Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
ATHANASIOSA RANTOSA
od 20. svibnja 2021.[1]

Predmet C-299/20

Icade Promotion SAS, prije Icade Promotion Logement SAS
protiv
Ministère de l'Action et des Comptes publics

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Sustav oporezivanja marže – Područje primjene – Isporuke nekretnina i građevinskih zemljišta kupljenih u svrhu preprodaje – Porezni obveznik koji nije imao pravo na odbitak prilikom kupnje nekretnina – Preprodaja koja podliježe PDV-u – Pojam ‚građevinska zemljišta'"

I. Uvod

1. Zahtjev za prethodnu odluku upućuje se u okviru spora između društva Icade Promotion SAS (u daljnjem tekstu: žalitelj) i francuske porezne uprave (i konkretno Ministère de l'Action et des Comptes publics (Ministarstvo uprave i javnih financija)) u pogledu povrata poreza na dodanu vrijednosti (PDV) povezanog s prodajama građevinskih zemljišta pojedincima tijekom 2007. i 2008., koji je platio žalitelj.

2. Taj zahtjev odnosi se na tumačenje članka 392. Direktive 2006/112/EZ[2] (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u), kojim se uspostavlja sustav oporezivanja marže odstupanjem od općeg sustava kojim se predviđa oporezivanje prodajne cijene.

3. Svojim pitanjima sud koji je uputio zahtjev u biti pita primjenjuje li se sustav oporezivanja marže predviđen člankom 392. Direktive o PDV-u, kojim se odstupa od općeg sustava, na određene transakcije koje se odnose na zemljišta, za koja porezni obveznik nije imao pravo na odbitak prilikom njihove kupnje, kad se ta zemljišta preprodaju kao građevinska zemljišta nakon podjele na parcele i nakon izvođenja radova uređenja.

4. U ovom se predmetu pojavljuje nova problematika na temelju koje će Sud pojasniti uvjete za primjenu sustava oporezivanja marže u vrlo posebnom slučaju, tumačenjem ključnih pojmova iz članka 392. Direktive o PDV-u.

[1] Izvorni jezik: francuski

[2] Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Direktiva o PDV-u

5. U članku 9. stavku 1. Direktive o PDV-u navodi se:

„‚Porezni obveznik' znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se ‚gospodarskom aktivnošću'. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.

[…]"

6. Člankom 12. te direktive predviđa se:

„1. Države članice mogu smatrati poreznim obveznikom svaku osobu koja povremeno provodi transakciju koja se odnosi na aktivnosti iz drugog podstavka članka 9. stavka 1. a posebno jednu od sljedećih transakcija:

(a) isporuku, prije prvog useljenja, objekta ili dijela objekta i zemljišta na kojem je objekt smješten;

(b) isporuku građevinskog zemljišta.

2. Za potrebe stavka 1. točke (a), ‚objekt' označava svaku građevinu koja je pričvršćena za zemlju ili u zemlji.

Države članice mogu utvrditi detaljna pravila za primjenu kriterija iz stavka 1. točke (a) na prenamjenu objekata i mogu odrediti što se podrazumijeva pod ‚zemljište na kojem je objekt smješten'.

Države članice mogu primijeniti kriterije osim onog koji čini prvo useljenje, poput razdoblja od datuma završetka objekta i datuma prve isporuke ili razdoblja od datuma prvog useljenja i datuma naredne isporuke, pod uvjetom da ta dva razdoblja ne premašuju pet odnosno dvije godine.

3. Za potrebe stavka 1. točke (b) ‚građevinsko zemljište' znači svako zemljište, bilo s osnovnom infrastrukturom ili ne, koje države članice definiraju kao takvo."

7. U skladu s člankom 73. navedene direktive:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke."

8. Člankom 135. iste direktive određuje se:

„1. Države članice obvezne su izuzeti sljedeće transakcije:

[…]

(j) isporuka objekta ili dijelova objekta kao i zemljišta na kojem je smješten, osim isporuke iz točke (a) članka 12. stavka 1.:

(k) isporuka neizgrađenog zemljišta osim isporuke građevinskog zemljišta iz točke (b) članka 12. stavka 1.;

[…]"

9. U članku 137. stavku 1. Direktive o PDV-u navodi se:

„Države članice mogu dopustiti poreznim obveznicima pravo izbora u pogledu oporezivanja vezano uz sljedeće transakcije:

[…]

(b) isporuku objekta ili dijelova objekta i zemljišta na kojem je objekt smješten, osim isporuke iz točke (a) članka 12. stavka 1.;

(c) isporuku neizgrađenog zemljišta osim isporuke građevinskog zemljišta iz točke (b) članka 12. stavka 1.;

[…]"

10. U glavi XIII. te direktive, naslovljenoj „Odstupanja", poglavlje 1. naslovljeno „Odstupanja koja se primjenjuju do donošenja konačnih odredaba" uključuje članak 392. kojim se određuje:

„Države članice mogu odrediti da, s obzirom na nabavu objekata i građevinskih zemljišta koje je kupio porezni obveznik koji nije imao pravo na odbitak PDV-a na kupnju, u svrhu preprodaje, porezna osnovica bude jednaka razlici između prodajne cijene i nabavne cijene."

2. Provedbena uredba (EU) br. 1042/2013

11. Provedbenom uredbom Vijeća (EU) br. 1042/2013 od 7. listopada 2013. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 o mjestu isporuke usluga[3] (u daljnjem tekstu: Provedbena uredba) predviđa se uvođenje članka 13.b u tekst potonje uredbe, u kojem se navodi:

„Za primjenu Direktive [o PDV-u], ‚nepokretnom imovinom' smatra se sljedeće:

[…]

(b) bilo koja zgrada ili građevina pričvršćeni za tlo iznad ili ispod razine mora koja se ne može lako rastaviti na dijelove ili pomicati;

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

[…]”

12. Člankom 31.a Provedbene uredbe određuje se:

„1. Usluge povezane s nepokretnom imovinom iz članka 47. Direktive [o PDV-u] uključuju samo one usluge koje imaju dovoljno izravne veze s tom imovinom. Za usluge se smatra da imaju dovoljno izravne veze s nepokretnom imovinom u sljedećim slučajevima:

(a) ako proizlaze iz nepokretne imovine, a ta je imovina sastavni dio usluge te je ključna i nužna za isporučene usluge;

(b) ako se pružaju nepokretnoj imovini ili su prema njoj usmjerene, a za cilj imaju pravnu ili fizičku izmjenu te imovine.

2. Stavak 1. posebice obuhvaća sljedeće:

[…]

(d) izgradnju trajnih struktura na zemljištu, kao i građevinske radove te rušenje koji se izvode na trajnim strukturama poput sustava plinovoda, vodovoda i kanalizacijskih te sličnih sustava;

[…]”

B. Francusko pravo

13. U članku 257. codea général des impôts (Opći porezni zakonik), u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak, navodi se:

„Porezu na dodanu vrijednost jednako podliježu:

[…]

6° Podložno točki 7°:

(a) transakcije koje se odnose na nekretnine […] i čiju dobit treba uključiti u osnovice poreza na dohodak na temelju industrijske i poslovne dobiti;

[…]

7° transakcije koje pridonose izgradnji ili isporuci nekretnina.

Te su transakcije oporezive čak kad su civilne prirode.

1. To se osobito odnosi na:

(a) prodaje […] građevinskih zemljišta […];

Prvi stavak osobito se odnosi na zemljišta za koja je, u roku od četiri godine od datuma akta kojim se utvrđuje transakcija, kupac […] dobio građevinsku dozvolu ili počeo radove potrebne za izgradnju nekretnine ili skupine nekretnina ili za izgradnju novih prostora gradnjom dodatnih katova.

Te odredbe nisu primjenjive na zemljišta koja su kupile fizičke osobe radi izgradnje nekretnina kojima bi se te osobe koristile za stanovanje.

