Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
ATHANASIOSA RANTOSA,
predstavljeni 20. maja 2021 [1]

Zadeva C-299/20

Icade Promotion SAS, nekdanja Icade Promotion Logement SAS
proti
Ministère de l'Action et des Comptes Publics

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložil Conseil d'État (državni svet, Francija))

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Maržna ureditev – Področje uporabe – Dobava stavb in stavbnih zemljišč, kupljenih z namenom nadaljnje prodaje – Davčni zavezanec, za katerega pri nakupu objektov davek ni bil odbiten – Nadaljnja prodaja, obdavčena z DDV – Pojem ‚stavbna zemljišča'"

I. Uvod

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe spada v okvir spora med družbo Icade Promotion SAS (v nadaljevanju: pritožnica) in francosko davčno upravo (natančneje Ministère de l'Action et des Comptes publics (ministrstvo za javno politiko in javne račune)) v zvezi z vračilom davka na dodano vrednost (DDV) za prodajo stavbnih zemljišč posameznikom v letih 2007 in 2008, ki ga je plačala pritožnica.

2. Ta predlog se nanaša na razlago člena 392 Direktive 2006/112/ES [2] (v nadaljevanju: Direktiva o DDV), s katerim je vzpostavljena maržna ureditev, ki odstopa od splošnih pravil, v skladu s katerimi se obdavči prodajna cena.

3. Predložitveno sodišče s svojima vprašanjema v bistvu sprašuje, ali se odstopajoča maržna ureditev iz člena 392 Direktive o DDV uporablja za nekatere transakcije v zvezi z zemljišči, za katere davčni zavezanec pri njihovem nakupu ni imel pravice do odbitka davka, če se ta zemljišča po parceliranju in opremljanju s komunalno infrastrukturo prodajo naprej kot stavbna zemljišča.

4. Ta zadeva izpostavlja novo problematiko, zaradi katere bo Sodišče moralo z razlago ključnih izrazov iz člena 392 Direktive o DDV pojasniti pogoje za uporabo maržne ureditve v zelo posebnem primeru.

[1] Jezik izvirnika: francoščina.

[2] Direktiva Sveta z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Direktiva o DDV

5. Člen 9(1) Direktive o DDV določa:

„‚Davčni zavezanec' je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

‚Ekonomska dejavnost' je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

[…]".

6. Člen 12 te direktive določa:

„1. Države članice lahko štejejo za davčnega zavezanca vsakogar, ki priložnostno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), in zlasti eno od naslednjih transakcij:

(a) dobavo objekta ali delov objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji pred prvo uporabo;

(b) dobavo zemljišča za gradnjo [stavbnega zemljišča].

2. Za namene odstavka 1(a) se kot ‚objekt' šteje vsaka konstrukcija, trajno povezana s tlemi ali v tleh.

Države članice lahko določijo podrobne pogoje uporabe kriterija iz odstavka 1(a) za prenovo objektov in lahko določijo, kaj šteje ‚za zemljišče, na katerem objekt stoji'.

Države članice lahko namesto kriterija prve uporabe uporabljajo tudi drug kriterij, kot je obdobje od datuma dokončanja objekta do datuma prve dobave ali obdobje od datuma prve uporabe do datuma naslednje dobave, pod pogojem, da ta obdobja niso daljša od petih oziroma dveh let.

3. ‚Zemljišče za gradnjo [stavbno zemljišče]' za namene odstavka 1(b) pomeni vsako neopremljeno ali opremljeno zemljišče, ki ga kot takega opredelijo države članice."

7. Člen 73 navedene direktive določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav."

8. Člen 135 iste direktive določa:

„1. Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

(j) dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo, razen tistih iz točke (a) člena 12(1);

(k) dobave nepozidanih zemljišč, razen dobav stavbnih zemljišč iz točke (b) člena 12(1);

[…]“.

9. Člen 137(1) Direktive o DDV določa:

„Države članice lahko dovolijo davčnim zavezancem pravico do izbire za obdavčitev naslednjih transakcij:

[…]

(b) dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo, razen tistih iz točke (a) člena 12(1);

(c) dobave nepozidanih zemljišč, razen dobav stavbnih zemljišč iz točke (b) člena 12(1);

[…]“.

10. Poglavje 1 te direktive, naslovljeno „Odstopanja, ki se uporabljajo do sprejetja dokončne ureditve“, pod naslovom XIII, „Odstopanja“, vsebuje člen 392, ki določa:

„Države članice lahko določijo, da je za dobavo objektov in gradbenih zemljišč, ki jih kupi z namenom nadaljnje prodaje davčni zavezanec, za katerega pri nakupu davek ni bil odbiten, davčna osnova razlika med prodajno in nakupno ceno.“

2. Izvedbena uredba (EU) št. 1042/2013

11. Z Izvedbeno uredbo Sveta (EU) št. 1042/2013 z dne 7. oktobra 2013 o spremembi Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011 glede kraja opravljanja storitev[3] (v nadaljevanju: Izvedbena uredba) je bilo določeno, da se v besedilo zadnjenavedene uredbe vstavi člen 13b, ki določa:

„Za namene uporabe Direktive [o DDV] se za ‚nepremičnino‘ šteje:

[…]

(b) vsaka zgradba ali konstrukcija, pritrjena na tla ali v tleh nad morsko gladino ali pod njo, ki je ni mogoče zlahka razstaviti ali odstraniti;

[…]“.

[3] UL 2013, L 284, str. 1.

12. Člen 31a Izvedbene uredbe določa:

„1. Storitve, povezane z nepremičninami, iz člena 47 Direktive [o DDV] vključujejo samo tiste storitve, ki so dovolj neposredno povezane z zadevno nepremičnino. Storitve se štejejo za dovolj neposredno povezane z nepremičnino:

(a) če izhajajo iz nepremičnine in je ta nepremičnina sestavni del storitve ter osrednjega in bistvenega pomena za opravljeno storitev;

(b) če se opravljajo za nepremičnino ali so namenjene zanjo in je njihov cilj pravna ali fizična sprememba zadevne nepremičnine.

2. Z odstavkom 1 je zajeto zlasti naslednje:

[…]

(d) gradnja stalnih konstrukcij na zemljišču ter gradbena in rušilna dela, ki se opravljajo na stalnih konstrukcijah, kot so sistemi cevovodov za plin, vodo, kanalizacijo in podobno;

[…]“.

B. Francosko pravo

13. Člen 257 code général des impôts (splošni davčni zakonik) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, določa:

„Predmet davka na dodano vrednost so tudi:

[…]

6. ob upoštevanju točke 7:

(a) transakcije v zvezi s stavbami […], katerih rezultate je treba všteti v osnovo za dohodnino iz naslova industrijskih in trgovskih dobičkov;

[…]

7. transakcije, ki prispevajo k pridobitvi ali dobavi stavb.

Te transakcije so obdavčene, tudi če imajo civilno naravo.

1. To se med drugim nanaša na:

(a) prodajo […] stavbnih zemljišč […].

S prvim pododstavkom so med drugim zajeta zemljišča, za katera v štirih letih od datuma akta, s katerim se potrdi transakcija, pridobitelj [...] pridobi gradbeno ali lokacijsko dovoljenje ali začne potrebna dela za zgraditev stavbe ali skupine stavb ali za nadzidavo novih prostorov.

Te določbe se ne uporabljajo za zemljišča, ki jih fizične osebe kupijo, da bi na njih zgradile stanovanjske stavbe.

[…]

(b) prodajo stavb […].“

14. Člen 268 splošnega davčnega zakonika določa:

„Kar zadeva transakcije iz točke 6 člena 257, osnovo za davek na dodano vrednost pomeni razlika med:

(a) doseženo ceno in dajatvami, ki so z njo povezane, ali tržno vrednostjo premoženja, če ta presega ceno, povečano za dajatve, in

(b) – zneski, ki jih je odsvojitelj iz katerega koli naslova plačal za pridobitev premoženja;

[…]“.

