdesskattedirektivet möjligt att endast beskatta marginalen, det vill säga skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset, varvid marginalen minskas med den mervärdesskatt som inte återfåtts vid inköpet, i syfte att återställa skatteneutraliteten. Bolaget anser således att en beskattning som beräknas på grundval av det totala försäljningspris som ett företag erhåller vid leverans av mark, trots att företaget vid inköpet inte hade rätt att dra av den mervärdesskatt som inköpspriset innefattar, medför en dubbelbeskattning.

64. Tvärtom anser bolaget att det, med hänsyn till syftet med ordningen med marginalmoms, inte finns något som motiverar att ordningen tillämpas på försäljning av mark vars inköp inte omfattats av mervärdesskatt eller, i förekommande fall, när mervärdesskatten har återfåtts. Om så var fallet skulle den beskattningsbara återförsäljaren, enligt bolaget, få en oberättigad finansiell och konkurrensmässig fördel till nackdel för de offentliga finanserna.

[17] Se dom av den 4 september 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 54).

[18] Se dom av den 17 januari 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

65. Den franska regeringen har å sin sida hävdat att den tolkning som bolaget har gjort är oförenlig med dels principen om skatteneutralitet, dels mervärdesskattens väsentliga kännetecken.[19] I praktiken innebär dessa väsentliga kännetecken nämligen att det, för att säkerställa mervärdesskattens neutralitet, föreskrivs särskilda regler för vissa specifika varor som, efter att ha slutförbrukats för första gången, återinförs i produktions- och distributionskedjan i syfte att slutförbrukas en gång till.

66. Den franska regeringen har hävdat att i sådana situationer skulle en beskattning av hela försäljningspriset efter den första slutförbrukningen, i avsaknad av avdragsrätt, medföra att beskattningsunderlaget inte bara omfattar ett pris som redan belastats med en slutlig mervärdesskattebörda, utan även själva mervärdesskattebeloppet. Härav kan följa att den slutliga mervärdesskattebördan beror på den aktuella marknaden, och bland annat antalet successiva slutförbrukningar och de priser som då betalas, vilket strider mot det eftersträvade neutralitetssyftet.

67. Denna tolkning har även bekräftats av kommissionen, som grundar sig på den motivering till sjätte mervärdesskattedirektivet som citeras i punkterna 48–50 i detta förslag till avgörande.

68. Jag anser att det av unionslagstiftarens avsikt således kan utläsas att det nedsatta beskattningsunderlag som föreskrivs i ordningen för marginalmoms först och främst ska tillämpas på sådan egendom vars inköp inte omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt (till exempel en bostadsfastighet, som är en egendom som ”förbrukas” i och med det första besittningstagandet), senare återinförs i ”det företagsekonomiska kretsloppet” och återigen omfattas av mervärdesskatt.

69. Jag vill även påpeka att en sådan tolkning är förenlig med domstolens praxis på området för beskattning av begagnade varor, som omfattas av en ordning som liknar den nu aktuella. Domstolen har nämligen slagit fast att en sådan risk för dubbelbeskattning föreligger om hela försäljningspriset beskattas när en beskattningsbar återförsäljare levererar en begagnad vara, trots att det inköpspris till vilket återförsäljaren har förvärvat varan innefattar skatt som betalats i ett tidigare led av en person som, i likhet med den beskattningsbara återförsäljaren, inte har kunnat dra av denna mervärdesskatt.[20]

70. En sådan tolkning gör det även möjligt att säkerställa tillämpningen av principen om skatteneutralitet i enlighet med domstolens praxis, genom att jämförbara och således konkurrerande varuleveranser inte behandlas olika i mervärdesskattehänseende och att näringsidkare som genomför samma transaktioner inte behandlas på olika sätt när det gäller påförande av mervärdesskatt.[21]

71. För det första omfattas all mark för bebyggelse som beskattningsbara personer köper in för vidareförsäljning, i den mening som avses i artikel 392 i mervärdesskattedirektivet, således inte nödvändigtvis av mervärdesskatt. Inköp av en mark för bebyggelse omfattas till exempel inte av

[19] Mervärdesskattens väsentliga kännetecken är, såsom den franska regeringen har erinrat om, följande: Mervärdesskatten tas ut generellt på transaktioner avseende varor eller tjänster; den är proportionell i förhållande till det pris som den beskattningsbara personen har erhållit för dessa varor och tjänster; den tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan, inklusive detaljhandeln, oavsett antalet föregående transaktioner; den mervärdesskatt som ska betalas vid en transaktion beräknas efter avdrag för den skatt som betalades vid den föregående transaktionen, vilket innebär att skatten i varje led endast beräknas på det mervärde som tillförts i detta led och att skatten i sista hand bärs av konsumenten (se dom av den 12 juni 2019, Oro Efectivo, C-185/18, EU:C:2019:485, punkt 23).

