



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

30. rujna 2021.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 392. – Sustav oporezivanja marže – Područje primjene – Isporuke nekretnina i građevinskih zemljišta kupljenih u svrhu preprodaje – Porezni obveznik koji nije imao pravo na odbitak prilikom stjecanja nekretnina – Preprodaja koja podliježe PDV-u – Pojam „građevinska zemljišta”

U predmetu C-299/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska), odlukom od 25. lipnja 2020., koju je Sud zaprimio 6. srpnja 2020., u postupku

**Icade Promotion SAS**, prije **Icade Promotion Logement SAS**,

protiv

**Ministère de l'Action et des Comptes publics**,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: J.-C. Bonichot, predsjednik vijeća, R. Silva de Lapuerta (izvjestiteljica), potpredsjednica Suda, L. Bay Larsen, C. Toader i M. Safjan, suci,

nezavisni odvjetnik: A. Rantos,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za društvo **Icade Promotion SAS**, prije **Icade Promotion Logement SAS**, P. Tournès i A. Abadie, *avocats*,
- za francusku vladu, E. de Moustier i É. Toutain, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, F. Dintilhac i A. Armenia, u svojstvu agenata,

\* Jezik postupka: francuski

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 20. svibnja 2021.,

donosi sljedeću

### **Presudu**

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 392. Direktive Vijeća 2006/112/EZ 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., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Icade Promotion SAS, prije Icade Promotion Logement SAS, i ministère de l'Action et des Comptes publics (Ministarstvo za javnu politiku i javne financije, Francuska) (u daljnjem tekstu: porezna uprava) u pogledu odbijanja te uprave da izvrši povrat poreza na dodanu vrijednost (PDV), u vezi s prodajama građevinskih zemljišta pojedincima tijekom 2007. i 2008. godine, koji je to društvo platilo.

### **Pravni okvir**

#### ***Pravo Unije***

##### *Direktiva o PDV-u*

- 3 Članak 2. stavak 1. točka (a) Direktive o PDV-u određuje:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje”.

- 4 U članku 9. stavku 1. te direktive predviđa 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.”

- 5 U članku 12. navedene direktive određuje 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.”

6 U skladu s člankom 73. te 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.”

7 Članak 135. Direktive o PDV-u glasi:

„1. Države članice dužne 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.;

[...]”

8 Članak 137. stavak 1. te direktive propisuje:

„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.;

[...]

- 9 U glavi XIII. navedene 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.”

*Provedbena uredba br. 282/2011*

- 10 U članku 13.b Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112 (SL 2011., L 77, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 375.), kako je izmijenjena Provedbenom uredbom Vijeća (EU) br. 1042/2013 od 7. listopada 2013. (SL 2013., L 284, str. 1.), određuje se:

„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;

[...]

- 11 Članak 31.a Provedbene uredbe br. 282/2011 određuje:

„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;

[...]

### *Francusko pravo*

- 12 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 stekle fizičke osobe radi izgradnje nekretnina kojima bi se te osobe koristile za stanovanje.

[...]

(b) prodaje nekretnina [...]"

- 13 U članku 268. Općeg poreznog zakonika, u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak, navodi 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 stjecanje imovine;

[...]"

- 14 Člankom 231. stavkom 1. Priloga 2. Općem poreznom zakoniku, u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak, predviđa se:

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

### **Glavni postupak i prethodna pitanja**

- 15 Društvo Icade Promotion, koje obavlja djelatnost parcelacije, steklo je zemljišta bez osnovne infrastrukture od osoba koje nisu porezni obveznici PDV-a (pojedinci ili lokalna tijela). Stoga ta stjecanja nisu podlijegala PDV-u.
- 16 Kao prvo, nakon što je podijelilo ta zemljišta na parcele i izvelo radove instaliranja mreža koje opslužuju te parcele, kao što su ceste, pitka voda, električna energija, plin, zbrinjavanje otpadnih voda ili telekomunikacije, društvo Icade Promotion prodalo je tako opremljene parcele fizičkim osobama kao građevinska zemljišta radi izgradnje stambenih nekretnina.
- 17 Nadalje je društvo Icade Promotion, na prijenose građevinskih zemljišta, sklopljene u razdoblju od 1. siječnja 2007. do 31. prosinca 2008., primijenilo sustav PDV-a na maržu na temelju odredaba predviđenih člankom 257. točkom 6. i člankom 268. Općeg poreznog zakonika (u daljnjem tekstu: sustav oporezivanja marže).
- 18 Kao drugo, društvo Icade Promotion je od porezne uprave zatražilo povrat PDV-a na maržu, plaćenog u iznosu od 2 826 814 eura za 2007. i u iznosu od 2 369 881 eura za 2008. godinu. To je društvo tvrdilo da transakcije o kojima je riječ ne mogu podlijegati sustavu PDV-a na nekretnine na temelju članka 257. točke 7. Općeg poreznog zakonika s obzirom na to da se sastoje od prijenosa građevinskih zemljišta pojedincima radi izgradnje stambenih nekretnina te da nisu obuhvaćene ni sustavom oporezivanja marže predviđenim člankom 257. točkom 6. u vezi s člankom 268. tog zakonika, tako da se ne mora platiti nikakav PDV.
- 19 Budući da je porezna uprava odbila njegovu žalbu, društvo Icade Promotion podnijelo je tužbu tribunalu administratif de Montreuil (Upravni sud u Montreuilu, Francuska), koji je tu tužbu odbio kao neosnovanu presudom od 27. travnja 2012.
- 20 Društvo Icade Promotion podnijelo je žalbu protiv te presude couru administrative d'appel de Versailles (Žalbeni upravni sud u Versaillesu, Francuska), koji je presudom od 18. srpnja 2014. odbacio tu žalbu zbog nedopuštenosti navedene upravne žalbe.
- 21 Conseil d'État (Državno vijeće) je, po žalbi koju je podnijelo društvo Icade Promotion, odlukom od 28. prosinca 2016. djelomično ukinuo presudu coura administrative d'appel de Versailles (Žalbeni upravni sud u Versaillesu) te mu vratio predmet na ponovno odlučivanje, a potom je sud svojom drugom presudom od 19. listopada 2017. odbio kao neosnovanu žalbu društva Icade Promotion protiv presude tribunalata administratif de Montreuil (Upravni sud u Montreuilu) od 27. travnja 2012.
- 22 Društvo Icade Promotion je potom podnijelo žalbu u kasacijskom postupku sudu koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku.

- 23 Kako bi osporilo primjenu sustava PDV-a na maržu na prodaje o kojima je riječ, na temelju odredbi članka 257. točke 6. u vezi s člankom 268. Općeg poreznog zakonika, društvo Icade Promotion tvrdi da primjena sustava oporezivanja marže na te prodaje nije u skladu s člankom 392. Direktive o PDV-u iz dva razloga.
- 24 Kao prvo, člankom 392. Direktive o PDV-u državama članicama dopušta se da na isporuke građevinskih zemljišta primjenjuju sustav oporezivanja marže samo kad je porezni obveznik koji izvršava takve isporuke platio PDV prilikom stjecanja zemljišta, pri čemu nije imao pravo provesti odbitak. U tom se ogledu društvo Icade Promotion osobito poziva na englesku verziju članka 392. Direktive o PDV-u, kojim se izričito predviđa „nemogućnost odbitka PDV-a” na kupnju.
- 25 Kao drugo, društvo Icade Promotion tvrdi da se člankom 392. Direktive o PDV-u državama članicama dopušta da na isporuke građevinskih zemljišta primjenjuju sustav oporezivanja marže isključivo kad je porezni obveznik koji izvršava takve isporuke samo kupio i preprodao ta zemljišta takva kakva jesu. Stoga se ta odredba ne može primijeniti na transakcije prodaje građevinskih zemljišta koja su nakon stjecanja prenamijenjena.
- 26 Iz odluke kojom se upućuje zahtjev proizlazi da je, kako bi odgovorio na tu argumentaciju, cour administrative d’appel de Versailles (Žalbeni upravni sud u Versaillesu) odlučio da nepostojanje „prava na odbitak” prilikom stjecanja iz članka 392. Direktive o PDV-u obuhvaća slučajeve u kojima stjecanje nije podlijegalo PDV-u. Osim toga, taj je sud odlučio da to što su u tom članku spomenute isporuke građevinskih zemljišta „u svrhu preprodaje” nema ni za cilj ni za učinak isključenje kupnje neizgrađenih zemljišta, koja se zatim preprodaju kao građevinska zemljišta.
- 27 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 čije je stjecanje podlijegalo [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 čije stjecanje nije podlijegalo tom porezu zato što to stjecanje nije obuhvaćeno područjem primjene tog poreza ili zato što je, iako je obuhvaćeno njegovim područjem primjene, izuzeto od poreza?
  2. Treba li članak 392. [Direktive o PDV-u] tumačiti na način da se njime primjena sustava oporezivanja marže na transakcije isporuke građevinskih zemljišta isključuje u sljedećim dvama slučajevima:
    - kad su ta zemljišta, koja su stečena neizgrađena, od trenutka njihova stjecanja do trenutka kad ih je porezni obveznik preprodao postala građevinska zemljišta;
    - kad su tim zemljištima, od trenutka njihova stjecanja do trenutka kad ih je porezni obveznik preprodao izmijenjene, njihove značajke kao što su podjela na parcele ili izvođenje radova kojima postaju opremljene različitim mrežama (ceste, pitka voda, električna energija, plin, zbrinjavanje otpadnih voda, telekomunikacije)?”