15. Člen 231(1) Priloge II k splošnemu davčnemu zakoniku, katerega določbe so bile od 1. januarja 2008 povzete v členu 206(IV)(2), točka 9, te priloge, določa:

„Osebe, imenovane v [točki 6] člena 257 splošnega davčnega zakonika, ne morejo odbiti davka, s katerim je bila obdavčena cena pridobitve ali gradnje stavb […].“

III. Dejansko stanje in postopek v glavni stvari

16. Pritožnica je v okviru svoje dejavnosti parceliranja od oseb, ki niso zavezanci za DDV (posamezniki ali lokalne skupnosti), pridobila neopremljena zemljišča.[4] Te pridobitve torej niso bile obdavčene z DDV.

17. Pritožnica je najprej ta zemljišča razdelila na parcele in jih opremila s komunalno infrastrukturo (odvoz smeti, vodovod, elektrika, plin, kanalizacija, telekomunikacije), nato pa je v letih 2007 in 2008 tako opremljene parcele kot stavbna zemljišča prodala fizičnim osebam za zgraditev stanovanjskih stavb. Pritožnica je za prenose stavbnih zemljišč, ki jih je izvedla v obdobju od 1. januarja 2007 do 31. decembra 2008, uporabila maržno ureditev DDV na podlagi določb, ki so bile takrat določene v točki 6 člena 257 in členu 268 splošnega davčnega zakonika.

18. Nato je pritožnica od davčne uprave zahtevala vračilo tega DDV na maržo, ki je znašal 2.826.814 EUR za leto 2007 in 2.369.881 EUR za leto 2008. V zvezi s tem je izpodbijala stališče davčne uprave, v skladu s katerim bi se morala za prenos takih zemljišč uporabiti maržna ureditev DDV. Pritožnica je namreč imela interes, da se zanjo uporabljajo splošna pravila o DDV na prodajno ceno, ker so bili v skladu z nacionalno zakonodajo, ki je veljala v času dejanskega stanja v sporu o glavni stvari, prenosi stavbnih zemljišč na posameznike za zgraditev stanovanjskih stavb oproščeni DDV. Nasprotno pa je ta ista zakonodaja prepovedovala odbitek DDV, s katerim so bile obdavčene pridobitve nepremičnin, za katerih nadaljnjo prodajo se je uporabljala maržna ureditev DDV.

[4] Datum prvotne pridobitve teh zemljišč ni naveden ne v predlogu za sprejetje predhodne odločbe ne v stališčih strank iz postopka v glavni stvari.

19. Ker je davčna uprava zavrnila njen zahtevek, je pritožnica pri Tribunal administratif de Montreuil (upravno sodišče v Montreuilu, Francija) vložila tožbo, ki je bila zavrnjena s prvostopenjsko sodbo z dne 27. aprila 2012.

20. Cour administrative d'appel de Versailles (višje upravno sodišče v Versaillesu, Francija) je s sodbo z dne 18. julija 2014 prvič zavrnilo pritožbo, ki jo je vložila pritožnica.

21. Vendar je Conseil d'État (državni svet, Francija) 28. decembra 2016 to sodbo delno razveljavil, zadeva pa je bila vrnjena v razsojanje Cour administrative d'appel de Versailles (višje upravno sodišče v Versaillesu), ki je z drugo sodbo z dne 19. oktobra 2017 zavrnilo pritožbo, ki jo je vložila pritožnica, kot neutemeljeno.

22. Ta je nato pri Conseil d'État (državni svet) vložila kasacijsko pritožbo zoper to drugo sodbo.

23. Pritožnica trdi, da je pridobila nepozidana zemljišča, ki niso spadala na področje uporabe DDV, da bi jih prodala naprej nepozidana, nato je pridobljena zemljišča razdelila na parcele in jih opremila s komunalno infrastrukturo, ki vodi do njih, preden jih je kot stavbna zemljišča prodala fizičnim osebam za zgraditev stanovanjskih stavb.

24. Da bi izpodbila uporabo maržne ureditve DDV za tako izvedene prodaje na podlagi določb točke 6 člena 257 v povezavi s členom 268 splošnega davčnega zakonika, pritožnica trdi, da ta uporaba ni skladna s členom 392 Direktive o DDV iz dveh razlogov.

25. Na prvem mestu, po mnenju pritožnice člen 392 te direktive državam članicam dovoljuje, da za dobave stavbnih zemljišč uporabijo maržno ureditev, samo če je davčni zavezanec, ki izvede take dobave, plačal DDV ob pridobitvi zemljišč, pri čemer mu ni bila priznana pravica do odbitka tega davka.

26. Vendar naj bi Cour administrative d'appel de Versailles (višje upravno sodišče v Versaillesu) odločilo, da v členu 392 Direktive o DDV omenjeni neobstoj „pravice do odbitka“ pri pridobitvi zajema le primere, v katerih pridobitev ni bila obdavčena z DDV.

27. Na drugem mestu, po mnenju pritožnice člen 392 Direktive o DDV državam članicam dovoljuje, da za dobave stavbnih zemljišč uporabijo maržno ureditev, samo če davčni zavezanec, ki izvede take dobave, ta zemljišča zgolj kupi in jih proda naprej v enakem stanju. Člen 392 te direktive naj se torej ne bi uporabljal za transakcije prodaje stavbnih zemljišč, ki so bila po pridobitvi spremenjena.

28. V zvezi s tem naj bi Cour administrative d'appel de Versailles (višje upravno sodišče v Versaillesu) odločilo, da ni niti namen niti posledica navedbe dobav stavbnih zemljišč, „kup[ljenih] z namenom nadaljnje prodaje“, v členu 392 navedene direktive, da bi se izključili nakupi nepozidanih zemljišč, ki se prodajo naprej kot stavbna zemljišča.

IV. Vprašanji za predhodno odločanje

29. V teh okoliščinah je Conseil d'État (državni svet) prekinil odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložil ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 392 Direktive [o DDV] razlagati tako, da je uporaba [maržne ureditve] pridržana za transakcije dobave nepremičnin, katerih pridobitev je bila obdavčena z [DDV], pri čemer davčni zavezanec, ki jih proda naprej, tega davka ni imel pravice odbiti? Ali pa omogoča, da se ta ureditev uporablja za transakcije dobave nepremičnin, katerih pridobitev ni bila obdavčena s tem davkom, bodisi ker ta pridobitev ne spada na njegovo področje uporabe bodisi ker je oproščena tega davka, čeprav spada na njegovo področje uporabe?

2. Ali je treba člen 392 Direktive [o DDV] razlagati tako, da izključuje uporabo [maržne ureditve] za transakcije dobave stavbnih zemljišč v teh dveh primerih:

– če so ta zemljišča, kupljena kot nepozidana, od trenutka njihove pridobitve do trenutka, ko jih davčni zavezanec proda naprej, postala stavbna zemljišča;

– če so se v zvezi s temi zemljišči od trenutka njihove pridobitve do trenutka, ko jih davčni zavezanec proda naprej, spremenile njihove značilnosti, na primer zaradi parceliranja ali opremljanja s komunalno infrastrukturo (odvoz smeti, vodovod, elektrika, plin, kanalizacija, telekomunikacije)?“

30. Stranki v sporu o glavni stvari predlagata, naj se na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori tako:

– pritožnica Sodišču predlaga, naj odloči, da je uporaba člena 392 Direktive o DDV pridržana za primere, v katerih je obdavčljivi preprodajalec ob pridobitvi plačal DDV, ki se ne povrne. Trdi, da se glede na pogoj iz člena 392 te direktive, v skladu s katerim maržna ureditev DDV predpostavlja, da za davčnega zavezanca „pri nakupu davek ni bil odbiten“, ta ureditev obdavčitve nepremičnin uporablja le, če je obdavčljivi preprodajalec pri pridobitvi plačal DDV, ne da bi ga lahko odbil. Nasprotno naj bi bila uporaba navedene ureditve izključena, če je bila pridobitev obdavčena z DDV, ki ga je obdavčljivi preprodajalec lahko odbil, ali če pridobitev ni bila obdavčena z DDV;

– po mnenju francoske vlade je treba člen 392 Direktive o DDV razlagati tako, da omogoča uporabo maržne ureditve za transakcije dobave stavbnih zemljišč tako v primeru, da je bila njihova pridobitev obdavčena z DDV, ne da bi davčni zavezanec, ki jih proda naprej, imel pravico do odbitka tega davka, kot tudi v primeru, da njihova pridobitev ni bila obdavčena z DDV, ker ta transakcija ni spadala na področje uporabe tega davka ali ker je bila oproščena tega davka, čeprav je spadala na področje njegove uporabe.