[20] Se dom av den 3 mars 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:CU:2011:118, punkt 48). Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 1 april 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, punkt 25), och dom av den 8 december 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, punkt 38).

[21] Se punkt 62 i detta förslag till avgörande.

mervärdesskatt när den ursprungliga säljaren är en privatperson som endast förvaltar sina privata tillgångar, det vill säga utövar sin äganderätt, utan att överlåtelsen sker inom ramen för den ekonomiska verksamhet som vederbörande bedriver. [22]

72. För det andra, om det antas att artikel 392 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning endast ska tillämpas på leveranser av mark för bebyggelse vars inköp har omfattats av mervärdesskatt, utan att den beskattningsbara person som säljer marken har haft rätt att dra av skatten, och således inte ska tillämpas när inköpet inte omfattats av mervärdesskatt (för det fall att marken återinförs på marknaden i syfte att förbrukas en gång till), innebär det att jämförbara och således konkurrerande varuleveranser, och näringsidkare som utför dessa leveranser behandlas olika i mervärdesskattehänseende. Bland dessa leveranser av mark för bebyggelse är det nämligen endast de förstnämnda som omfattas av ordningen för marginalbeskattning, medan de sistnämnda omfattas av den allmänna mervärdesskatteordningen.

73. Jag vill även påpeka att ordningen för marginalmoms i artikel 392 i mervärdesskattedirektivet, trots att dess beräkningsmetod liknar den för andra fastighetsskatter, såsom reavinstskatt, [23] som återfinns i många medlemsstater, inte ställer krav på att egendomen innehas under en viss tid för att omfattas av mervärdesskatt. Jag anser emellertid att ett sådant kriterium gör det möjligt att dels på ett klart och precist sätt avgränsa tillämpningsområdet för denna undantagsordning, dels säkerställa en enhetlig och öppen tillämpning av denna ordning på alla näringsidkare som utför sådana transaktioner som avses i denna bestämmelse.

74. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att det är uppenbart att ordningen för marginalmoms är tillämplig på den situation som den franska regeringen och kommissionen har förordat, nämligen där inköp av mark för bebyggelse eller byggnad avsedd för vidareförsäljning inte omfattas av mervärdesskatt, även om det inköpspris som den beskattningsbara återförsäljaren betalar i själva verket innefattar ett mervärdesskattebelopp som inte kunnat dras av, och som den ursprungliga (icke beskattningsbara) säljaren har betalat i ett tidigare led.

75. I enlighet med det resonemang som utvecklats i punkterna 70–72 ovan, anser jag att artikel 392 i mervärdesskattedirektivet även ska tillämpas på den situation som bolaget har nämnt, där en beskattningsbar person köper in mark för bebyggelse i enlighet med den allmänna mervärdesskatteordningen, utan att, oavsett skäl, kunna göra avdrag för den mervärdesskatt som tidigare betalats innan marken säljs vidare. I förevarande fall skulle även en tillämpning av ordningen för marginalmoms på en sådan situation göra det möjligt att säkerställa principen om skatteneutralitet, genom att undvika dubbelbeskattning.

76. Varken bokstavstolkningen eller den kontextuella och teleologiska tolkningen kan emellertid motivera att undantagsordningen tillämpas på obebyggd mark som, i förekommande fall, helt undantas från mervärdesskatteplikt. Således kan varken enstaka inköp eller successiva inköp av obebyggd mark omfattas av mervärdesskatt.

77. Härav följer att det inte föreligger någon risk för dubbelbeskattning vid vidareförsäljning av obebyggd mark, även om marken senare blev ”skattepliktig” som mark för bebyggelse. På grund av att obebyggd mark undantas från mervärdesskatteplikt kan den inte heller ”slutförbrukas” i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, vilket innebär att frågan om markens

[22] Dom av den 15 september 2011, Slaby m.fl. (C-180/10 och C-181/10, EU:C:2011:589, punkt 50).