## O prethodnim pitanjima

### *Prvo pitanje*

- 28 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 sustav oporezivanja marže primjenjuje samo na transakcije isporuke nekretnina čije je stjecanje podlijegalo PDV-u a da porezni obveznik koji ih preprodaje nije imao pravo provesti odbitak tog poreza prilikom tog stjecanja ili na način da dopušta da se taj sustav primijeni i na transakcije isporuke nekretnina čije stjecanje nije podlijegalo navedenom porezu zato što to stjecanje nije obuhvaćeno područjem primjene tog poreza ili zato što je, iako je obuhvaćeno njegovim područjem primjene, izuzeto od tog poreza.
- 29 Uvodno valja istaknuti da se jezične verzije članka 392. Direktive o PDV-u razlikuju. 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. Međutim, u engleskoj jezičnoj verziji navedene odredbe upućuje se na „PDV na kupnju”, pri čemu se pojašnjava da ga se „ne može odbiti” („the VAT on the purchase was not deductible”), iz čega se može zaključiti da bi prijenos takvih zemljišta u načelu morao podlijegati PDV-u.
- 30 U tom pogledu valja podsjetiti na to da se, u slučaju neslaganja između različitih jezičnih verzija određenog teksta prava Europske unije, dotična odredba mora tumačiti s obzirom na opću strukturu i cilj propisa kojeg je ona dio (presuda 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).
- 31 Treba napomenuti i da sustav oporezivanja iz članka 392. Direktive o PDV-u čini odstupanje od općeg sustava Direktive o PDV-u i stoga ga se mora usko tumačiti. Međutim, to ne znači da izraze kojima je definiran taj odstupajući sustav treba tumačiti na način koji bi ih lišio učinka. Naime, tumačenje tih izraza mora biti u skladu s ciljevima tog sustava i poštovati zahtjeve porezne neutralnosti (vidjeti po analogiji presudu od 29. studenoga 2018., Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, t. 22. i 23. i navedenu sudska praksu).
- 32 U tom kontekstu valja podsjetiti na to da, kad je riječ o općoj strukturi Direktive o PDV-u, u skladu s temeljnim načelom svojstvenim sustavu PDV-a, taj se porez primjenjuje na sve transakcije proizvodnje ili distribucije, nakon odbitka PDV-a naplaćenog izravno na trošku različitih sastavnica cijene (presuda od 30. svibnja 2013., X, C-651/11, EU:C:2013:346, t. 45. i navedena sudska praksa). [neslužbeni prijevod]
- 33 Treba naglasiti i da se Direktivom o PDV-u utvrđuje jasna razlika između, s jedne strane, isporuka građevinskih zemljišta, koje podliježu PDV-u i, s druge strane, isporuka neizgrađenih zemljišta, koje su izuzete od tog poreza.
- 34 Na temelju članka 12. stavka 3. Direktive o PDV-u „građevinskim zemljištem”, u svrhu stavka 1. točke (b) tog članka, smatra se svako zemljište, bilo s osnovnom infrastrukturuom 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 (vidjeti u tom smislu presudu od 17. siječnja 2013., Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, t. 30. i navedenu sudska praksu). [neslužbeni prijevod]