31. Stranki iz postopka v glavni stvari predlagata, naj se na prvo podvprašanje iz drugega vprašanja za predhodno odločanje odgovori tako:

– pritožnica trdi, da se mora za uporabo maržne ureditve DDV pridobitev, ki jo je izvedel obdavčljivi preprodajalec, nanašati na zemljišče, ki je bilo ob nakupu v davčni zakonodaji že opredeljeno kot stavbno zemljišče;

– po mnenju francoske vlade je treba člen 392 Direktive o DDV razlagati tako, da omogoča uporabo maržne ureditve za transakcije dobave stavbnih zemljišč, če je obdavčljivi preprodajalec ta zemljišča kupil nepozidana.

32. Stranki iz postopka v glavni stvari predlagata, naj se na drugo podvprašanje iz drugega vprašanja za predhodno odločanje odgovori tako:

– pritožnica ne vidi ovire za uporabo maržne ureditve DDV v primeru parcelacije stavbnega zemljišča, za katero ne bi bilo pridobljeno gradbeno ali lokacijsko dovoljenje ali ga celo prodajalec ne bi komunalno opremil. Nasprotno pa meni, da bi bilo treba uporabo maržne ureditve DDV izključiti, če bi bila opremljena s komunalno infrastrukturo (odvoz smeti, vodovod, elektrika, plin, kanalizacija, telekomunikacije), ker bi bilo treba ta dela obravnavati kot konstrukcijo zaradi njihove povezanosti s tlemi;

– po mnenju francoske vlade je treba člen 392 Direktive o DDV razlagati tako, da omogoča uporabo maržne ureditve za transakcije dobave stavbnih zemljišč, če so se v zvezi s temi zemljišči od trenutka njihove pridobitve do trenutka, ko jih davčni zavezanec proda naprej, spremenile njihove značilnosti, na primer zaradi parceliranja ali izvedbe del, ki omogočajo opremljenost z odvozom smeti in različno komunalno infrastrukturo.

33. Evropska komisija, ki je predlagala skupen odgovor na obe vprašanji predložitvenega sodišča, meni, da se odstopajoča maržna ureditev iz člena 392 Direktive o DDV ne uporablja za nadaljnjo prodajo zemljišča, pridobljenega brez DDV, ki je bilo razdeljeno na parcele in opremljeno s komunalno infrastrukturo (odvoz smeti, vodovod, elektrika, plin, kanalizacija, telekomunikacije).

V. Analiza

A. Uvodne ugotovitve

34. V uvodu je treba spomniti, da Sodišče še ni imelo priložnosti odločiti o razlagi člena 392 Direktive o DDV.

35. Videti je tudi, da naj bi glede na informacije, ki jih je zagotovila Komisija, samo Francoska republika uporabila določbe člena 392 Direktive o DDV in uveljavila možnost, da določi odstopajočo maržno ureditev, medtem ko se druge države članice niso odločile za tako davčno ureditev.

36. Predložitveno sodišče s svojima vprašanjema sprašuje, ali se odstopajoča maržna ureditev iz člena 392 Direktive o DDV uporablja za nekatere transakcije v zvezi z zemljišči, za katere davčni zavezanec pri njihovi pridobitvi ni imel pravice do odbitka, če se ta zemljišča po parceliranju in opremljanju s komunalno infrastrukturo prodajo naprej kot stavbna zemljišča.

37. Sodišče mora torej razložiti na eni strani izraz „pri nakupu davek […] odbiten“ in na drugi strani izraz „kup[ljen] z namenom nadaljnje prodaje“ v smislu člena 392 Direktive o DDV.

38. Pred temeljitejšo analizo ključnih izrazov iz te določbe se mi zdi pomembno v uvodu navesti, da po mojem mnenju spor, ki se nanaša na nepremičninsko transakcijo, v zvezi s katero je bil vložen predlog za sprejetje predhodne odločbe v tej zadevi, ne spada na področje uporabe člena 392 Direktive o DDV. Pridobitev nepozidanega zemljišča, ki ni obdavčena z DDV, in nato

(izvedba del in) njegova nadaljnja prodaja kot stavbnega zemljišča namreč ne spadata na področje uporabe odstopajoče maržne ureditve. Tako se zdi, da se ta ureditev nanaša le na nekaj posebnih primerov stavbnih zemljišč in stavb, ki so bili kupljeni z namenom nadaljnje prodaje in za katere je bil plačan vstopni DDV, ne da bi bil nato odbit, v nasprotju z nepozidanimi zemljišči, ki so izrecno oproščena tega davka na podlagi te direktive.

39. Zgornjo ugotovitev potrjuje analiza, ki sledi v nadaljevanju, in sicer z jezikovno, kontekstualno in teleološko razlago člena 392 Direktive o DDV, da bi se Sodišču omogočilo, da predložitvenemu sodišču da koristen odgovor.

B. Prvo vprašanje za predhodno odločanje

40. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 392 Direktive o DDV razlagati tako, da omogoča uporabo maržne ureditve za transakcije dobave stavbnih zemljišč tako v primeru, da je bila njihova pridobitev obdavčena z DDV, ne da bi davčni zavezanec, ki jih proda naprej, imel pravico do odbitka tega davka, kot tudi v primeru, da njihova pridobitev ni bila obdavčena z DDV, ker ta transakcija ni spadala na področje uporabe tega davka ali ker je bila oproščena tega davka, čeprav je spadala na področje njegove uporabe.

1. Jezikovna razlaga izraza „pri nakupu davek […] odbiten“

41. Pritožnica trdi, da se maržna ureditev za nepremičnine uporablja le, če je obdavčljivi preprodajalec pri pridobitvi plačal DDV, ne da bi ga lahko odbil. Nasprotno pritožnica meni, da bi morala biti uporaba te ureditve izključena, če je bila ta pridobitev obdavčena z DDV, ki ga je obdavčljivi preprodajalec lahko odbil, ali če navedena pridobitev ni bila obdavčena z DDV.

42. Pritožnica se pri svoji razlagi opira predvsem na angleško različico člena 392 Direktive o DDV, v kateri je posebej omenjena „neodbitnost DDV“ na nakup,[5] in na podlagi tega sklepa, da se ta člen nanaša le na primere, v katerih je kupec prvotno plačal tak davek, ne da bi ga nato lahko odbil.

43. Francoska vlada pa meni, da se je treba opreti na jezikovno razlago francoske različice člena 392 Direktive o DDV, v kateri ni nobenega sklicevanja na DDV, ki se obračuna na prenos zemljišč, namenjenih nadaljnji prodaji. Iz tega po mnenju te vlade sledi, da ubeseditev, uporabljena v francoski različici („droit à déduction à l'occasion de l'acquisition“), dejansko lahko zajema tako položaj, v katerem prenos ni bil obdavčen s tem davkom (od tod neobstoj pravice do odbitka), kot primer, v katerem je bila, nasprotno, prvotna prodaja obdavčena z DDV, vendar davčni zavezanec ni imel pravice do odbitka tega davka.

44. Branje različnih jezikovnih različic člena 392 Direktive o DDV namreč kaže razlike med uporabljenimi izrazi, tako da se zaradi teh razlik lahko postavljajo vprašanja glede razlage. Francoska različica te določbe se namreč nanaša le na neobstoj „pravice do odbitka“, ne da bi bilo pojasnjeno, ali je neobstoj te pravice zgolj posledica dejstva, da prvotna transakcija ni bila obdavčena z DDV ali da je bila obdavčena, vendar nato ni dala pravice do odbitka.[6] Angleška

[5] Angleška različica člena 392 Direktive o DDV se glasi: „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“ (moj poudarek).