[23] Se, bland annat, artiklarna 150 U och 150 VD CGI, artikel 90.10 i 1992 års belgiska inkomstskattelag, artikel 41.5 i kodikas forologias isodimatos, ((lagen om inkomstskatt (Grekland), N.4172/2013, lag 4172/2013 (FEK A’167/23.8.2013), i dess lydelse enligt lag 4254/2014 (FEK A’85/07.04.2014)).

”återinförande” i det företagsekonomiska kretsloppet inte aktualiseras. I båda fallen uppkommer således inte situationen med en mervärdesskatt som ”kvarstår” i en sådan egendom på grund av att egendomen tidigare varit föremål för en eventuell beskattning.

78. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att i ett sådant fall som det nu aktuella ska försäljningar av mark för bebyggelse som tidigare var obebyggd mark omfattas av den allmänna mervärdesskatteordningen för försäljningspriset enligt artiklarna 9.1 och 12.1 i mervärdesskattedirektivet, och inte av undantagsordningen i artikel 392 i direktivet.

79. Avslutningsvis anser jag att tillämpningen av artikel 392 i mervärdesskattedirektivet bör förbehållas byggnader och mark för bebyggelse som inköpts för vidareförsäljning i två fall, det vill säga antingen när inköpet omfattats av mervärdesskatt, utan att den beskattningsbara återförsäljaren har haft rätt att dra av skatten, eller när inköpet inte omfattats av mervärdesskatt på grund av att inköpet inte omfattades av skattens tillämpningsområde, även om det inköpspris som den beskattningsbara återförsäljaren betalat innefattar ett mervärdesskattebelopp som den ursprungliga (icke beskattningsbara) säljaren har betalat i ett tidigare led.

80. En sådan tolkning skulle göra det möjligt att säkerställa syftena med och den ändamålsenliga verkan av artikel 392 i mervärdesskattedirektivet, samtidigt som bestämmelsen, som undantagsordning, ges en restriktiv tolkning.

81. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att den första frågan ska besvaras enligt följande: Artikel 392 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning kan tillämpas på leveranser av mark för bebyggelse såväl när inköpet av mark för bebyggelse omfattades av mervärdesskatt, utan att den beskattningsbara personen hade rätt att dra av skatten, som när inköpet inte omfattades av mervärdesskatt på grund av att inköpet inte omfattades av skattens tillämpningsområde, även om det inköpspris som den beskattningsbara återförsäljaren betalat innefattar ett mervärdesskattebelopp som den ursprungliga (icke beskattningsbara) säljaren betalade i ett tidigare led. Denna bestämmelse är emellertid inte tillämplig på leveranser av mark för bebyggelse vars ursprungliga inköp som obebyggd mark föll utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde.

C. Den andra tolkningsfrågan

82. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 392 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning inte kan tillämpas på leveranser av mark för bebyggelse i två situationer:

– när den obebyggda mark som köptes in har blivit mark för bebyggelse mellan den tidpunkt då marken köptes in och då den beskattningsbara personen sålde den vidare,

– och när markens egenskaper, mellan den tidpunkt då marken köptes in och då den beskattningsbara personen sålde den vidare, har ändrats, exempelvis genom avstyckning i tomter eller utförande av arbeten för att betjäna dem med olika nät (vägar, dricksvatten, elektricitet, gas, sanering, telekommunikation).

83. Jag vill redan nu understryka att den bedömning som föranledde det svar jag föreslagit på den första frågan förefaller besvara den andra frågan i dess helhet, på så sätt att artikel 392 i mervärdesskattedirektivet endast är tillämplig när den beskattningsbara återförsäljarens inköp avser mark som den nationella skattelagstiftningen redan vid inköpet betraktade som mark för

bebyggelse. Ordningen för marginalmoms är således inte tillämplig på leveranser av mark för bebyggelse vars ursprungliga inköp som obebyggd mark inte omfattades av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde.

84. Jag kommer emellertid att göra en ingående prövning av den ställda frågan för att domstolen ska kunna ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar.

1. Tillämpningen av artikel 392 i mervärdesskattedirektivet på ”mark för bebyggelse” som ursprungligen inköpts som ”obebyggd mark”

85. Den hänskjutande domstolen har ställt den första delfrågan för att få klarhet i huruvida artikel 392 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning kan tillämpas på leveranser av mark för bebyggelse när den beskattningsbara återförsäljaren har köpt marken obebyggd.