[…]

(b) prodaje nekretnina […]”

14. Člankom 268. Općeg poreznog zakonika određuje se:

„Što se tiče transakcija iz članka 257. točke 6°, poreznu osnovicu poreza na dodanu vrijednost čini razlika između:

(a) s jedne strane, izražene cijene i troškova koji joj se dodaju ili tržišne vrijednosti imovine ako je veća od cijene uvećane za troškove;

(b) s druge strane, […]

– […] iznosa koje je prenositelj isplatio, po bilo kojoj osnovi, za kupnju imovine;

[…]”

15. Člankom 231. stavkom 1. Priloga II. Općem poreznom zakoniku, čije su odredbe od 1. siječnja 2008. preuzete u članku 206. stavku IV. podstavku 2. točki 9 tog priloga, predviđa se:

„Osobe iz članka 257. [točke 6] Općeg poreznog zakonika ne mogu odbiti porez na cijenu kupnje ili izgradnje nekretnina […].”

III. Činjenice i glavni postupak

16. U okviru svoje djelatnosti parcelacije, žalitelj je kupio zemljišta bez osnovne infrastrukture od osoba koje nisu porezni obveznici PDV-a (pojedinci ili lokalna tijela)[4]. Stoga te kupnje nisu podlijegale PDV-u.

17. Kao prvo, nakon što je podijelio ta zemljišta na parcele i izveo radove instaliranja različitih mreža (ceste, pitka voda, električna energija, plin, zbrinjavanje otpadnih voda, telekomunikacije), žalitelj je tijekom 2007. i 2008. prodao tako opremljene parcele fizičkim osobama kao građevinska zemljišta radi izgradnje stambenih nekretnina. Žalitelj je na prijenose građevinskih zemljišta, sklopljene u razdoblju od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2008., primijenio sustav PDV-a na maržu na temelju odredbi koje su tada bile predviđene člankom 257. točkom 6. i člankom 268. Općeg poreznog zakonika.

[4] Datum početne kupnje tih zemljišta nije naveden ni u zahtjevu za prethodnu odluku ni u očitovanjima stranaka u glavnom postupku.

18. Kao drugo, žalitelj je od porezne uprave zatražio povrat tog PDV-a na maržu, plaćenog u iznosu od 2 826 814 eura za 2007. i 2 369 881 eura za 2008. U tom pogledu, osporavao je stajalište porezne uprave prema kojem prijenos takvih zemljišta treba podlijegati sustavu PDV-a na maržu. Naime, žalitelj je imao interes biti obuhvaćen općim sustavom PDV-a na prodajnu cijenu jer su, u skladu s nacionalnim propisom koji je bio na snazi u vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku, prijenosi građevinskih zemljišta pojedincima radi izgradnje stambenih nekretnina bili izuzeti od PDV-a. Suprotno tomu, tim se propisom zabranjivao odbitak PDV-a na kupnje nekretnina čija je preprodaja obuhvaćena PDV-om na maržu.

19. Budući da je porezna uprava odbila njegov prigovor, žalitelj je podnio tužbu tribunalu administratif de Montreuil (Upravni sud u Montreuilu, Francuska), koja je odbijena presudom od 27. travnja 2012.

20. Cour administrative d'appel de Versailles (Žalbeni upravni sud u Versaillesu, Francuska) prvi je put odbio žaliteljevu žalbu, presudom od 18. srpnja 2014.

21. Međutim, Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska) djelomično je ukinuo tu presudu 28. prosinca 2016. te je vratio predmet couru administrative d'appel de Versailles (Žalbeni upravni sud u Versaillesu) na ponovno odlučivanje, koji je drugom presudom od 19. listopada 2017. odbio žaliteljevu žalbu kao neosnovanu.

22. Stoga je žalitelj protiv te druge presude podnio žalbu u kasacijskom postupku Conseilu d'État (Državno vijeće).

23. Žalitelj tvrdi da je kupio neizgrađena zemljišta koja su isključena iz područja primjene PDV-a, s ciljem da ih preproda a da ondje ne gradi građevine, zatim je podijelio kupljena zemljišta na parcele i instalirao različite mreže na tim parcelama, prije nego što ih je prodao fizičkim osobama kao građevinska zemljišta radi izgradnje stambenih nekretnina.

24. Kako bi osporavao primjenu sustava PDV-a na maržu na tako izvršene prodaje na temelju odredbi članka 257. točke 6 u vezi s odredbama članka 268. Općeg poreznog zakonika, žalitelj tvrdi da ta primjena nije u skladu s člankom 392. Direktive o PDV-u iz dva razloga.

25. Kao prvo, prema žaliteljevu mišljenju, člankom 392. te direktive državama članicama dopušta se da na nabave građevinskih zemljišta primjenjuju sustav oporezivanja marže samo kad je porezni obveznik koji izvršava takve nabave platio PDV prilikom kupnje zemljišta, pri čemu nije imao pravo provesti odbitak.

26. Međutim, cour administrative d'appel de Versailles (Žalbeni upravni sud u Versaillesu) odlučio je da „pravo na odbitak" prilikom kupnje iz članka 392. Direktive o PDV-u obuhvaća samo slučajeve u kojima kupnja ne podliježe PDV-u.

27. Kao drugo, prema žaliteljevu mišljenju, člankom 392. Direktive o PDV-u državama članicama dopušta se da na nabave građevinskih zemljišta primjenjuje sustav oporezivanja marže samo kad je porezni obveznik koji izvršava takve nabave samo kupio i preprodao ta zemljišta takva kakva jesu. Stoga se članak 392. te direktive ne može primijeniti na transakcije prodaje građevinskih zemljišta koja su nakon kupnje prenamijenjena.

28. U tom pogledu, cour administrative d'appel de Versailles (Žalbeni upravni sud u Versaillesu) odlučio je da navođenje u članku 392. navedene direktive nabava građevinskih zemljišta „u svrhu preprodaje" nema ni za cilj ni za učinak isključenje kupnje neizgrađenih zemljišta koja se zatim preprodaju kao građevinska zemljišta.

IV. Prethodna pitanja

29. U tim je okolnostima Conseil d'État (Državno vijeće) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 392. [Direktive o PDV-u] tumačiti na način da se njime sustav oporezivanja marže primjenjuje samo na transakcije isporuke nekretnina čija kupnja podliježe [PDV-u] a da porezni obveznik koji ih preprodaje nije imao pravo provesti odbitak tog poreza? Ili se tim člankom dopušta primjena tog sustava na transakcije isporuka nekretnina čija kupnja ne podliježe tom porezu zato što ta kupnja nije obuhvaćena područjem primjene tog poreza ili zato što je, ako je obuhvaćena njegovim područjem primjene, izuzeta od poreza?

2. Treba li članak 392. [Direktive o PDV-u] tumačiti na način da se njime primjena sustava oporezivanja marže na transakcije nabave građevinskih zemljišta isključuje u sljedećim dvama slučajevima:

– kad su ta zemljišta koja su kupljena neizgrađena od trenutka njihove kupnje do trenutka kad ih je porezni obveznik preprodao postala građevinska zemljišta;

– kad su tim zemljištima od trenutka njihove kupnje do trenutka kad ih je porezni obveznik preprodao izmijenjene njihove značajke kao što su podjela na parcele ili izvođenje radova kojima postaju opremljena različitim mrežama (ceste, pitka voda, električna energija, plin, zbrinjavanje otpadnih voda, telekomunikacije)?"

30. Stranke glavnog postupka predlažu da se na prvo prethodno pitanje odgovori na sljedeći način:

– Žalitelj predlaže Sudu da presudi da se primjena članka 392. Direktive o PDV-u odnosi samo na slučajeve u kojima je porezni obveznik – preprodavatelj prilikom kupnje platio PDV za koji ne može ostvariti povrat. Tvrdi da se, s obzirom na uvjet predviđen u članku 392. te direktive, prema kojem sustav PDV-a na maržu pretpostavlja da porezni obveznik „nije imao pravo na odbitak PDV-a na kupnju", taj sustav oporezivanja nekretnina primjenjuje samo u slučaju kad je porezni obveznik – preprodavatelj platio PDV prilikom kupnje koji nije mogao odbiti. Suprotno tomu, primjena navedenog sustava treba biti isključena kad kupnja podliježe PDV-u koji je porezni obveznik – preprodavatelj mogao odbiti ili kad kupnja ne podliježe PDV-u.