[6] Ta ubeseditev je bila prevzeta tudi v drugih jezikovnih različicah člena 392 Direktive o DDV, vključno s špansko („no haya tenido derecho a deducción“), z nemško („kein Recht auf Vorsteuerabzug“), grško („δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά“), italijansko („non ha avuto diritto alla detrazione“) in nizozemsko različico („geen recht op aftrek“).

različica navedene določbe pa se nanaša posebej na „DDV na nakup“ (ali „plačan pri pridobitvi“), pri čemer je pojasnjeno, da ta davek „ni bil odbiten“ („*the VAT on the purchase was not deductible*“), kar torej pušča malo dvoma o tem, da bi prenos takih zemljišč načeloma moral biti obdavčen z DDV.[7]

45. Ob upoštevanju razlik, opaženih v različnih jezikovnih različicah člena 392 Direktive o DDV, je treba opozoriti, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča formulacija določbe prava Unije, ki se uporablja v eni od jezikovnih različic, ne more uporabljati kot edina podlaga za razlago te določbe oziroma glede tega ne more imeti prednosti pred drugimi jezikovnimi različicami.[8]

46. Opozoriti je treba tudi, da je treba v primeru razhajanja med različnimi jezikovnimi različicami akta Unije zadevno določbo razlagati glede na splošno sistematiko in namen ureditve, katere del je.[9]

2. Kontekstualna razlaga izraza „pri nakupu davek […] odbiten“

47. Glede na ustaljeno sodno prakso Sodišča lahko zgodovina nastanka določbe prava Unije vsebuje elemente, ki so upoštevni za njeno razlago.[10] Zato je treba preučiti okoliščine, ki so prevladovale ob sprejetju Direktive o DDV, da bi se preučilo, ali obstajajo elementi, ki bi lahko razjasnili njeno vsebino in olajšali njeno razlago.

48. V zvezi s tem Komisija trdi, da se mora v skladu z razlago, ki jo je glede člena 392 Direktive o DDV dala leta 1992, maržna ureditev DDV uporabljati za zemljišča, katerih pridobitev ni bila obdavčena z DDV.

49. Natančneje, Komisija poudarja, da je v poročilu Svetu Evropske unije[11] o prehodnih določbah v zvezi z odstopanjem iz člena 28(3)(f) Šeste direktive 77/388/EGS[12] pojasnila, da „[t]a člen državam članicam omogoča, da kot osnovo za [DDV] upoštevajo razliko med nakupno in prodajno ceno stavb ali stavbnih zemljišč, ki jih kupi z namenom nadaljnje prodaje davčni zavezanec, za katerega pri nakupu davek ni bil odbiten. Odstopanje se torej nanaša na davčne zavezance, ki trgujejo z ne novozgrajenimi stavbami ali zemljišči, katerih pridobitev ni spadala na področje uporabe [DDV].“

50. Po mnenju Komisije ta razlaga ustreza tudi logiki, ki je bila predstavljena v obrazložitvenem memorandumu Šeste direktive o DDV, razveljavljene z Direktivo o DDV, in v skladu s katero se nižja davčna osnova lahko uporabi v primeru, ko je nepremičnina, na katero je že bil plačan dokončni DDV (na primer stanovanjska stavba, ki je „uporabljena“ zaradi prve vselitve), pozneje znova vključena v „gospodarski promet“ in znova obdavčena z DDV. Da bi se torej upoštevalo to

7 Ta ubeseditev je bila prevzeta v drugih jezikovnih različicah člena 392 Direktive o DDV, vključno z bolgarsko („за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане“), madžarsko („nem volt adólevonásra jogosult“), poljsko („który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu“), romunsko („care nu a fost deductibilă TVA la cumpărare“) in finsko različico („ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta“).

8 Glej sodbo z dne 12. septembra 2019, A in drugi (C-347/17, EU:C:2019:720, točka 38 in navedena sodna praksa).

9 Glej v tem smislu sodbo z dne 8. oktobra 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) in United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:801, točka 46 in navedena sodna praksa).

10 Glej sodbo z dne 12. decembra 2019, G.S. in V.G. (Grožnja javnemu redu) (C-381/18 in C-382/18, EU:C:2019:1072, točka 55 in navedena sodna praksa).

11 Poročilo o prehodnih določbah, ki izhajajo iz člena 28(3) Šeste direktive 77/388/EGS, člena 1(1) Osemnajste direktive 89/465/EGS, predstavljeno v skladu s členom 3 Osemnajste direktive Sveta z dne 18. julija 1989 (SEC (92) 1006 final).

12 Direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva o DDV).

novo trženje stavbe, ki bi povzročilo preveliko davčno breme za trgovino z nepremičninami, naj bi bilo treba odstopati od obdavčitve po splošnih načelih in predvideti možnost, da države članice določijo osnovo za DDV z odbitkom „osnove na osnovo“ [13].

51. Čeprav se zdi, da kontekstualna razlaga člena 392 Direktive o DDV razkriva namene zakonodajalca Unije glede področja uporabe odstopajoče maržne ureditve, menim, da bi z omejitvijo svoje analize le na to razlago tvegal delen in nepopoln odgovor na postavljeno vprašanje za predhodno odločanje. Tako menim, da se odstopajoča maržna ureditev ne bi smela uporabljati le v primeru, ki ga je Komisija predvidela na podlagi kontekstualne razlage, in sicer za nakup, ki mu sledi nadaljnja prodaja stavbnega zemljišča, ki ga je brez plačila DDV pridobil davčni zavezanec, ki trguje s tako nepremičnino, ampak bi se morala uporabiti tudi v primeru, v katerem je obdavčljivi preprodajalec pri pridobitvi plačal DDV, ne da bi ga lahko odbil. Teleološka razlaga izraza „pri nakupu davek […] odbiten“, ki se je bom lotil zdaj, potrjuje to stališče, hkrati pa omogoča, da se predložitvenemu sodišču da celovit odgovor.

3. Teleološka razlaga izraza „pri nakupu davek […] odbiten“

a) Obdavčitev marže kot ureditev, ki odstopa od splošnih pravil za obdavčitev prenosov „stavbnih zemljišč“ na podlagi njihove prodajne cene

52. Preden se lotim podrobne analize ciljev Direktive o DDV in njenega člena 392, se mi zdi potrebno dokazati, da se ta direktiva uporablja za zemljišča, kot se obravnavajo v tej zadevi.

53. Na prvem mestu, spomniti je treba, da je maržna ureditev DDV iz člena 392 Direktive o DDV ureditev, ki odstopa od načela iz člena 73 te direktive, v skladu s katerim se DDV izračuna na podlagi dobljenega plačila, in sicer prodajne cene.

54. Tako se dobava stavbnega zemljišča, ki jo izvede davčni zavezanec, načeloma obdavči z DDV v skladu s splošnimi pravili na podlagi člena 9(1) in člena 12(1) Direktive o DDV ali – z odstopanjem za države članice, ki so predvidele to možnost – v skladu z maržno ureditvijo iz člena 392 te direktive.

55. Zadnjenavedena določba daje državam članicam možnost, da določijo ureditev, v skladu s katero se obdavči marža (in ne prodajna cena po zgledu splošnih pravil) in v kateri je davčna osnova razlika med prodajno in nakupno ceno.

56. Ker gre za odstopanje od splošnega načela Direktive o DDV, v skladu s katerim se mora DDV načeloma plačati na ceno, ki jo uporabita stranki, je treba člen 392 te direktive razlagati ozko, vendar ne da bi se tej določbi odvzelo njeno bistvo. [14]

[13] Predlog Šeste direktive Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (COM (1973) 950 final).

[14] Glej po analogiji sodbi z dne 29. novembra 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, točki 22 in 23), in z dne 5. septembra 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, točka 32).