86. Det ska i detta hänseende erinras om att det i mervärdesskattedirektivet görs en klar åtskillnad mellan ”mark för bebyggelse” och ”obebyggd mark”, genom att de behandlas olika i skattemässigt hänseende. De bestämmelser som reglerar försäljningen av dessa marktyper beskrivs i punkterna 57–60 i detta förslag till avgörande.

87. Ordalydelsen i artikel 392 i mervärdesskattedirektivet förefaller otvetydigt förbehålla undantagsordningen för marginalbeskattning ”mark för bebyggelse” när dessa ”inköpts för vidareförsäljning”. En sådan tolkning bekräftas även av en kontextuell och teleologisk tolkning av artikel 392 i direktivet. [24]

88. Bestämmelsens tillämpningsområde förefaller således klart begränsas till mark som från första början är avsedd för bebyggelse och som redan vid inköpet betraktades som ”mark för bebyggelse” i den nationella lagstiftningen. Härav följer att obebyggd mark som inte är avsedd för bebyggelse och som i princip undantas från mervärdesskatteplikt inte ska omfattas av bestämmelsens tillämpningsområde. Med andra ord förefaller den ändrade rättsliga kvalificeringen av sådan mark som den nu aktuella innebära att ordningen för marginalbeskattning inte kan tillämpas. För att ordningen ska kunna tillämpas krävs det nämligen att den egendom som inköpts är identisk med den egendom som säljs vidare.

89. Denna tolkning är även förenlig med principen att artikel 392 i mervärdesskattedirektivet, som undantagsordning, ska ges en restriktiv tolkning. [25]

90. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att den första delfrågan i den andra tolkningsfrågan ska besvaras enligt följande. Artikel 392 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning inte kan tillämpas på leveranser av mark för bebyggelse när den beskattningsbara återförsäljaren har inköpt marken obebyggd.

[24] Se punkterna 47–81 ovan.

[25] Se punkt 56 ovan.

2. Tillämpningen av artikel 392 i mervärdesskattedirektivet på mark för bebyggelse när markens egenskaper har ändrats

91. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra delfrågan för att få klarhet i huruvida artikel 392 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning inte kan tillämpas på leveranser av mark för bebyggelse när markens egenskaper, mellan den tidpunkt då marken köptes in och då den beskattningsbara personen sålde den vidare, har ändrats, exempelvis genom avstyckning i tomter eller utförande av arbeten för att betjäna dem med olika nät (vägar, dricksvatten, elektricitet, gas, sanering, telekommunikation).

92. Med anledning av att denna delfråga kommer jag att undersöka huruvida uttrycket ”inköpts för vidareförsäljning” i artikel 392 i mervärdesskattedirektivet innebär att egendomen säljs vidare i befintligt skick utan att det utförs några omfattande arbeten, såsom kommissionen har hävdat, eller om sådana arbeten tvärtom inte utgör hinder för tillämpningen av denna bestämmelse, i enlighet med den franska regeringens tolkning.

93. Bolaget anser å sin sida att vissa ändringar, såsom avstyckning i tomter av en mark, inte hindrar att ordningen för marginalmoms tillämpas, medan utförandet av mer omfattande arbeten på marken (såsom arbeten som utförs för att betjäna tomterna med olika nät) utgör hinder för tillämpningen av denna ordning.

94. Mot bakgrund av det svar som jag föreslagit på den första delfrågan i den andra tolkningsfrågan, som går ut på att artikel 392 i mervärdesskattedirektivet inte är tillämplig på mark avsedd för vidareförsäljning som ursprungligen inköpts som obebyggd mark, anser jag att denna fråga inte är av rättsligt intresse i förevarande mål.

95. För att domstolen ska kunna lämna ett användbart svar till den hänskjutande domstolen, kommer jag emellertid att undersöka situationen att den mark som sålts vidare inte betraktats specifikt som obebyggd mark i den nationella lagstiftningen vid tidpunkten för det ursprungliga inköpet och därför skulle kunna betraktas som ”mark för bebyggelse”, med hänsyn till de smärre skillnader som dessa marktyper i praktiken uppvisar.

96. Med hänsyn till att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa vilken mark som ska betraktas som ”mark för bebyggelse”, förefaller den franska regeringen nämligen antyda att en sådan råmark som den som sålts vidare i det nationella målet eventuellt skulle kunna betraktas som ”mark för bebyggelse” redan vid det ursprungliga inköpet.