- 35 Stoga valja smatrati da, s obzirom na članak 135. stavak 1. točku (k), u vezi s člankom 2. stavkom 1. točkom (a) Direktive o PDV-u, svaka isporuka građevinskog zemljišta uz naknadu koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav načelno mora podlijetati PDV-u, bilo po općem sustavu iz članka 73. Direktive o PDV-u, kojim je predviđeno da se PDV izračunava na temelju naknade za isporuku robe ili usluga odnosno prodajne cijene, bilo, kao odstupanje za države članice koje su predvidjele tu mogućnost, u skladu sa sustavom oporezivanja marže na temelju članka 392. te direktive, u skladu s kojim je porezna osnovica jednaka razlici između prodajne cijene i nabavne cijene.
- 36 Kad je riječ o cilju koji se nastoji postići Direktivom o PDV-u, valja podsjetiti na to da je njezina svrha osobito osigurati načelo porezne neutralnosti kojem se protivi, s jedne strane, to da se 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 naplate PDV-a (presuda od 17. siječnja 2013., *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, t. 31.). [neslužbeni prijevod]
- 37 Svrha sustava oporezivanja marže je osiguravanje tog načela jer se tim sustavom nastoji nadoknaditi zadržavanje PDV-a koji se ne može odbiti.
- 38 U tom pogledu iz obrazloženja prijedloga 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 (73) 950 *final*) proizlazi da 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. U navedenom se obrazloženju navodi da, u tom slučaju, „[k]ako bi se uzelo u obzir to novo stavljanje nekretnine na tržište koje bi dovelo do prevelikog poreznog opterećenja na poslovanje 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 odbitkom „osnove od osnove”.
- 39 Naime, oporezivanje ukupne prodajne cijene nakon prve konačne potrošnje dovelo bi, uz nepostojanje mogućnosti odbitka, do toga da se u osnovicu ne uključi samo cijena na koju je već obračunan konačni PDV, nego i iznos tog PDV-a. To bi dovelo do toga da bi konačno opterećenje PDV-om za sve gospodarske tokove ovisilo osobito o broju uzastopnih konačnih potrošnji i pritom naplaćenih cijena. Nasuprot tomu, oporezivanje PDV-om na maržu omogućava ublažavanje tog zadržavanja PDV-a i ponovnu uspostavu porezne neutralnosti.
- 40 Stoga primjena tog sustava za transakcije koje su izvršene nakon prve konačne potrošnje omogućava da se osigura da se opterećenje u odnosu na drugu konačnu potrošnju utvrdi pod istim uvjetima kao i ono u odnosu na prvu potrošnju. Riječ je o elementu kojim se osigurava pravilno funkcioniranje PDV-a s obzirom na to da se primjenjuje na robu koja može biti predmet više konačnih potrošnji koje prekidaju lanac odbitaka.
- 41 Valja napomenuti i da se Sud već očitovao o sustavu koji je sličan onome o kojem je riječ u glavnom postupku odnosno o maržnom sustavu za rabljenu robu. Sud je presudio da bi oporezivanje ukupne cijene isporuke rabljene robe koje provodi oporezivi preprodavatelj, iako cijena po kojoj je stekao tu robu uključuje iznos PDV-a koji je kao pretporez platila osoba obuhvaćena nekom od kategorija utvrđenih u članku 314. točkama (a) do (d) Direktive o PDV-u a

da ni ta osoba ni oporezivi preprodavatelj nije bila u mogućnosti odbiti, rezultiralo dvostrukim oporezivanjem (presuda od 3. ožujka 2011., Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, t. 48.).  
[neslužbeni prijevod]