57. Na drugem mestu, poudariti je treba tudi, da Direktiva o DDV določa jasno razlikovanje med dobavami stavbnih zemljišč, za katere se (enako kot za stavbe) uporabljajo splošna pravila in so obdavčene z DDV, na eni strani in dobavami nepozidanih zemljišč, ki so oproščene tega davka, na drugi strani. [15]

58. Tako v skladu s členom 12(3) Direktive o DDV „zemljišče za gradnjo [stavbno zemljišče]“ za namene odstavka 1(b) tega člena pomeni vsako neopremljeno ali opremljeno zemljišče, ki ga kot tako opredelijo države članice. Države članice morajo pri opredelitvi zemljišč, ki se štejejo za „gradbena [stavbna]“, upoštevati cilj, ki mu sledi člen 135(1)(k) te direktive, in sicer da oprostitev plačila DDV velja le za dobave nepozidanih zemljišč, ki niso namenjena gradnji. [16]

59. Polje proste presoje držav članic pri opredelitvi pojma „zemljišče za gradnjo [stavbno zemljišče]“ je omejeno tudi z obsegom pojma „objekt“, ki ga je zakonodajalec Unije v členu 12(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV opredelil zelo široko, tako da vključuje „vsak[o] konstrukcij[o], trajno povezan[o] s tlemi ali v tleh“. [17]

60. Ob upoštevanju navedenega menim, da je bila volja zakonodajalca Unije, da davčno oprostitev pridrži le za prenos nepozidanih zemljišč in da vsako dobavo stavbnega zemljišča, ki jo odplačno izvede davčni zavezanec, obdavči z DDV bodisi na prodajno ceno v skladu s splošnimi pravili bodisi na maržo v skladu z odstopajočo ureditvijo.

b) Razlaga izraza „pravica do odbitka“ z vidika cilja davčne nevtralnosti, ki ga uresničuje Direktiva o DDV

61. Tako francoska vlada kot pritožnica poudarjata, da je cilj Direktive o DDV zlasti zagotoviti načelo davčne nevtralnosti in da bi bilo treba člen 392 te direktive razlagati z vidika tega načela. Vendar se zdi, da zadevni stranki navedeno načelo razlagata različno.

62. Najprej je treba spomniti, da v skladu s sodno prakso Sodišča načelo davčne nevtralnosti nasprotuje temu, prvič, da se dobave podobnega blaga, ki si med seboj konkurira, obravnavajo različno z vidika DDV in, drugič, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, glede plačila DDV obravnavajo različno. [18]

63. Po mnenju pritožnice obdavčitev marže z DDV pomeni uporabo načela nevtralnosti DDV, s katero se kompenzira nadaljnji obstoj neodbitnega DDV. Tako naj bi bilo to odstopanje upravičeno zaradi izogibanja dvojnemu obdavčenju, in sicer obdavčenju cene, ki vključuje DDV, plačan na pridobitev zemljišča, ki ga obdavčljivi preprodajalec ni mogel odbiti. Da bi se omilil ta nadaljnji obstoj DDV in da se DDV ne bi obračunal na prodajno ceno, ki vključuje neodbiten DDV na pridobitev zemljišča, naj bi člen 392 Direktive o DDV omogočal, da se obdavči le marža, in sicer razlika med prodajno in nakupno ceno, pri čemer se marža torej zmanjša za DDV, ki pri pridobitvi ni bil povrnjen, da bi se znova vzpostavila nevtralnost davka. Pritožnica tako meni, da bi obdavčitev, izračunana na celotno prodajno ceno, ki jo podjetje dobi pri dobavi zemljišča, medtem ko pri njegovi pridobitvi ni moglo odbiti DDV, ki ostaja vključen v nakupno ceno, povzročila dvojno obdavčitev.

[15] Glej v tem smislu sodbo z dne 17. januarja 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, točka 30 in navedena sodna praksa).

[16] Glej v tem smislu sodbi z dne 17. januarja 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, točka 30), in z dne 4. septembra 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, točka 53).

[17] Glej sodbo z dne 4. septembra 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, točke 54).

[18] Glej sodbo z dne 17. januarja 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, točka 31 in navedena sodna praksa).

64. Nasprotno po mnenju pritožnice z vidika cilja maržne ureditve DDV nič ne upravičuje, da se ta ureditev uporablja za prodajo zemljišča, katerega pridobitev ni bila obdavčena z DDV ali če je bil glede na okoliščine DDV vrnjen. Če bi bilo tako, bi obdavčljivi preprodajalec po mnenju pritožnice imel neupravičeno finančno in konkurenčno prednost v škodo javnih financ.

65. Francoska vlada pa trdi, da pritožnica pri svoji razlagi ne upošteva načela davčne nevtralnosti na eni strani in temeljnih značilnosti DDV na drugi.[19] Uporaba teh temeljnih značilnosti naj bi namreč za to, da se zagotovi nevtralnost DDV, pomenila, da se določijo posebne ureditve za določeno posebno blago, ki bi bilo po prvi končni potrošnji znova vključeno v proizvodni ali distribucijski ekonomski proces, da bi bilo predmet druge končne potrošnje.

66. Francoska vlada trdi, da bi v takih položajih obdavčitev od celotne prodajne cene po tej prvi potrošnji, če ne bi bilo možnosti odbitka, pomenila, da bi bila v osnovo vključena ne le cena, na katero je že bil obračunan dokončni DDV, ampak tudi znesek tega davka. To naj bi povzročilo tudi, da bi bilo dokončno breme DDV odvisno od gospodarskega krogotoka, zlasti od števila zaporednih končnih potrošenj in že plačanih cen, brez upoštevanja želenega cilja nevtralnosti.

67. To razlago je povzela tudi Komisija, ki se opira na obrazložitveni memorandum Šeste direktive o DDV, citiran v točkah od 48 do 50 teh sklepnih predlogov.

68. Tako je po mojem mnenju mogoče iz namenov zakonodajalca Unije sklepati, da naj bi se nižja osnova, ki jo predvideva maržna ureditev DDV, uporabljala, najprej, v primeru, v katerem je nepremičnina, katere pridobitev ni spadala na področje uporabe DDV (na primer stanovanjske stavbe, ki so „uporabljene“ zaradi prve vselitve), pozneje znova vključena v „gospodarski promet“ in je znova obdavčena z DDV.

69. Poudarjam tudi, da je taka razlaga skladna s sodno prakso Sodišča na področju obdavčitve rabljenega blaga, za katero se uporablja podobna ureditev kot v postopku v glavni stvari. Sodišče je tako odločilo, da bi obdavčenje dobave rabljenega blaga s strani obdavčljivega preprodajalca na podlagi celotne cene – čeprav cena, po kateri je to blago kupil, vsebuje vstopni DDV, ki ga je plačala oseba, ki ga ni mogla odbiti (tako kot obdavčljivi preprodajalec) – seveda povzročilo dvojno obdavčitev.[20]

70. S tako razlago je mogoče zagotoviti tudi uporabo načela davčne nevtralnosti v skladu s sodno prakso Sodišča s tem, da se hkrati zagotavlja, da se dobave podobnega blaga, ki je med seboj konkurenčno, ne obravnavajo različno z vidika DDV in da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, glede plačila DDV ne obravnavajo različno.[21]

[19] Temeljne značilnosti DDV so, kot opozarja francoska vlada, prvič, da DDV na splošno velja za blagovne ali storitvene transakcije, drugič, da je znesek določen sorazmerno s ceno, ki jo davčni zavezanec zaračuna za dobavljeno blago in opravljene storitve, tretjič, da se ta davek pobira v vseh fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, vključno v fazi maloprodaje, ne glede na število prej opravljenih transakcij, in četrtič, da davčni zavezanec od dolgovanega DDV odbije zneske, plačane v prejšnjih fazah proizvodnega in distribucijskega procesa, tako da se ta davek v dani fazi nanaša le na v njej dodano vrednost in končno breme navedenega davka na koncu nosi potrošnik (glej sodbo z dne 12. junija 2019, Oro Efectivo, C-185/18, EU:C:2019:485, točka 23).