97. Den franska regeringen har således hävdat att när en råmark betraktas som mark för bebyggelse, enligt den definition som används av den berörda medlemsstaten, saknar de omvandlingar som görs för att uppföra en iordningställd mark, och som således fortfarande avses att bebyggas, betydelse för att betrakta marken som ”mark för bebyggelse”, eftersom dessa anläggningsarbeten inte kan klassificeras som ”byggnader”. Enligt den franska regeringen finner denna ståndpunkt stöd i domstolens praxis. [26]

98. Med utgångspunkt i detta resonemang kan det hävdas att eventuella ändringar på den aktuella marken saknar betydelse för tillämpningen av artikel 392 i mervärdesskattedirektivet (oavsett deras omfattning) så länge som marken fortsätter att betraktas som ”mark för bebyggelse”.

[26] Se dom av den 4 september 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

99. Av nedan angivna skäl anser jag emellertid att ett sådant resonemang inte kan vinna framgång.

100. Först vill jag nämligen erinra om att medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning i definitionen av begreppet ”mark för bebyggelse” begränsas av själva mervärdesskattedirektivet. [27] Därför anser jag att det scenario som den franska regeringen har redogjort för förefaller vara hypotetiskt, samtidigt som att det riskerar att vara oförenligt med mervärdesskattedirektivets bestämmelser.

101. En sådan tolkning skulle dessutom inte bara strida mot syftena med ordningen för marginalmoms, utan även mot de grundläggande principerna i mervärdesskattedirektivet, däribland principen om beskattning av det mervärde som bland annat uppstår genom sådana arbeten som beskrivs i den andra tolkningsfrågan.

102. I detta avseende noterar jag att en bokstavstolkning av uttrycket ”inköpts för vidareförsäljning” tyder på att egendomen säljs vidare i befintligt skick, utan att det utförs några större arbeten. Det förefaller således som om ordningen för marginalmoms endast avser successiva försäljningar av fast egendom. Även om vissa ändringar eller arbeten inte kan uteslutas, förefaller artikel 392 i mervärdesskattedirektivet inte avse omfattande arbeten som inte bara ändrar den aktuella egendomens kommersiella egenskaper, utan även skapar ett ”mervärde” som kan beskattas fullt ut i enlighet med den allmänna mervärdesskatteordningen.

103. Detta tycks även bekräftas av domstolens praxis enligt vilken en byggnad som byggts om eller moderniserats ska omfattas av den allmänna mervärdesskatteordningen på grund av att dessa arbeten skapat ett mervärde, i likhet med vad som är fallet vid det ursprungliga uppförandet av byggnaden. [28]

104. Jag anser att ett sådant resonemang ska tillämpas analogt på det aktuella målet. Därför ska ordningen för marginalbeskattning inte tillämpas i de fall där omfattande arbeten på en egendom skapar mervärde, vilket i princip ska omfattas av den allmänna mervärdesskatteordningen för försäljningspriset.

105. Dessutom förefaller den tolkning som den franska regeringen har gett bortse från att arten av de arbeten som bolaget har utfört riskerar att ändra den rättsliga kvalificeringen av den aktuella marken. Marken blir ”byggnader” mot bakgrund av unionsrätten och domstolens praxis, och därmed blir ordningen för marginalmoms inte tillämplig.

106. När det gäller tillämpningsområdet för mervärdesskattedirektivet, definierar genomförandeförordningen som ”fast egendom” varje ”byggnad” eller ”konstruktion som har fästs vid eller i marken, ovan eller under havsnivån, och som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet”, som till exempel ”uppförande av bestående konstruktioner på mark samt byggnads- och rivningsarbete som utförs på bestående konstruktioner, exempelvis rörledningssystem för gas, vatten, avlopp och liknande”. [29]

107. Det framgår således att de anläggningsarbeten som bolaget har uppfört, såsom till exempel exploateringsarbeten, utbyggnad av en väg eller anslutning till olika nät, omfattas av begreppet byggnad, bland annat på grund av att de fästs i marken.

[27] Se punkterna 58 och 59 ovan.

[28] Se, analogt, dom av den 16 november 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, punkterna 32 och 33).

[29] Se artikel 13b b och artikel 31a.2 d i genomförandeförordningen.