- 42 U tom je kontekstu važno istaknuti da ne podliježu nužno PDV-u sva stjecanja građevinskih zemljišta koja u cilju preprodaje izvrši porezni obveznik.
- 43 Međutim, tumačenje članka 392. Direktive o PDV-u isključivo na način da se njime ograničava primjena sustava oporezivanja marže samo na isporuke građevinskih zemljišta čije je stjecanje podlijegalo PDV-u a da porezni obveznik koji ih preprodaje nije imao pravo odbiti taj porez te se stoga isključuje primjena tog sustava ako to stjecanje nije podlijegalo PDV-u, prilikom ponovnog vraćanja tih zemljišta u gospodarski optjecaj radi druge potrošnje, dovelo bi 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.
- 44 Nasuprot tomu, osim u slučaju predviđenom u prethodnoj točki, kontekstualno i teleološko tumačenje koje je izneseno u točkama 36. do 42. ove presude ne omogućava da se opravda primjena odredbe o odstupanju iz članka 392. Direktive o PDV-u na transakcije isporuka nekretnina čija stjecanje nije podlijegalo tom porezu. Takav je slučaj i sa stjecanjem građevinskog zemljišta kad je njegov početni prodavatelj pojedinac koji samo upravlja svojom privatnom imovinom, pri čemu taj prijenos nije uključen u obavljanje bilo kakve gospodarske djelatnosti, ili sa stjecanjem neizgrađenog zemljišta, koje je, u skladu s člankom 135. stavkom 1. točkom (k) Direktive o PDV-u, u potpunosti izuzeto od PDV-a.
- 45 U potonjem slučaju, kao što je to u točki 77. svojeg mišljenja istaknuo nezavisni odvjetnik, ne postoji nikakva opasnost od dvostrukog oporezivanja u slučaju preprodaje takvih zemljišta, čak ni u slučaju kad su ta zemljišta u međuvremenu postala „oporeziva” kao građevinska zemljišta. Isto tako, zbog toga što su izuzeta od PDV-a, neizgrađena zemljišta ne mogu biti predmet „konačne(-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.
- 46 S obzirom na prethodno navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 392. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se njime dopušta primjena sustava oporezivanja marže na transakcije isporuke građevinskih zemljišta i kad je njihovo stjecanje podlijegalo PDV-u, a da porezni obveznik koji ih preprodaje nije imao pravo odbiti taj porez, i kad njihovo stjecanje nije podlijegalo PDV-u, iako cijena po kojoj je oporezivi preprodavatelj stekao tu robu uključuje iznos PDV-a koji je prvotni prodavatelj platio kao pretporez. Međutim, osim u tom slučaju, ta se odredba ne primjenjuje na transakcije isporuke građevinskih zemljišta čije prvotno stjecanje nije podlijegalo PDV-u zato što nije obuhvaćeno područjem primjene tog poreza ili zato što je od njega izuzeto.

### ***Drugo pitanje***

- 47 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 392. Direktive o PDV-u tumačiti na način da se njime primjena sustava oporezivanja marže na transakcije isporuke građevinskih zemljišta isključuje kad su ta zemljišta, koja su stečena neizgrađena, od trenutka njihova stjecanja do trenutka kad ih je porezni obveznik preprodao postala građevinska zemljišta i kad su im, od trenutka njihova stjecanja do trenutka kad ih je porezni obveznik preprodao,

izmijenjene značajke kao što su podjela na parcele ili izvođenje radova koji omogućavaju instaliranje mreža koje opslužuju navedena zemljišta, kao što su, među ostalim, plinska i električna mreža.