[20] Glej sodbo z dne 3. marca 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:CU:2011:118, točka 48). Glej v tem smislu tudi sodbi z dne 1. aprila 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, točka 25), in z dne 8. decembra 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, točka 38).

[21] Glej točko 62 teh sklepnih predlogov.

71. Tako na eni strani vse pridobitve stavbnih zemljišč s strani davčnega zavezanca z namenom njihove nadaljnje prodaje v smislu člena 392 Direktive o DDV niso nujno obdavčene z DDV. Pridobitev stavbnega zemljišča na primer ni obdavčena z DDV, če je prvotni prodajalec posameznik, ki zgolj upravlja zasebno premoženje, to je uresničuje svojo lastninsko pravico, ne da bi ta prenos spadal v okvir izvajanja kakršne koli gospodarske dejavnosti s strani zadevne osebe.[22]

72. Na drugi strani bi ugotovitev, da bi bilo treba člen 392 Direktive o DDV razlagati tako, da se maržna ureditev uporablja le za dobave stavbnih zemljišč, katerih pridobitev je bila obdavčena z DDV, ne da bi davčni zavezanec, ki jih proda naprej, imel pravico do odbitka tega davka, in torej izključitev uporabe te ureditve, če pridobitev ni bila obdavčena z DDV (v primeru ponovne vključitve teh zemljišč v gospodarski proces z namenom njihove druge potrošnje), pripeljali do tega, da bi bile dobave podobnega blaga, ki je med seboj konkurenčno, in gospodarski subjekti, ki opravljajo take transakcije, glede plačila DDV obravnavani različno. Med temi podobnimi dobavami stavbnih zemljišč bi se namreč le za prve dobave uporabila maržna ureditev, medtem ko bi bile druge obdavčene v skladu s splošnimi pravili o DDV.

73. Ugotavljam tudi, da kljub analogijam, ki jih način njegovega izračuna kaže z drugimi davki na dohodke od nepremičnin, kot je davek na dobiček iz kapitala od odsvojitve nepremičnine[23], ki ga poznajo številne države članice, maržna ureditev DDV iz člena 392 Direktive o DDV zavezanosti davku na pogojuje z natančno določenim trajanjem lastništva. Vendar menim, da bi tako merilo omogočilo, da se na eni strani jasno in natančno opredeli področje uporabe te odstopajoče ureditve ter na drugi strani zagotovi enotna in pregledna uporaba te ureditve za vse gospodarske akterje, vključene v transakcije, na katere se nanaša ta člen.

74. Glede na navedeno se mi zdi očitno, da se maržna ureditev DDV uporablja v primeru, ki ga zagovarjata francoska vlada in Komisija in v katerem pridobitev stavbnega zemljišča ali stavbe, namenjenih nadaljnji prodaji, ni obdavčena z DDV, čeprav nabavna cena, ki jo plača obdavčljivi preprodajalec, v resnici vključuje znesek neodbitnega DDV, ki ga je kot vstopni davek plačal prvotni prodajalec (ki ni davčni zavezanec).

75. V skladu z razlogovanjem, razvitim v točkah od 70 do 72 teh sklepnih predlogov, menim, da se mora člen 392 Direktive o DDV uporabljati tudi v primeru, ki ga je omenila pritožnica in v katerem davčni zavezanec kupi stavbno zemljišče v okviru splošnih pravil o DDV, ne da bi imel možnost, iz kakršnega koli razloga že, odbiti vstopni davek, preden to zemljišče proda naprej. V obravnavani zadevi bi se z uporabo maržne ureditve DDV v takem primeru prav tako omogočilo zagotavljanje načela davčne nevtralnosti, s tem pa preprečilo dvojno obdavčenje.

76. Vendar niti jezikovna niti kontekstualna in teleološka razlaga ne morejo upravičiti uporabe te odstopajoče ureditve za nepozidana zemljišča, ki so v obravnavanem primeru v celoti oproščena DDV. Tako niti posamična pridobitev niti zaporedne pridobitve nepozidanega zemljišča ali zemljišč ne morejo biti predmet DDV.

77. Iz tega sledi, da v primeru nadaljnje prodaje takega zemljišča ne bi prišlo do nobenega tveganja dvojne obdavčitve, tudi če bi to zemljišče med tem postalo „obdavčljivo“ kot stavbno zemljišče. Poleg tega nepozidana zemljišča, ker so oproščena DDV, ne morejo biti predmet „končne

[22] Sodba z dne 15. septembra 2011, Slaby in drugi (C-180/10 in C-181/10, EU:C:2011:589, točka 50).

[23] Glej med drugim člena 150 U in 150 VD splošnega davčnega zakonika; člen 90, točka 10, belgijskega code des impôts sur les revenus 1992 (zakonik o davkih od dohodkov iz leta 1992); člen 41(5) kodikas forologias isodimatos (zakonik o dohodnini (Grčija), N.4172/2013, zakon 4172/2013 (FEK A’167/23.8.2013), kakor je bil spremenjen z zakonom 4254/2014 (FEK A’85/07.04.2014)).

potrošnje“ v smislu Direktive o DDV, tako da se vprašanje njihove „ponovne vključitve“ v gospodarski promet ne postavlja. Tako se v teh dveh primerih možnost, da bi DDV „ostal vključen“ v tako blago zaradi morebitne prejšnje obdavčitve, ne pojavlja.

78. Glede na navedeno menim, da bi v primeru, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, prodaja stavbnih zemljišč, ki so bila prej nepozidana zemljišča, morala spadati na področje uporabe splošnih pravil o DDV na prodajno ceno na podlagi člena 9(1) in člena 12(1) Direktive o DDV, in ne na področje uporabe odstopajoče ureditve iz člena 392 te direktive.

79. Skratka, zdi se mi, da bi bilo treba člen 392 Direktive o DDV uporabljati za stavbe in stavbna zemljišča, kupljene z namenom njihove nadaljnje prodaje, v naslednjih dveh primerih: če je bila njihova pridobitev obdavčena z DDV, ne da bi davčni zavezanec, ki jih proda naprej, imel pravico do odbitka tega davka, in če njihova pridobitev ni bila obdavčena z DDV, ker ta transakcija ni spadala na področje uporabe tega davka, čeprav cena, po kateri je obdavčljivi preprodajalec pridobil te nepremičnine, vključuje znesek DDV, ki ga je kot vstopni davek plačal prvotni prodajalec (ki ni davčni zavezanec).

80. S tako razlago bi bilo mogoče zagotoviti cilje in polni učinek člena 392 Direktive o DDV, hkrati pa ta člen razlagati ozko kot odstopajočo ureditev.

81. Ob upoštevanju navedenega predlagam, naj se na prvo vprašanje odgovori, da je treba člen 392 Direktive o DDV razlagati tako, da omogoča uporabo maržne ureditve za transakcije dobave stavbnih zemljišč tako v primeru, da je bila njihova pridobitev obdavčena z DDV, ne da bi davčni zavezanec, ki jih proda naprej, imel pravico do odbitka tega davka, kot v primeru, da njihova pridobitev ni bila obdavčena z DDV, ker ta transakcija ni spadala na področje uporabe tega davka, čeprav cena, po kateri je obdavčljivi preprodajalec pridobil te nepremičnine, vključuje znesek DDV, ki ga je kot vstopni davek plačal prvotni prodajalec (ki ni davčni zavezanec). Vendar se ta določba ne uporablja za transakcije dobave stavbnih zemljišč, katerih prvotna pridobitev kot nepozidanih zemljišč je bila izključena s področja uporabe Direktive o DDV.