– Prema mišljenju francuske vlade, članak 392. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se njime dopušta primjena sustava oporezivanja marže na transakcije nabave građevinskih zemljišta i kad njihova kupnja podliježe PDV-u a da porezni obveznik koji ih preprodaje nije imao pravo odbiti taj porez i kad njihova kupnja ne podliježe PDV-u zato što ta transakcija nije obuhvaćena područjem primjene tog poreza ili zato što je, iako je obuhvaćena njegovim područjem primjene, izuzeta od tog poreza.

31. Što se tiče prvog potpitanja drugog prethodnog pitanja, stranke glavnog postupka predlažu da se na njega odgovori na sljedeći način:

– Žalitelj tvrdi da je potrebno, kako bi se primjenjivao sustav PDV-a na maržu, da se kupnja koju je izvršio porezni obveznik – preprodavatelj odnosi na zemljište koje je u trenutku kupnje poreznim zakonodavstvom već bilo kvalificirano kao građevinsko zemljište.

– Prema mišljenju francuske vlade, članak 392. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se njime dopušta primjena sustava oporezivanja marže na transakcije nabave građevinskih zemljišta kad je porezni obveznik – preprodavatelj kupio ta zemljišta neizgrađena.

32. Što se tiče drugog potpitanja drugog prethodnog pitanja, stranke glavnog postupka predlažu da se na njega odgovori na sljedeći način:

– Žalitelj ne vidi prepreku za primjenu sustava PDV-a na maržu u slučaju podjele na parcele građevinskog zemljišta za koja nije izdana građevinska dozvola ili na kojima prodavatelj nije izveo radove uređenja. Suprotno tomu, smatra da primjenu PDV-a na maržu treba isključiti u slučaju izvođenja radova kojima zemljište postaje opremljeno različitim mrežama (ceste, pitka voda, električna energija, plin, zbrinjavanje otpadnih voda, telekomunikacije) ako se ti radovi analiziraju kao gradnja, zbog njihova postavljanja u tlo.

– Prema mišljenju francuske vlade, članak 392. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se njime dopušta primjena sustava oporezivanja marže na transakcije nabave građevinskih zemljišta ako su tim zemljištima od trenutka njihove kupnje do trenutka kad ih je porezni obveznik preprodao izmijenjene njihove značajke kao što je podjela na parcele ili izvođenje radova uređenja kojima postaju opremljena cestama i različitim mrežama.

33. Europska komisija, koja je predložila zajednički odgovor na dva pitanja suda koji je uputio zahtjev, smatra da se sustav oporezivanja marže predviđen člankom 392. Direktive o PDV-u, kojim se odstupa od općeg sustava, ne primjenjuje na preprodaju zemljišta kupljenog bez PDV-a koje je podijeljeno na parcele i na kojem su izvedeni radovi kojima je postalo opremljeno različitim mrežama (ceste, pitka voda, električna energija, plin, zbrinjavanje otpadnih voda, telekomunikacije).

V. Analiza

A. Uvodne napomene

34. Uvodno valja napomenuti da Sud još nije imao priliku odlučiti o tumačenju članka 392. Direktive o PDV-u.

35. Čini se i da je, prema informacijama koje je podnijela Komisija, samo Francuska Republika primijenila odredbe članka 392. Direktive o PDV-u i iskoristila mogućnost da predvidi sustav oporezivanja marže kojim se odstupa od općeg sustava, dok se druge države članice nisu odlučile za takav sustav oporezivanja.

36. Svojim pitanjima sud koji je uputio zahtjev pita primjenjuje li se sustav oporezivanja marže predviđen u članku 392. Direktive o PDV-u, kojim se odstupa od općeg sustava, na određene transakcije koje se odnose na zemljišta za koja porezni obveznik nije imao pravo na odbitak na kupnju, kad se ta zemljišta preprodaju kao građevinska zemljišta nakon podjele na parcele i nakon izvođenja radova uređenja.

37. Stoga je na Sudu da tumači, s jedne strane, pojam „pravo na odbitak na kupnju" i, s druge strane, pojam robe „kupljene u svrhu preprodaje" u smislu članka 392. Direktive o PDV-u.

38. Prije detaljnije analize ključnih pojmova te odredbe, čini mi se da je važno uvodno navesti da, prema mojem mišljenju, spor koji se odnosi na transakciju povezanu s nekretninama u okviru kojeg je podnesen zahtjev za prethodnu odluku u ovom predmetu, nije obuhvaćen područjem primjene članka 392. Direktive o PDV-u. Naime, kupnja neizgrađenog zemljišta, koja ne podliježe PDV-u i nakon koje slijedi (izvođenje radova i) njegova preprodaja kao građevinskog zemljišta, nije obuhvaćena područjem primjene sustava oporezivanja marže kojim se odstupa od općeg sustava. Stoga se čini da se taj sustav odnosi samo na određene posebne slučajeve građevinskih zemljišta i objekata kupljenih u svrhu preprodaje, za koje se plaća pretporez koji zatim nije odbijen, za razliku od neizgrađenih zemljišta koja su na temelju Direktive o PDV-u izričito izuzeta od tog poreza.

39. Analizom koja slijedi nastoji se potkrijepiti prethodna napomena, provođenjem doslovnog, kontekstualnog i teleološkog tumačenja članka 392. Direktive o PDV-u kako bi se Sudu omogućilo da sudu koji je uputio zahtjev da koristan odgovor.

B. Prvo prethodno pitanje

40. Svojim prvim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 392. Direktive o PDV-u tumačiti na način da se njime dopušta primjena sustava oporezivanja marže na transakcije nabave građevinskih zemljišta i kad njihova kupnja podliježe PDV-u a da porezni obveznik koji ih preprodaje nije imao pravo odbiti taj porez i kad njihova kupnja ne podliježe PDV-u zato što ta transakcija nije obuhvaćena područjem primjene tog poreza ili zato što je, iako je obuhvaćena njegovim područjem primjene, izuzeta od tog poreza.

1. Doslovno tumačenje izraza „pravo na odbitak na kupnju"

41. Žalitelj tvrdi da se sustav oporezivanja marže za nekretnine primjenjuje samo u slučaju kad je porezni obveznik – preprodavatelj platio PDV na kupnju koji nije mogao odbiti. Suprotno tomu, prema žaliteljevu mišljenju, primjenu tog sustava treba isključiti kad je ta kupnja podlijegala PDV-u koji je porezni obveznik – preprodavatelj mogao odbiti ili kad navedena kupnja nije podlijegala PDV-u.

42. Žaliteljevo tumačenje konkretno se temelji na engleskoj jezičnoj verziji članka 392. Direktive o PDV-u, u kojoj se posebno navodi „nemogućnost odbitka PDV-a" na kupnju [5], kako bi se zaključilo da se taj članak odnosi samo na slučajeve u kojima je kupac doista prvo platio takav porez koji potom nije mogao odbiti.

[5] Engleska jezična verzija članka 392. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi: „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". Moje isticanje.

43. Francuska vlada pak smatra da se treba osloniti na doslovno tumačenje francuske verzije članka 392. Direktive o PDV-u, u kojoj se uopće ne upućuje na PDV na prijenos zemljišta namijenjenih preprodaji. Iz toga slijedi, prema mišljenju te vlade, da se formulacijom upotrijebljenom u francuskoj jezičnoj verziji („pravo na odbitak na kupnju") mogu obuhvatiti slučaj u kojem prijenos nije podlijegao tom porezu (zbog čega ne postoji pravo na odbitak) i slučaj u kojem je, naprotiv, prvotna prodaja podlijegala PDV-u, ali porezni obveznik nije imao pravo provesti odbitak.