- 48 Što se tiče, kao prvo, pitanja o stečenim neizgrađenim zemljištima, važno je istaknuti da, kao što to proizlazi iz točke 31. ove presude, kad je riječ o odstupanju od općeg načela Direktive o PDV-u u skladu s kojim 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.
- 49 Usto, valja istaknuti da se, u smislu članka 12. stavka 3. Direktive o PDV-u, „građevinskim zemljištem” smatra svako zemljište, bilo s osnovnom infrastrukturom ili ne, koje države članice definiraju kao takvo.
- 50 Međutim, kao što to proizlazi iz sudske prakse navedene u točki 34. ove presude, margina prosudbe država članica u pogledu dosega pojma „građevinsko zemljište” ograničena je Direktivom o PDV-u. U okviru tog definiranja države moraju poštovati cilj članka 135. stavka 1. točke (k) te direktive, u skladu s kojim su od PDV-a izuzete samo isporuke neizgrađenog zemljišta koje nije namijenjeno gradnji.
- 51 Osim toga, definicija 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 ili u zemlji”.
- 52 Iz svih tih odredaba proizlazi da je, s obzirom na to da pojam „građevinsko zemljište” obuhvaća svako zemljište, bilo s osnovnom infrastrukturom ili ne, odlučujući kriterij za razlikovanje između građevinskog zemljišta i neizgrađenog zemljišta pitanje je li, u trenutku transakcije, zemljište o kojem je riječ namijenjeno gradnji.
- 53 Međutim, iz članka 392. Direktive o PDV-u proizlazi da se odstupajući sustav oporezivanja marže primjenjuje samo na građevinska zemljišta koje države članice definiraju kao zemljišta namijenjena gradnji i koja su kupljena u svrhu preprodaje. S druge strane, neizgrađena zemljišta koja nisu namijenjena za izgradnju građevina i koja su u načelu izuzeta od PDV-a treba isključiti iz područja primjene tog članka.
- 54 Također treba pojasniti i da je, kako bi se osiguralo poštovanje načela porezne neutralnosti, potrebno da sva neizgrađena zemljišta namijenjena gradnji i, slijedom toga, tome da postanu građevinska budu obuhvaćena nacionalnom definicijom pojma „građevinska zemljišta” (vidjeti u tom smislu presudu od 17. siječnja 2013., *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, t. 31.).
- 55 U ovom je slučaju na sudu koji je uputio zahtjev da, uzimajući u obzir nacionalne zakonodavne definicije i sve okolnosti pod kojima su se odvijale transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku, utvrdi jesu li zemljišta koja je steklo društvo Icade Promotion obuhvaćena pojmom „građevinsko zemljište” ili je, naprotiv, riječ o neizgrađenim zemljištima koja, s obzirom na to da su izuzeta od PDV-a, nisu obuhvaćena područjem primjene članka 392. Direktive o PDV-u.
- 56 Kao drugo, kad je riječ o pitanju isključuje li se tim člankom primjena sustava oporezivanja marže na isporuku građevinskih zemljišta kad su tim zemljištima, od trenutka njihova stjecanja 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, valja primijetiti da

je, doduše, točno da se Provedbenom uredbom br. 282/2011 određuje da su „nepokretna imovina” bilo koja „zgrada ili građevina pričvršćeni za tlo iznad ili ispod razine mora koja se ne može lako rastaviti na dijelove ili pomicati”, kao „izgradnj[a] trajnih struktura na zemljištu, kao i građevinsk[i] radov[i] te rušenje koji se izvode na trajnim strukturama poput sustava plinovoda, vodovoda i kanalizacijskih te sličnih sustava”.