C. Drugo vprašanje za predhodno odločanje

82. Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 392 Direktive o DDV razlagati tako, da izključuje uporabo maržne ureditve za transakcije dobave stavbnih zemljišč v teh dveh primerih:

– če so ta zemljišča, kupljena kot nepozidana, od trenutka njihove pridobitve do trenutka, ko jih davčni zavezanec proda naprej, postala stavbna zemljišča;

– če so se v zvezi z navedenimi zemljišči od trenutka njihove pridobitve do trenutka, ko jih davčni zavezanec proda naprej, spremenile njihove značilnosti, na primer zaradi parceliranja ali opremljanja s komunalno infrastrukturo (odvoz smeti, vodovod, elektrika, plin, kanalizacija, telekomunikacije).

83. Takoj moram poudariti, da se zdi, da analiza, na podlagi katere sem prišel do predlaganega odgovora na prvo vprašanje, odgovarja na drugo vprašanje v celoti, in sicer tako, da se člen 392 Direktive o DDV uporablja le, če se pridobitev, ki jo opravi obdavčljivi preprodajalec, nanaša na zemljišče, ki je ob nakupu v davčni zakonodaji že opredeljeno kot stavbno zemljišče. Maržna ureditev DDV se torej ne bi uporabljala za dobave stavbnih zemljišč, katerih prvotna pridobitev kot nepozidanih zemljišč ni spadala na področje uporabe Direktive o DDV.

84. Vseeno bom postavljeno vprašanje preučil v celoti, da bi Sodišču omogočil, da predložitvenemu sodišču da koristen odgovor.

1. Uporaba člena 392 Direktive o DDV za „stavbna zemljišča“, ki so bila prvotno pridobljena kot „nepozidana zemljišča“

85. Predložitveno sodišče s prvim podvprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 392 Direktive o DDV razlagati tako, da omogoča uporabo maržne ureditve za transakcije dobave stavbnih zemljišč, če je obdavčljivi preprodajalec ta zemljišča pridobil nepozidana.

86. V zvezi s tem je treba spomniti, da Direktiva o DDV vzpostavlja jasno razlikovanje med „zemljišči za gradnjo [stavbnimi zemljišči]“ in „nepozidanimi zemljišči“ s tem, da določa različno davčno obravnavo. Pravna ureditev prodaje teh zemljišč je bila opisana v točkah od 57 do 60 teh sklepnih predlogov.

87. Besedilo člena 392 Direktive o DDV nedvoumno, kot se zdi, pridržuje uporabo odstopajoče maržne ureditve le za „stavbna zemljišča“, če so „kup[ljena] z namenom nadaljnje prodaje“. Tako razlago potrjujeta tudi kontekstualna in teleološka razlaga člena 392 te direktive.[24]

88. Tako se področje uporabe te določbe zdi jasno omejeno na zemljišča, ki so bila takoj namenjena za postavitev zgradbe in so bila ob nakupu v nacionalni zakonodaji že opredeljena kot „stavbna zemljišča“. Iz tega sledi, da bi morala biti nepozidana zemljišča, ki niso namenjena postavitvi zgradbe in so načeloma oproščena DDV, izključena s področja uporabe navedene določbe. Povedano drugače, zdi se, da sprememba pravne opredelitve zemljišč, kot so zemljišča iz spora o glavni stvari, izključuje uporabo maržne ureditve, ki predpostavlja pravno istovetnost med pridobljenim in nadalje prodanim blagom.

89. Ta razlaga je tudi skladna z načelom, v skladu s katerim je treba člen 392 Direktive o DDV kot odstopajočo ureditev razlagati ozko.[25]

90. Glede na navedeno predlagam, naj se na prvo podvprašanje iz drugega vprašanja odgovori, da je treba člen 392 Direktive o DDV razlagati tako, da se maržna ureditev ne more uporabljati za transakcije dobave stavbnih zemljišč, če je obdavčljivi preprodajalec ta zemljišča pridobil nepozidana.

2. Uporaba člena 392 Direktive o DDV za stavbna zemljišča, če so se spremenile njihove značilnosti

91. Predložitveno sodišče želi z drugim podvprašanjem v bistvu izvedeti, ali člen 392 Direktive o DDV izključuje uporabo maržne ureditve za dobavo stavbnih zemljišč, če so se v zvezi s temi zemljišči od trenutka njihove pridobitve do trenutka, ko jih davčni zavezanec proda naprej, spremenile njihove značilnosti, na primer zaradi parceliranja ali opremljanja s komunalno infrastrukturo (odvoz smeti, vodovod, elektrika, plin, kanalizacija, telekomunikacije).

[24] Glej točke od 47 do 81 teh sklepnih predlogov.

[25] Glej točko 56 teh sklepnih predlogov.

92. Zaradi tega podvprašanja moram preučiti, ali izraz „kup[ljena] z namenom nadaljnje prodaje“, uporabljen v členu 392 Direktive o DDV, zajema nadaljnjo prodajo nepremičnine v enakem stanju, ne da bi bila opravljena obsežna dela, kot trdi Komisija, ali pa nasprotno taka dela ne preprečujejo uporabe te določbe, kot razlaga francoska vlada.

93. Pritožnica meni, da nekatere opravljene spremembe, kot je parceliranje zemljišča, ne preprečujejo uporabe maržne ureditve, čeprav bi, nasprotno, izvedba obsežnejših del na teh zemljiščih (kot je opremljanje s komunalno infrastrukturo) preprečevala uporabo te ureditve.

94. Ob upoštevanju odgovora, ki ga predlagam na prvo podvprašanje iz drugega vprašanja in v skladu s katerim je uporaba člena 392 Direktive o DDV za zemljišča, ki so namenjena nadaljnji prodaji in so bila prvotno pridobljena kot nepozidana zemljišča, izključena, menim, da to vprašanje ne izkazuje pravnega interesa v tej zadevi.

95. Da pa bi Sodišču omogočil, da predložitvenemu sodišču da koristen odgovor, bom obravnaval primer, v katerem zemljišče, ki je predmet nadaljnje prodaje, ob prvotni pridobitvi v nacionalni zakonodaji ni bilo posebej opredeljeno kot „nepozidano“ zemljišče in bi se zato lahko štelo za „stavbno zemljišče“ ob upoštevanju omejenih razlik, ki lahko v praksi obstajajo med tema vrstama zemljišč.

96. Glede na dejstvo, da morajo države članice opredeliti zemljišča, ki jih je treba obravnavati kot „stavbna zemljišča“, se namreč zdi, da francoska vlada namiguje, da je neopremljeno zemljišče, kot je zemljišče, ki je bilo predmet nadaljnje prodaje v postopku v glavni stvari, eventualno lahko že ob prvotnem nakupu opredeljeno kot „stavbno zemljišče“.

97. Francoska vlada tako trdi, da če se glede na opredelitev, ki jo upošteva zadevna država članica, neopremljeno zemljišče šteje za stavbno zemljišče, spremembe, ki so bile izvedene, da bi to zemljišče postalo opremljeno zemljišče, ki tako ostaja namenjeno pozidavi, ne vplivajo na njegovo opredelitev kot „stavbnega zemljišča“, dokler teh opremljanj ni mogoče opredeliti kot „stavbe“. Po mnenju te vlade sodna praksa Sodišča potrjuje to stališče.[26]

98. V skladu s tem razlogovanjem bi se lahko trdilo, da morebitne spremembe, izvedene na zadevnem zemljišču, ne vplivajo na uporabo člena 392 Direktive o DDV (ne glede na njihov obseg), dokler to zemljišče ohranja status „stavbnega zemljišča“.

99. Vendar iz razlogov, ki jih bom predstavil, menim, da tega razlogovanja ni mogoče sprejeti.

100. Na prvem mestu moram namreč spomniti, da je polje proste presoje, ki ga imajo države članice pri opredelitvi pojma „stavbna zemljišča“, omejeno s samo Direktivo o DDV.[27] Zato menim, da je scenarij, ki ga je predstavila francoska vlada, hipotetičen, hkrati pa ugotavljam, da bi lahko bil v nasprotju z določbami Direktive o DDV.

101. Poleg tega bi uporaba take razlage pomenila, da se ne upoštevajo ne le cilji maržne ureditve DDV, ampak tudi osnovna načela Direktive o DDV, zlasti načelo, ki določa obdavčitev „dodane vrednosti“, ustvarjene zlasti z deli, kot so opisana v drugem vprašanju za predhodno odločanje.