44. Tekst različitih jezičnih verzija članka 392. Direktive o PDV-u zapravo pokazuje razlike u upotrijebljenim izrazima tako da se u pogledu njih mogu postaviti pitanja tumačenja. Naime, u francuskoj jezičnoj verziji te odredbe upućuje se samo na izostanak „prava na odbitak", a da se pritom ne pojašnjava je li nepostojanje tog prava samo posljedica činjenice da prvotna transakcija nije podlijegala PDV-u ili je podlijegala PDV-u, ali da na temelju toga ipak nije nastalo pravo na odbitak [6]. Međutim, u engleskoj jezičnoj verziji navedene odredbe upućuje se konkretno na „PDV na kupnju" (ili „koji se plaća na kupnju") pri čemu se pojašnjava da ga se „ne može odbiti" („*the VAT on the purchase was not deductible*"), pri čemu ne ostavlja mjesta dvojbama u pogledu činjenice da bi prijenos takvih zemljišta u načelu trebao podlijegati PDV-u [7].

45. S obzirom na razlike uočene u različitim jezičnim verzijama članka 392. Direktive o PDV-u, valja podsjetiti na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, formulacija neke odredbe prava Unije korištena u jednoj od jezičnih inačica ne može služiti kao jedina osnova tumačenja te odredbe niti joj se može dati prednost u odnosu na druge jezične inačice [8].

46. Valja također podsjetiti da se, u slučaju neslaganja između različitih jezičnih verzija određenog teksta prava Unije, dotična odredba mora tumačiti s obzirom na opću strukturu i cilj propisa kojeg je ona dio [9].

2. Kontekstualno tumačenje izraza „pravo na odbitak na kupnju"

47. U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, nastanak neke odredbe prava Unije može sadržavati elemente koji su relevantni za njezino tumačenje [10]. Stoga valja razmotriti kontekst koji je postojao u trenutku donošenja Direktive o PDV-u, kako bi se ispitalo pitanje postoje li elementi koji omogućuju pojašnjenje njezina sadržaja i olakšavanje njezina tumačenja.

48. U tom pogledu Komisija tvrdi da, u skladu s njezinim tumačenjem članka 392. Direktive o PDV-u iz 1992., sustav PDV-a na maržu treba primjenjivati na zemljišta kupljena bez PDV-a.

6 Ta formulacija preuzeta je i u drugim jezičnim verzijama članka 392. Direktive o PDV-u, uključujući verziju na španjolskom („no haya tenido derecho a deducción") njemačkom („kein Recht auf Vorsteuerabzug"), grčkom („δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά"), talijanskom („non ha avuto diritto alla detrazione") i nizozemskom jeziku („geen recht op aftrek").

7 Ta formulacija preuzeta je u drugim jezičnim verzijama članka 392. Direktive o PDV-u, uključujući verzije na bugarskom („за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане"), mađarskom („nem volt adólevonásra jogosult"), poljskom („który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu"), rumunjskom („care nu a fost deductibilă TVA la cumpărare") i finskom jeziku („ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta").

8 Vidjeti presudu od 12. rujna 2019., A i dr. (C-347/17, EU:C:2019:720, t. 38. i navedenu sudsku praksu).

9 Vidjeti u tom smislu presudu od 8. listopada 2020., United Biscuits (Pensions Trustees) i United Biscuits Pension Investments, (C-235/19, EU:C:2020:801, t. 46. i navedena sudska praksa).

10 Vidjeti presudu od 12. prosinca 2019., G. S. i V. G. (Prijetnja javnom poretku) (C-381/18 i C-382/18, EU:C:2019:1072, t. 55. i navedena sudska praksa).

49. Konkretnije, Komisija naglašava da je, u svojem izvješću Vijeću Europske unije[11] o prijelaznim odredbama u pogledu odstupanja predviđenog u članku 28. stavku 3. točki (f) Šeste direktive 77/388/EEZ[12] pojasnila da „[t]aj članak omogućuje državama članicama da kao poreznu osnovicu [PDV-a] uzmu razliku između kupovne i prodajne cijene objekata ili građevinskih zemljišta koje je u svrhu preprodaje kupio porezni obveznik koji nije imao pravo na odbitak na kupnju. Stoga se odstupanje odnosi na porezne obveznike koji prodaju objekte koji nisu novoizgrađeni ili zemljišta čija kupnja nije obuhvaćena područjem primjene [PDV-a]."

50. Prema Komisijinom mišljenju, to tumačenje odgovara i logici iznesenoj u obrazloženju Šeste direktive o PDV-u koja je stavljena izvan snage Direktivom o PDV-u, prema kojoj se smanjena porezna osnovica može primijeniti u slučaju kad je roba, na koju je već konačno plaćen PDV (primjerice stambena nekretnina, odnosno roba čiju „potrošnju" predstavlja prvo useljenje), poslije ponovno stavljena na „tržište" i ponovno podliježe PDV-u. Stoga, kako bi se uzelo u obzir to novo stavljanje nekretnine na tržište koje bi dovelo do prevelikog poreznog opterećenja na poslovanje agenta posredovanja u prometu nekretninama, bilo je potrebno odstupiti od oporezivanja u skladu s općim načelima i predvidjeti mogućnost da države članice odrede osnovicu za obračun PDV-a na temelju razlike između prodajne i kupovne cijene.[13].

51. Unatoč činjenici da se čini da kontekstualno tumačenje članka 392. Direktive o PDV-u zapravo otkriva namjere zakonodavca Unije u pogledu područja primjene sustava oporezivanja marže kojim se odstupa od općeg sustava, smatram da bi ograničavanjem svoje analize samo na to tumačenje mogao dati djelomičan i nepotpun odgovor na postavljeno prethodno pitanje. Stoga smatram da sustav oporezivanja marže kojim se odstupa od općeg sustava ne treba primjenjivati samo u slučaju koji je predvidjela Komisija na temelju kontekstualnog tumačenja, odnosno na kupnju, a zatim na preprodaju građevinskog zemljišta koje je, bez PDV-a, kupio porezni obveznik koji trguje takvom robom, nego bi se trebao primjenjivati i u slučaju kad je porezni obveznik – preprodavatelj platio PDV na kupnju koji nije mogao odbiti. Teleološko tumačenje izraza „pravo na odbitak na kupnju" koje ću sada razmotriti, potvrđuje to stajalište te omogućuje davanje potpunog odgovora sudu koji je uputio zahtjev.

3. Teleološko tumačenje izraza „pravo na odbitak na kupnju"

a) Oporezivanje marže kao sustav odstupanja od općeg sustava oporezivanja prijenosa „građevinskih zemljišta" na temelju njihove prodajne cijene

52. Prije detaljne analize ciljeva Direktive o PDV-u i njezina članka 392., čini mi se nužnim utvrditi da se ta direktiva primjenjuje na zemljišta kao što su ona o kojima je riječ u ovom predmetu.

53. Kao prvo, valja podsjetiti da je sustav PDV-a na maržu predviđen u članku 392. Direktive o PDV-u sustav odstupanja od načela utvrđenog u članku 73. te direktive, prema kojem se PDV izračunava na temelju dobivene usluge, odnosno prodajne cijene.

[11] Izvješće o prijelaznim odredbama koje proizlaze iz članka 28. stavka 3. Šeste direktive 77/388/EEZ, iz članka 1. stavka 1. 18. Direktive 89/465/EEZ, u skladu s člankom 3. 18. Direktive Vijeća od 18. srpnja 1989. (SEC (92) 1006 *final*).

[12] Direktiva Vijeća od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva o PDV-u)

[13] Prijedlog Šeste direktive Vijeća o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (COM (1973) 950 *final*).

54. Stoga nabava građevinskog zemljišta koju je izvršio porezni obveznik u načelu podliježe PDV-u, u skladu s općim sustavom, na temelju članka 9. stavka 1. i članka 12. stavka 1. Direktive o PDV-u ili, kao odstupanje za države članice koje su predvidjele tu mogućnost, u skladu sa sustavom oporezivanja marže predviđenom u članku 392. te direktive.

55. Potonja odredba daje državama članicama mogućnost da predvide sustav oporezivanja marže (a ne prodajne cijene kao u okviru općeg sustava oporezivanja) u kojem poreznu osnovicu određuje razlika između prodajne i kupovne cijene.