108. Såsom bolaget och kommissionen med rätta har understrukit, rör det sig således om en ändring av markens egenskaper till följd av bolagets arbeten, eller till och med påbörjandet av uppförandet av en ny byggnad, och inte enbart om inköp och vidareförsäljning av mark.

109. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att uttrycket ”inköpts för vidareförsäljning” i artikel 392 i mervärdesskattedirektivet innebär att egendomen säljs vidare i befintligt skick utan några omfattande arbeten. Detta förefaller även vara förenligt med andan i ordningen för marginalbeskattning, som undantagsordning som ska ges en restriktiv tolkning.

110. För fullständighetens skull ska det även prövas huruvida det svar som jag föreslår på denna delfråga skulle vara detsamma om bolaget, mellan den tidpunkt då det köpte in marken och sålde den vidare, inte hade utfört några arbeten av det slag som beskrivs i den andra frågan, utan endast hade avstyckat marken i tomter. Detta förefaller vara den första delen av den hänskjutande domstolens andra delfråga.

111. Enligt resonemanget i punkterna 104–106 i detta förslag till avgörande kan avstyckningen i tomter av en mark som inte åtföljs av vare sig bygglov eller sådana anläggningsarbeten som dem som bolaget har utfört, inte ändra den rättsliga kvalificeringen av marken mot bakgrund av unionsrätten och domstolens praxis.

112. En fastighetsindelning på grundval av vilken en mark kan säljas som flera tomter ska således i princip inte skapa något mervärde som motiverar att försäljningspriset omfattas av den allmänna mervärdesskatteordningen. Om det inte utförs några arbeten, kan en sådan mark inte heller betraktas som ”byggnad”.

113. Härav följer att avstyckningen av en mark som enbart följer av en ändring i fastighetsregistret på grundval av vilken flera tomter kan säljas vidare omfattas av ordningen för marginalmoms i artikel 392 i mervärdesskattedirektivet. Jag vill dock understryka att en sådan tolkning, till skillnad från omständigheterna i det nationella målet, förutsätter att den mark som är föremål för fastighetsindelningen och senare säljs vidare ska betraktas som ”mark för bebyggelse” redan vid inköpet.

114. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att den andra delfrågan i den andra tolkningsfrågan ska besvaras så, att undantagsordningen för marginalbeskattning i artikel 392 i mervärdesskattedirektivet inte ska tillämpas på vidareförsäljning av en mark vars egenskaper, mellan den tidpunkt då marken köptes in och då den säljs vidare, har ändrats, exempelvis genom utförande av arbeten för att betjäna den med olika nät (vägar, dricksvatten, elektricitet, gas, sanering, telekommunikation). Artikel 392 i detta direktiv är emellertid tillämplig i en situation där mark för bebyggelse, mellan den tidpunkt då den köptes in och då den säljs vidare, endast omvandlats på så sätt att den avstyckats i tomter.

VI. Förslag till avgörande

115. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara de tolkningsfrågor som Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) har ställt på följande sätt:

1. Artikel 392 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning kan tillämpas på leveranser av mark för bebyggelse, såväl när inköpet omfattades av mervärdesskatt, utan att den beskattningsbara person som säljer marken vidare hade rätt att dra av skatten, som när inköpet inte omfattades av mervärdesskatt, på grund av att inköpet inte omfattades av skattens tillämpningsområde, även om det inköpspris som den beskattningsbara återförsäljaren betalat innefattar ett mervärdesskattebelopp som den ursprungliga (icke beskattningsbara) säljaren betalat i ett tidigare led. Denna bestämmelse är emellertid inte tillämplig på leveranser av mark för bebyggelse vars ursprungliga inköp som obebyggd mark föll utanför direktivets tillämpningsområde.

2. Artikel 392 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning inte kan tillämpas på leveranser av mark för bebyggelse när den beskattningsbara återförsäljaren har inköpt marken obebyggd.

   Undantagsordningen för marginalbeskattning i denna artikel 392 är inte tillämplig på vidareförsäljning av en mark vars egenskaper, mellan den tidpunkt då marken köptes in och då den säljs vidare, har ändrats, exempelvis genom utförande av arbeten för att betjäna den med olika nät (vägar, dricksvatten, elektricitet, gas, sanering, telekommunikation). Denna artikel 392 är emellertid tillämplig i en situation där mark för bebyggelse, mellan den tidpunkt då den köptes in och då den säljs vidare, endast omvandlats på så sätt att den avstyckats i tomter.