[26] Glej sodbo z dne 4. septembra 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, točka 53 in navedena sodna praksa).

[27] Glej točki 58 in 59 teh sklepnih predlogov.

102. V zvezi s tem ugotavljam, da pri jezikovni razlagi izrazi „kup[ljena] z namenom nadaljnje prodaje“ kažejo na nadaljnjo prodajo nepremičnine v enakem stanju brez izvedbe obsežnih del. Tako se zdi, da se maržna ureditev DDV nanaša le na zaporedne prodaje nepremičnin. Tudi če nekaterih posegov ali del ne bi bilo mogoče izključiti, se člen 392 Direktive o DDV, kot se zdi, ne nanaša na zelo obsežna dela, ki bi lahko ne le spremenila komercialne značilnosti zadevne nepremičnine, ampak tudi ustvarila „dodano vrednost“, ki bi lahko bila obdavčena v celoti v skladu s splošnimi pravili o DDV.

103. Zdi se, da to potrjuje tudi sodna praksa Sodišča, v skladu s katero bi morala biti stavba, ki je bila spremenjena ali prenovljena, obdavčena v skladu s splošnimi pravili o DDV, ker je zaradi teh transakcij dobila dodano vrednost, tako kot jo je ob svoji prvotni gradnji. [28]

104. Menim, da je treba tako razlogovanje po analogiji uporabiti za obravnavani primer. Tako se maržna ureditev ne bi smela uporabljati v primeru bistvene spremembe nepremičnine, ki ustvari dodano vrednost, ki bi načeloma morala biti obdavčena v skladu s splošnimi pravili o DDV na prodajno ceno.

105. Na drugem mestu, zdi se, da francoska vlada pri svoji razlagi ne upošteva, da lahko narava del, ki jih je opravila pritožnica, povzroči spremembo v pravni opredelitvi zadevnih zemljišč, ki bi postala „stavbe“ glede na pravo Unije in sodno prakso Sodišča ter zato preprečevala uporabo maržne ureditve DDV.

106. V zvezi s tem je v Izvedbeni uredbi, kar zadeva področje uporabe Direktive o DDV, „nepremičnina“ opredeljena kot vsaka „zgradba ali konstrukcija, pritrjena na tla ali v tleh nad morsko gladino ali pod njo, ki je ni mogoče zlahka razstaviti ali odstraniti“, kot so „gradnja stalnih konstrukcij na zemljišču ter gradbena in rušilna dela, ki se opravljajo na stalnih konstrukcijah, kot so sistemi cevovodov za plin, vodo, kanalizacijo in podobno“. [29]

107. Tako je očitno, da konstrukcije, ki jih je izvedla pritožnica, kot so na primer priprava zemljišča, gradnja ceste ali izvedba priključkov na komunalno infrastrukturo, spadajo v okvir pojma „stavba“ zaradi svoje povezanosti s tlemi.

108. Kot pravilno poudarjata pritožnica in Komisija, gre torej za spremembo značilnosti zemljišča zaradi teh konstrukcij, celo za začetek gradnje nove nepremičnine, in ne zgolj za nakup in nadaljnjo prodajo zemljišča.

109. Glede na navedeno menim, da izraz „kup[ljena] z namenom nadaljnje prodaje“, uporabljen v členu 392 Direktive o DDV, zajema nadaljnjo prodajo nepremičnine v enakem stanju brez izvedbe obsežnih del. To se zdi tudi skladno z duhom maržne ureditve, ki je odstopajoča ureditev, ki se razlaga ozko.

110. Nazadnje, zaradi izčrpnosti je treba preučiti tudi, ali bi odgovor, ki ga predlagam na to podvprašanje, ostal enak, če med prvotno pridobitvijo in nadaljnjo prodajo pritožnica ne bi izvedla del, kot so opisana v drugem vprašanju, ampak bi ta zemljišča zgolj razdelila na parcele. Zdi se, da je to prvi del drugega podvprašanja predložitvenega sodišča.

[28] Glej po analogiji sodbo z dne 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, točki 32 in 33).

[29] Glej člen 13b(b) in člen 31a(2)(d) Izvedbene uredbe.

111. V skladu z razlogovanjem, predstavljenim v točkah od 104 do 106 teh sklepnih predlogov, parceliranje zemljišča, ki ga ne bi spremljala niti pridobitev gradbenega dovoljenja niti komunalno opremljanje, kot ga je izvedla pritožnica, ne bi moglo spremeniti pravne opredelitve zemljišč z vidika prava Unije in sodne prakse Sodišča.

112. Katastrska delitev, ki omogoča prodajo zemljišča v več parcelah, načeloma ne bi smela ustvariti dodane vrednosti, ki upravičuje uporabo splošnih pravil o DDV na prodajno ceno. Poleg tega takega zemljišča brez opravljenih del ni mogoče opredeliti kot „stavbo“.

113. Iz tega sledi, da bi se za delitev zemljišča, ki izhaja zgolj iz katastrske spremembe, ki omogoča nadaljnjo prodajo več parcel, lahko uporabila maržna ureditev DDV iz člena 392 Direktive o DDV. Vendar moram poudariti, da v nasprotju z dejanskim stanjem v sporu o glavni stvari taka razlaga predpostavlja, da ima zemljišče, ki je predmet katastrske delitve, ki ji sledi nadaljnja prodaja, status „stavbnega zemljišča“ od svoje pridobitve.

114. Ob upoštevanju navedenega predlagam, naj se na drugo podvprašanje iz drugega vprašanja odgovori, da se odstopajoča maržna ureditev iz člena 392 Direktive o DDV ne uporablja za nadaljnjo prodajo zemljišča, katerega značilnosti so se med pridobitvijo in nadaljnjo prodajo spremenile, na primer zaradi opremljanja s komunalno infrastrukturo (odvoz smeti, vodovod, elektrika, plin, kanalizacija, telekomunikacije). Vendar se člen 392 te direktive uporablja v primeru, v katerem so spremembe, nastale na tem stavbnem zemljišču med njegovo prvotno pridobitvijo in njegovo nadaljnjo prodajo, omejene na delitev tega zemljišča na parcele.

VI. Predlog

115. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je postavil Conseil d’État (državni svet, Francija), odgovori:

1. Člen 392 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da omogoča uporabo maržne ureditve za transakcije dobave stavbnih zemljišč tako v primeru, da je bila njihova pridobitev obdavčena z davkom na dodano vrednost (DDV), ne da bi davčni zavezanec, ki jih proda naprej, imel pravico do odbitka tega davka, kot v primeru, da njihova pridobitev ni bila obdavčena z DDV, ker ta transakcija ni spadala na področje uporabe tega davka, čeprav cena, po kateri je obdavčljivi preprodajalec pridobil te nepremičnine, vključuje znesek DDV, ki ga je kot vstopni davek plačal prvotni prodajalec (ki ni davčni zavezanec). Vendar se ta določba ne uporablja za transakcije dobave stavbnih zemljišč, katerih prvotna pridobitev kot nepozidanih zemljišč je bila izključena s področja uporabe te direktive.

2. Člen 392 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da se maržna ureditev ne more uporabljati za transakcije dobave stavbnih zemljišč, če je obdavčljivi preprodajalec ta zemljišča pridobil nepozidana.

   Odstopajoča maržna ureditev iz tega člena 392 se ne uporablja za nadaljnjo prodajo zemljišča, katerega značilnosti so se med pridobitvijo in nadaljnjo prodajo spremenile, na primer zaradi opremljanja s komunalno infrastrukturo (odvoz smeti, vodovod, elektrika, plin, kanalizacija, telekomunikacije). Vendar se navedeni člen 392 uporablja v primeru, v katerem so spremembe, nastale na tem stavbnem zemljišču med njegovo prvotno pridobitvijo in njegovo nadaljnjo prodajo, omejene na delitev tega zemljišča na parcele.