56. Što se tiče odstupanja od općeg načela Direktive o PDV-u prema kojem PDV u načelu treba naplatiti na cijenu primijenjenu između strana, članak 392. te direktive treba usko tumačiti, a da se pritom ne oduzme smisao toj odredbi [14].

57. Kao drugo, važno je također naglasiti da se Direktivom o PDV-u utvrđuje jasna razlika između, s jedne strane, nabava građevinskih zemljišta koje su (kao i nekretnine) obuhvaćene općim sustavom oporezivanja i podliježu PDV-u i, s druge strane, nabava neizgrađenih zemljišta koja su izuzeta od tog poreza [15].

58. Stoga se u smislu članka 12. stavka 3. Direktive o PDV-u „građevinskim zemljištem”, , u smislu stavka 1. točke (b) tog članka, smatra svako zemljište, bilo s osnovnom infrastrukturom ili ne, koje države članice definiraju kao takvo. Države članice prilikom definiranja zemljišta koja treba smatrati „građevinskim zemljištem” moraju poštovati cilj članka 135. stavka 1. točke (k) te direktive, prema kojem su od PDV-a izuzete samo isporuke neizgrađenog zemljišta koje nije namijenjeno gradnji [16].

59. Margina prosudbe država članica pri definiranju pojma „građevinsko zemljište” također je ograničena dosegom pojma „objekt”, koji je zakonodavac Unije u članku 12. stavku 2. prvom podstavku Direktive o PDV-u definirao vrlo široko, tako da uključuje „svaku građevinu koja je pričvršćena za zemlju” [17].

60. S obzirom na prethodno navedeno, smatram da je želja zakonodavca Unije bila ograničiti porezno oslobođenje isključivo na prijenos neizgrađenih zemljišta i da na svaku isporuku građevinskog zemljišta koju porezni obveznik izvrši uz naknadu primijeni PDV na prodajnu cijenu u skladu s općim sustavom oporezivanja ili na maržu u skladu sa sustavom odstupanja.

b) Tumačenje izraza „pravo na odbitak” s obzirom na cilj porezne neutralnosti koji se nastoji postići Direktivom o PDV-u

61. I francuska vlada i žalitelj naglašavaju da Direktiva o PDV-u ima osobito za cilj jamčiti načelo porezne neutralnosti i da članak 392. te direktive treba tumačiti s obzirom na to načelo. Međutim, čini se da dotične stranke različito tumače navedeno načelo.

[14] Vidjeti po analogiji presude od 29. studenoga 2018., Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, t. 22. i 23.) i od 5. rujna 2019., Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, t. 32.).

[15] Vidjeti u tom smislu presudu od 17. siječnja 2013., Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, t. 30. i navedena sudska praksa).

[16] Vidjeti u tom smislu presude od 17. siječnja 2013., Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, t. 30.) i od 4. rujna 2019., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, t. 53.).

[17] Vidjeti presudu od 4. rujna 2019., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, t. 54.).

62. Najprije valja podsjetiti da se, prema sudskoj praksi Suda, načelu porezne neutralnosti protivi, s jedne strane, to da se s isporukama slične robe, a koje su stoga međusobno konkurentne, u pogledu PDV-a različito postupa i, s druge strane, to da se prema gospodarskim subjektima koji izvršavaju iste transakcije različito postupa u pogledu ubiranja PDV-a [18].

63. Prema žaliteljevu mišljenju, oporezivanje PDV-om na maržu primjena je načela neutralnosti PDV-a kojom se nastoji nadoknaditi zadržavanje PDV-a koji se ne može odbiti. Stoga je to odstupanje opravdano kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje, odnosno oporezivanje cijene koja uključuje PDV plaćen na kupnju zemljišta, koji porezni obveznik – preprodavatelj nije mogao odbiti. Kako bi se ublažilo to zadržavanje PDV-a i kako se PDV ne bi obračunavao na prodajnu cijenu koja uključuje PDV na kupnju zemljišta koji nije odbijen, člankom 392. Direktive o PDV-u omogućuje se da se oporezuje samo marža, odnosno razlika između prodajne i kupovne cijene, pri čemu je marža tako umanjena za PDV koji nije vraćen prilikom kupnje, kako bi se ponovno uspostavila porezna neutralnost. Stoga žalitelj smatra da bi oporezivanje ukupne prodajne cijene koju je poduzetnik ostvario na isporuci zemljišta, s obzirom na to da u trenutku njegove kupnje nije mogao odbiti PDV koji ostaje uključen u kupovnu cijenu, dovelo do dvostrukog oporezivanja.

64. S druge strane, prema žaliteljevu mišljenju, s obzirom na cilj sustava PDV-a na maržu, ništa ne opravdava da se taj sustav primjenjuje na prodaju zemljišta čija kupnja nije podlijegala PDV-u ili, ovisno o slučaju, kad je PDV vraćen. Kad bi to bio slučaj, prema žaliteljevu mišljenju, porezni obveznik – preprodavatelj ostvario bi neopravdanu financijsku i konkurentsku prednost na štetu javnih financija.

65. Francuska vlada pak tvrdi da se tumačenjem koje predlaže žalitelj povređuje, s jedne strane, načelo porezne neutralnosti i, s druge strane, ključna obilježja PDV-a [19]. Naime, kako bi se osigurala neutralnost PDV-a, provedba tih ključnih obilježja dovodi do toga se predviđaju posebni sustavi za određenu posebnu robu koja se, nakon što je bila predmet prve krajnje potrošnje, ponovno vraća u gospodarski postupak proizvodnje ili distribucije radi druge krajnje potrošnje.

66. Francuska vlada tvrdi da bi, u takvim situacijama, oporezivanje ukupne prodajne cijene nakon te prve potrošnje, ako ne postoji mogućnost odbitka, dovelo do toga da se u poreznu osnovicu ne uključi samo cijena na koju je već obračunan konačni PDV, nego i iznos samog tog PDV-a. To bi za posljedicu također imalo to da bi konačno opterećenje PDV-om ovisilo o gospodarskim tokovima, osobito o broju uzastopnih krajnjih potrošnji i pritom naplaćenih cijena, protivno cilju neutralnosti koji se želi postići.

67. To tumačenje preuzima i Komisija, koja se oslanja na obrazloženje Šeste direktive o PDV-u navedeno u točkama 48. do 50. ovog mišljenja.

[18] Vidjeti presudu od 17. siječnja 2013., Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20, t. 31. i navedena sudska praksa).

[19] Kao što je to podsjetila francuska vlada, bitne su značajke PDV-a, kao prvo, općenita primjena PDV-a na transakcije u pogledu robe ili usluga, kao drugo, utvrđivanje iznosa PDV-a proporcionalno cijeni koju je porezni obveznik platio kao protučinidbu za isporučenu robu i usluge, kao treće, ubiranje tog poreza u svakoj fazi postupka proizvodnje i distribucije, uključujući maloprodaju, neovisno o broju prethodno provedenih transakcija i, kao četvrto, odbitak iznosa plaćenih tijekom faza koje prethode postupku proizvodnje i distribucije od PDV-a koji porezni obveznik duguje, tako da se u svakoj određenoj fazi taj porez primjenjuje samo na vrijednost koja je dodana u toj fazi i da konačno porezno opterećenje na kraju snosi potrošač (vidjeti presudu od 12. lipnja 2019., Oro Efectivo, C-185/18, EU:C:2019:485, t. 23.).

68. Stoga se, prema mojem mišljenju, iz namjera zakonodavca Unije može zaključiti da se umanjena porezna osnovica predviđena sustavom PDV-a na maržu primjenjuje, najprije, u slučaju kad je roba čija kupnja nije obuhvaćena područjem primjene PDV-a (primjerice stambene nekretnine, odnosno roba čiju „potrošnju" predstavlja prvo useljenje) poslije ponovno stavljena na „tržište" i ponovno podliježe PDV-u.

69. Ističem i da je takvo tumačenje u skladu sa sudskom praksom Suda u području oporezivanja rabljene robe, koja podliježe sustavu istovjetnom onom o kojem je riječ u glavnom predmetu. Tako je Sud presudio da bi oporezivanje ukupne cijene isporuke rabljene robe koje provodi porezni obveznik – preprodavatelj, dok cijena po kojoj je kupio tu robu uključuje iznos PDV-a koji je kao pretporez platila osoba koja ga nije mogla odbiti (kao i porezni obveznik – preprodavatelj), zapravo dovelo do dvostrukog oporezivanja [20].

70. Takvo tumačenje omogućuje i da se osigura primjena načela porezne neutralnosti u skladu sa sudskom praksom Suda, pri čemu se istodobno jamči da se prema isporukama slične robe, koje su stoga međusobno konkurentne, u pogledu PDV-a ne postupa različito i da se prema gospodarskim subjektima koji izvršavaju iste transakcije ne postupa različito u pogledu ubiranja PDV-a [21].

71. Stoga, s jedne strane, sve kupnje građevinskih zemljišta koje izvršava porezni obveznik u svrhu njihove preprodaje, u smislu članka 392. Direktive o PDV-u, ne podliježu nužno PDV-u. Kupnja građevinskog zemljišta primjerice ne podliježe PDV-u kad je njegov početni prodavatelj pojedinac koji samo upravlja svojom privatnom imovinom, odnosno ostvaruje svoje pravo vlasništva, pri čemu taj prijenos nije uključen u obavljanje bilo kakve gospodarske djelatnosti dotične osobe [22].

72. S druge strane, kad bi se prihvatilo da članak 392. Direktive o PDV-u treba tumačiti isključivo na način da se njime ograničava primjena sustava oporezivanja marže samo na nabavu građevinskih zemljišta čija kupnja podliježe PDV-u a da porezni obveznik koji ih preprodaje nije imao pravo odbiti taj porez te se stoga isključuje primjena tog sustava ako ta kupnja ne podliježe PDV-u (u slučaju ponovnog vraćanja tih zemljišta u gospodarski optjecaj radi druge potrošnje), to bi dovelo do toga da se prema isporukama slične robe, koje su stoga međusobno konkurentne, i prema gospodarskim subjektima koji izvršavaju iste transakcije postupa različito u pogledu PDV-a. Naime, među tim sličnim isporukama građevinskih zemljišta, samo prve podliježu sustavu oporezivanja marže, dok druge podliježu općem sustavu PDV-a.

73. Također napominjem da, unatoč sličnostima koje njegov način izračuna ima s drugim porezima na dohodak od nekretnina, kao što je porez na kapitalni dobitak od nekretnine [23], koje postoje u brojnim državama članicama, sustav PDV-a na maržu predviđen u članku 392. Direktive o PDV-u ne uvjetuje oporezivanje određenim trajanjem vlasništva. Međutim, smatram da takav kriterij omogućuje, s jedne strane, da se jasno i precizno razgraniči područje primjene tog sustava odstupanja i, s druge strane, da se osigura ujednačena i transparentna primjena tog sustava na sve gospodarske dionike uključene u transakcije iz tog članka.

[20] Vidjeti presudu od 3. ožujka 2011., Auto Nikolovi (C-203/10, EU:C:2011:118, t. 48.). Vidjeti u tom smislu i presude od 1. travnja 2004., Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213, t. 25.) i od 8. prosinca 2005., Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753, t. 38.).

[21] Vidjeti točku 62. ovog mišljenja.

[22] Presuda od 15. rujna 2011., Slaby i dr. (C-180/10 i C-181/10, EU:C:2011:589, t. 50.).

[23] Vidjeti osobito članke 150. U i 150. VD Općeg poreznog zakonika, članak 90. stavak 10° belgijskog codea des impôts sur les revenus 1992. (Zakonik o porezu na dohodak iz 1992.); članak 41. stavak 5. kodikasa forologias isodimatos, Zakonik o porezu na dohodak, Grčka, N.4172/2013, , Zakon 4172/2013 (FEK A'167/23.8.2013) kako je izmijenjen Zakonom 4254/2014 (FEK A'85/07.04.2014)).

74. S obzirom na prethodno navedeno, čini mi se da je očito da se sustav PDV-a na maržu primjenjuje u slučaju koji predviđaju francuska vlada i Komisija, u kojem kupnja građevinskog zemljišta ili nekretnine namijenjene preprodaji ne podliježe PDV-u, dok kupovna cijena koju je platio porezni obveznik – preprodavatelj zapravo uključuje iznos PDV-a koji se ne može odbiti, koji je prvotni prodavatelj (koji nije porezni obveznik) platio kao pretporez.

75. Slijedom rasuđivanja iznesenog u točkama 70. do 72. ovog mišljenja, smatram da članak 392. Direktive o PDV-u treba primijeniti i u slučaju koji navodi žalitelj, u kojem porezni obveznik kupuje građevinsko zemljište u okviru općeg sustava PDV-a a pritom da iz nekog razloga ne može odbiti pretporez prije preprodaje tog zemljišta. U ovom slučaju, primjena sustava PDV-a na maržu u takvom slučaju omogućila bi također da se osigura načelo porezne neutralnosti, izbjegavanjem dvostrukog oporezivanja.

76. Međutim, ni doslovno tumačenje, ni kontekstualno i teleološko tumačenje ne mogu opravdati primjenu tog sustava odstupanja na neizgrađena zemljišta koja su u ovom slučaju u potpunosti izuzeta od PDV-a. Stoga ni zasebna kupnja, ni uzastopne kupnje neizgrađenog(-ih) zemljišta ne mogu podlijegati PDV-u.

77. Iz toga slijedi da ne postoji nikakva opasnost od dvostrukog oporezivanja u slučaju preprodaje takvog zemljišta, čak ni u slučaju kad je to zemljište u međuvremenu postalo „oporezivo” kao građevinsko zemljište. Isto tako, zbog toga što su izuzeta od PDV-a, neizgrađena zemljišta ne mogu biti predmet „krajnje(ih) potrošnje(-i)” u smislu Direktive o PDV-u, tako da se ne postavlja pitanje njihova „ponovnog stavljanja” na tržište. Stoga se u ta dva slučaja ne pojavljuje mogućnost PDV-a koji „ostaje uključen” u takvu robu zbog eventualnog ranijeg oporezivanja.

78. S obzirom na prethodno navedeno, smatram da bi u slučaju kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom predmetu prodaju građevinskih zemljišta koja su prethodno bila neizgrađena zemljišta trebalo obuhvatiti općim sustavom PDV-a na prodajnu cijenu na temelju članka 9. stavka 1. i članka 12. stavka 1. Direktive o PDV-u, a ne sustavom odstupanja iz članka 392. te direktive.

79. Zaključno, čini mi se da primjenu članka 392. Direktive o PDV-u treba ograničiti na objekte i građevinska zemljišta kupljena u svrhu preprodaje u dva sljedeća slučaja: ako njihova kupnja podliježe PDV-u a da porezni obveznik koji ih preprodaje nije imao pravo odbiti taj porez ili ako njihova kupnja ne podliježe PDV-u zato što ta transakcija nije obuhvaćena područjem primjene tog poreza, čak i ako cijena po kojoj je porezni obveznik – preprodavatelj kupio tu robu uključuje iznos PDV-a koji je prvotni prodavatelj (koji nije porezni obveznik) platio kao pretporez.

80. Takvo tumačenje omogućuje da se zajamče ciljevi i koristan učinak članka 392. Direktive o PDV-u, pri čemu ga se usko tumači kao sustav odstupanja.

81. S obzirom na prethodno navedeno, predlažem da se na prvo pitanje odgovori na način da članak 392. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se njime dopušta primjena sustava oporezivanja marže na transakcije nabave građevinskih zemljišta, kad njihova kupnja podliježe PDV-u a da porezni obveznik koji ih preprodaje nije imao pravo odbiti taj porez i kad njihova kupnja ne podliježe PDV-u zato što ta transakcija nije obuhvaćena područjem primjene tog poreza, dok cijena po kojoj je porezni obveznik – preprodavatelj kupio tu robu uključuje iznos PDV-a koji je prvotni prodavatelj (koji nije porezni obveznik) platio kao pretporez. Međutim, ta odredba ne primjenjuje se na transakcije nabave građevinskih zemljišta čija je prvotna kupnja kao neizgrađenih zemljišta bila izuzeta iz područja primjene Direktive o PDV-u.

C. Drugo prethodno pitanje

82. Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati treba li članak 392. Direktive o PDV-u tumačiti na način da se njime primjena sustava oporezivanja marže na transakcije nabave građevinskih zemljišta isključuje u sljedećim dvama slučajevima:

– kad su ta zemljišta koja su kupljena neizgrađena, od trenutka njihove kupnje do trenutka kad ih je porezni obveznik preprodao, postala građevinska zemljišta;

– kad su tim zemljištima, od trenutka njihove kupnje do trenutka kad ih je porezni obveznik preprodao, izmijenjene njihove značajke kao što su podjela na parcele ili izvođenje radova kojima postaju opremljena različitim mrežama (ceste, pitka voda, električna energija, plin, zbrinjavanje otpadnih voda, telekomunikacije).

83. Sad naglašavam da se čini da analiza koja je dovela do prijedloga odgovora na prvo pitanje, u cijelosti odgovara i na drugo pitanje, na način da se članak 392. Direktive o PDV-u primjenjuje samo ako se kupnja poreznog obveznika – preprodavatelja odnosi na zemljište koje je u trenutku kupnje poreznim zakonodavstvom već bilo kvalificirano kao građevinsko. Stoga se sustav PDV-a na maržu ne primjenjuje na nabave građevinskih zemljišta čija prvotna kupnja kao neizgrađenih zemljišta nije bila obuhvaćena područjem primjene Direktive o PDV-u.

84. Međutim, ipak ću ispitati postavljeno pitanje u cijelosti kako bi Sudu omogućio da sudu koji je uputio zahtjev da koristan odgovor.

1. Primjena članka 392. Direktive o PDV-u na „građevinska zemljišta” prvotno kupljena kao „neizgrađena zemljišta”

85. Svojim prvim potpitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 392. Direktive o PDV-u tumačiti na način da se njime dopušta primjena sustava oporezivanja marže na transakcije nabave građevinskih zemljišta kad je porezni obveznik – preprodavatelj kupio ta zemljišta neizgrađena.

86. U tom pogledu valja podsjetiti da se Direktivom o PDV-u utvrđuje jasna razlika između „građevinskih zemljišta” i „neizgrađenih zemljišta”, pri čemu se na njih primjenjuje različit porezni tretman. Pravni sustav kojim se uređuje prodaja tih zemljišta opisan je u točkama 57. do 60. ovog mišljenja.

87. Čini se da tekst članka 392. Direktive o PDV-u bez ikakve dvojbe ograničava sustav oporezivanja marže kojim se odstupa od općeg sustava samo na „građevinska zemljišta”, ako ih je „kupio porezni obveznik […] u svrhu preprodaje”. Takvo tumačenje također potvrđuje kontekstualno i teleološko tumačenje članka 392. te direktive [24].

88. Stoga se čini da je područje primjene te odredbe jasno ograničeno na zemljišta koja su od početka namijenjena gradnji građevina i koja su nacionalnim zakonodavstvom prilikom kupnje već bila kvalificirana kao „građevinska zemljišta”. Iz toga slijedi da neizgrađena zemljišta koja nisu namijenjena za izgradnju građevina i koja su u načelu izuzeta od PDV-a treba isključiti iz područja

[24] Vidjeti točke 47. do 81. ovog mišljenja.

primjene navedene odredbe. Drugim riječima, čini se da promjena pravne kvalifikacije zemljišta kao što su ona o kojima je riječ u glavnom predmetu isključuje primjenu sustava oporezivanja marže koji pretpostavlja pravnu istovjetnost između kupljene i preprodane robe.

89. To tumačenje u skladu je i s načelom prema kojem članak 392. Direktive o PDV-u, kao sustav odstupanja, treba tumačiti usko [25].

90. S obzirom na prethodno navedeno, predlažem da se na prvo potpitanje drugog pitanja odgovori na način da članak 392. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se sustav oporezivanja marže ne može primijeniti na transakcije nabave građevinskih zemljišta kad je porezni obveznik – preprodavatelj kupio ta zemljišta neizgrađena.

2. Primjena članka 392. Direktive o PDV-u na građevinska zemljišta kad su tim zemljištima izmijenjene značajke

91. Svojim drugim potpitanjem sud koji je uputio zahtjev želi u biti znati isključuje li se člankom 392. Direktive o PDV-u primjena sustava oporezivana marže na nabavu građevinskih zemljišta ako su tim zemljištima od trenutka njihove kupnje do trenutka kad ih je porezni obveznik preprodao izmijenjene njihove značajke kao što je podjela na parcele ili izvođenje radova kojima postaju opremljena različitim mrežama (ceste, pitka voda, električna energija, plin, zbrinjavanje otpadnih voda, telekomunikacije).

92. To potpitanje dovodi me do toga da ispitam podrazumijeva li izraz „kupio […] u svrhu preprodaje” koji se koristi u članku 392. Direktive o PDV-u preprodaju u postojećem stanju a da nisu izvedeni opsežni radovi, kao što to tvrdi Komisija, ili naprotiv takvi radovi nisu prepreka za primjenu te odredbe, u skladu s tumačenjem francuske vlade.

93. Žalitelj pak smatra da određene provedene izmjene, kao što je podjela zemljišta na parcele, ne sprečavaju primjenu sustava PDV-a na maržu, dok naprotiv izvođenje većih radova na tim zemljištima (kao što su radovi izvedeni kako bi se omogućila instalacija različitih mreža) sprečavaju primjenu tog sustava.

94. S obzirom na odgovor koji se predlaže na prvo potpitanje drugog pitanja, prema kojem se isključuje primjena članka 392. Direktive o PDV-u na zemljišta namijenjena preprodaji koja su prvotno kupljena kao neizgrađena zemljišta, smatram da za to pitanje nema pravnog interesa u ovom predmetu.

95. Međutim, kako bi se Sudu omogućilo da sudu koji je uputio zahtjev da koristan odgovor, razmotrit ću slučaj u kojem zemljište koje se preprodaje prilikom prvotne kupnje nije bilo nacionalnim zakonodavstvom posebno kvalificirano kao „neizgrađeno” zemljište te se stoga može smatrati „građevinskim zemljištem”, uzimajući u obzir ograničene razlike koje u praksi mogu postojati između tih dviju vrsta zemljišta.

96. Naime, s obzirom na činjenicu da je na državama članicama da definiraju zemljišta koja treba smatrati „građevinskim zemljištima”, čini se da francuska vlada smatra da se zemljište bez osnovne infrastrukture, kao što je ono koje je preprodano u glavnom predmetu, može eventualno kvalificirati kao „građevinsko zemljište” nakon prvotne kupnje.

[25] Vidjeti točku 56. ovog mišljenja.

97. Stoga francuska vlada tvrdi da, s obzirom na to da se zemljište bez osnovne infrastrukture smatra građevinskim zemljištem, u skladu s definicijom dotične države članice, prenamjene provedene kako bi ga se pretvorilo u uređeno zemljište, koje tako ostaje namijenjeno izgradnji, ne utječu na njegovu kvalifikaciju kao „građevinskog zemljišta" sve dok se ta uređenja ne mogu kvalificirati kao „objekti". Prema mišljenju te vlade, to stajalište potvrđuje sudska praksa Suda [26].

98. Prema tom rasuđivanju, može se tvrditi da eventualne prenamjene predmetnog zemljišta ne utječu na primjenu članka 392. Direktive o PDV-u (neovisno o njihovu opsegu) sve dok ono zadržava svojstvo „građevinskog zemljišta".

99. Međutim, iz razloga koje ću iznijeti, smatram da se takvo rasuđivanje ne može prihvatiti.

100. Naime, kao prvo, podsjećam da je margina prosudbe koju imaju države članice u definiranju pojma „građevinskih zemljišta" ograničena samom Direktivom o PDV-u [27]. Stoga smatram da je hipotetska situacija koju navodi francuska vlada, pri čemu napominjem da postoji opasnost da se protivi odredbama Direktive o PDV-u.

101. Osim toga, prihvaćanje takvog tumačenja ne bi bilo protivno samo ciljevima sustava PDV-a na maržu, nego i temeljnim načelima Direktive o PDV-u, a osobito načelu kojim se predviđa oporezivanje „dodane vrijednosti" osobito stvorene radovima kao što su oni opisani u drugom prethodnom pitanju.

102. U tom pogledu napominjem da u okviru doslovnog tumačenja izraz „kupio […] u svrhu preprodaje" upućuje na preprodaju robe u postojećem stanju a da pritom nisu izvedeni opsežni radovi. Stoga se čini da se sustav PDV-a na maržu odnosi samo na uzastopne prodaje nekretnina. Iako se određeni zahvati ili određeni radovi ne mogu isključiti, čini se da se članak 392. Direktive o PDV-u ne odnosi na vrlo opsežne radove koji mogu ne samo izmijeniti komercijalne značajke predmetne robe nego i stvoriti „dodanu vrijednost" koja se može u potpunosti oporezivati u skladu s općim sustavom PDV-a.

103. Čini se da to također potvrđuje sudska praska Suda prema kojoj objekt koji je prenamijenjen ili moderniziran treba podlijegati općem sustavu PDV-a jer su ti radovi stvorili dodanu vrijednost, kao što je to slučaj prilikom njegove prvotne izgradnje [28].

104. Smatram da takvo rasuđivanje treba po analogiji primijeniti na ovaj slučaj. Stoga se sustav oporezivanja marže ne bi trebao primijeniti u slučaju bitne prenamjene robe koja stvara dodanu vrijednost, koja u načelu treba podlijegati općem sustavu PDV-a na prodajnu cijenu.

105. Kao drugo, čini se da se tumačenjem koje predlaže francuska vlada zanemaruje činjenicu da priroda radova koje je izveo žalitelj može dovesti do promjene u pravnoj kvalifikaciji predmetnih zemljišta, koja bi postala „objekti" s obzirom na pravo Unije i sudsku praksu Suda te bi stoga mogla spriječiti primjenu sustava PDV-a na maržu.

106. U tom pogledu, što se tiče područja primjene Direktive o PDV-u, Provedbenom uredbom kvalificira se kao „nepokretna imovina" bilo koja „zgrada" ili „građevina pričvršćena za tlo iznad ili ispod razine mora koja se ne može lako rastaviti na dijelove ili pomicati", što uključuje

[26] Vidjeti presudu od 4. rujna 2019., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, t. 53. i navedena sudska praksa).

[27] Vidjeti točke 58. i 59. ovog mišljenja.

[28] Vidjeti po analogiji presudu od 16. studenoga 2017., Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, t. 32. i 33.).

primjerice „izgradnju trajnih struktura na zemljištu, kao i građevinske radove te rušenje koji se izvode na trajnim strukturama poput sustava plinovoda, vodovoda i kanalizacijskih te sličnih sustava” [29].

107. Stoga se čini da su radovi koje je izveo žalitelj, kao što su primjerice pripremi radovi, uređenje ceste ili priključivanje različitih mreža, obuhvaćeni pojmom „objekt” osobito zbog njihova postavljanja u tlo.

108. Kao što to pravilno ističu žalitelj i Komisija, stoga je riječ o prenamjeni značajki zemljišta na temelju radova, odnosno početka gradnje nove zgrade, a ne samo o transakciji kupnje i preprodaje zemljišta.

109. S obzirom na prethodno navedeno, smatram da izraz „kupio […] u svrhu preprodaje” koji se upotrebljava u članku 392. Direktive o PDV-u podrazumijeva preprodaju robe u postojećem stanju a da se pritom ne izvode opsežni radovi. Čini se da je to također u skladu sa smislom sustava oporezivanja marže, odnosno sustava odstupanja koji se tumači usko.

110. Konačno, radi iscrpnosti valja ispitati i bi li odgovor koji predlažem na to potpitanje ostao isti u slučaju da žalitelj od trenutka prvotne kupnje do trenutka preprodaje nije izveo radove kao što su oni opisani u drugom pitanju, nego samo podijelio ta zemljišta na parcele. Čini se da je to prvi dio drugog potpitanja suda koji je uputio zahtjev.

111. Na temelju rasuđivanja iznesenog u točkama 104. do 106. ovog mišljenja, parcelacija zemljišta uz koju nije ishođena građevinska dozvola i nisu izvedeni radovi uređenja kao što su oni koje je izveo žalitelj, ne bi mogla promijeniti pravnu kvalifikaciju zemljišta s obzirom na pravo Unije i sudsku praksu Suda.

112. Stoga katastarska podjela koja omogućuje prodaju zemljišta u više parcela ne bi u načelu trebala stvoriti dodanu vrijednost koja opravdava primjenu općeg sustava PDV-a na prodajnu cijenu. Štoviše, ako nisu izvedeni radovi, takvo zemljište ne može se kvalificirati kao „objekt”.

113. Iz toga proizlazi da podjela zemljišta koja proizlazi iz obične katastarske izmjene koja omogućuje preprodaju više parcela može podlijegati sustavu PDV-a na maržu predviđenom u članku 392. Direktive o PDV-u. Stoga naglašavam da za razliku od činjenica u glavnom predmetu takvo tumačenje pretpostavlja da zemljište koje je katastarski podijeljeno, a zatim preprodano, ima svojstvo „građevinskog zemljišta” od trenutka kupnje.

114. S obzirom na prethodno navedeno, predlažem da se na drugo potpitanje drugog pitanja odgovori na način da se sustav oporezivanja marže predviđen u članku 392. Direktive o PDV-u, kojim se odstupa od općeg sustava, ne primjenjuje na preprodaju zemljišta kojem su od trenutka kupnje do trenutka preprodaje izmijenjene njegove značajke, kao što je izvođenje radova kojima postaju opremljena različitim mrežama (ceste, pitka voda, električna energija, plin, zbrinjavanje otpadnih voda, telekomunikacije). Međutim, članak 392. te direktive primjenjuje se u slučaju kad je od trenutka prvotne kupnje građevinskog zemljišta do trenutka njegove preprodaje ono izmijenjeno samo na način da je podijeljeno na parcele.

[29] Vidjeti članak 13.b točku (b) i članak 31.a stavak 2. točku (d) Provedbene uredbe.

VI. Zaključak

115. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska) odgovori na sljedeći način:

1. Članak 392. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se njime dopušta primjena sustava oporezivanja marže na transakcije nabave građevinskih zemljišta i kad njihova kupnja podliježe porezu na dodanu vrijednost (PDV) a da porezni obveznik koji ih preprodaje nije imao pravo odbiti taj porez i kad njihova kupnja ne podliježe PDV-u zato što ta transakcija nije obuhvaćena područjem primjene tog poreza, iako cijena po kojoj je porezni obveznik – preprodavatelj kupio tu robu uključuje iznos PDV-a koji je prvotni prodavatelj (koji nije porezni obveznik) platio kao pretporez. Međutim, ta odredba ne primjenjuje se na transakcije nabave građevinskih zemljišta čija je početna kupnja kao neizgrađenih zemljišta bila izuzeta iz područja primjene te direktive.

2. Članak 392. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se sustav oporezivanja marže ne može primijeniti na transakcije nabave građevinskih zemljišta kad je porezni obveznik-preprodavatelj kupio ta zemljišta neizgrađena.

   Sustav oporezivanja marže kao sustav odstupanja predviđen u tom članku 392. ne primjenjuje se na preprodaju zemljišta kojem su, od trenutka njegove kupnje do trenutka preprodaje izmijenjene njegove značajke kao što je izvođenje radova kojima postaju opremljena različitim mrežama (ceste, pitka voda, električna energija, plin, zbrinjavanje otpadnih voda, telekomunikacije). Međutim, navedeni članak 392. primjenjuje se u slučaju kad je, od trenutka početne kupnje građevinskog zemljišta do trenutka njegove preprodaje, ono izmijenjeno samo na način da je podijeljeno na parcele.