- 57 Međutim, činjenica da takva uređenja čine „nepokretnu imovinu” u smislu Provedbene uredbe br. 282/2011 ne utječe na to da se tako uređeno zemljište kvalificira kao „građevinsko zemljište”. Naime, člankom 12. stavkom 3. Direktive o PDV-u jasno je predviđeno da su čak i uređena zemljišta obuhvaćena pojmom „građevinska zemljišta” ako ih kao takve definiraju države članice. Drugim riječima, uređenje zemljišta, kao što je spajanje na električnu, plinsku, vodovodnu mrežu itd., ne može dovesti do promjene njihove pravne kvalifikacije u „objekt”, kao građevine koja je pričvršćena za zemlju, među ostalim, temeljima.
- 58 Osim toga, iako članak 12. stavak 2. Direktive o PDV-u objekt definira vrlo široko, kao „svaku građevinu koja je pričvršćena za zemlju ili u zemlji”, ta odredba ipak upućuje na članak 12. stavak 1. točku (a) te direktive, u kojoj se pak upućuje na „isporuku, prije prvog useljenja, objekta ili dijela objekta i zemljišta na kojem je objekt smješten”. Stoga se ne može zaključiti to da sami radovi spajanja na mreže mogu biti uključeni u pojam „objekt”.
- 59 Iako, u biti, iz točaka 32. i 33. presude od 16. studenoga 2017., Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869), proizlazi da 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, ta se sudska praksa ipak ne može po analogiji primijeniti na glavni postupak. Naime, u predmetu u kojem je donesena ta presuda pitanje o tome je li modernizacija o kojoj je riječ stvorila dodanu vrijednost bilo je odlučujuće za oporezivanje PDV-om isporuke objekta o kojem je riječ. S druge strane, u predmetu iz glavnog postupka, nije riječ o oporezivanju isporuke zemljišta PDV-om, nego o primjenjivosti odredbe o odstupanju kojom se predviđa blaži sustav oporezivanja.
- 60 Međutim, iako se člankom 392. Direktive o PDV-u upućuje na „nabavu [...] građevinskih zemljišta koje je kupio [...] u svrhu preprodaje”, ne može se zaključiti da se tim izričajem zabranjuje da oporezivi preprodavatelj prenamijeni zemljišta ako ih se pri njihovoj preprodaji može okvalificirati kao građevinska zemljišta. Naime, takav zaključak ne proizlazi ni iz namjere zakonodavca Unije u vezi s tom odredbom ni iz kontekstualnog tumačenja te odredbe.
- 61 Stoga, s obzirom na to da se zemljište bez osnovne infrastrukture smatra građevinskim zemljištem, u skladu s nacionalnim zakonodavstvom dotične države članice, prenamijene provedene kako bi ga se pretvorilo u uređeno zemljište, koje tako postaje namijenjeno izgradnji, ne utječu na njegovu kvalifikaciju kao „građevinsko zemljište” sve dok se ta uređenja ne mogu kvalificirati kao „objekti”.
- 62 S obzirom na prethodno navedeno, na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 392. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se njime isključuje primjena sustava oporezivanja marže na transakcije isporuke građevinskih zemljišta kad su ta zemljišta, koja su stečena neizgrađena, od trenutka njihova stjecanja do trenutka kad ih je porezni obveznik preprodao, postala građevinska zemljišta, ali da se njime ne isključuje primjena tog sustava na transakcije isporuke građevinskih zemljišta kad su tim zemljištima, od trenutka njihova stjecanja do trenutka kad ih je porezni obveznik preprodao, izmijenjene značajke kao što su podjela na parcele ili izvođenje radova uređenja koji omogućavaju instaliranje mreža koje opslužuju navedena zemljišta, kao što su, među ostalim, plinska i električna mreža.

## Troškovi

- 63 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

- 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 isporuke građevinskih zemljišta i kad je njihovo stjecanje podlijegalo porezu na dodanu vrijednost (PDV) a da porezni obveznik koji ih preprodaje nije imao pravo odbiti taj porez, i kad njihovo stjecanje nije podlijegalo PDV-u, iako cijena po kojoj je oporezivi preprodavatelj stekao tu robu uključuje iznos PDV-a koji je prvotni prodavatelj platio kao pretporez. Međutim, osim u tom slučaju, ta se odredba ne primjenjuje na transakcije isporuke građevinskih zemljišta čije prvotno stjecanje nije podlijegalo PDV-u zato što nije obuhvaćeno područjem primjene tog poreza ili zato što je od njega izuzeto.**
- 2. Članak 392. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se njime isključuje primjena sustava oporezivanja marže na transakcije isporuke građevinskih zemljišta kad su ta zemljišta, koja su stečena neizgrađena, od trenutka njihova stjecanja do trenutka kad ih je porezni obveznik preprodao, postala građevinska zemljišta, ali da se njime ne isključuje primjena tog sustava na transakcije isporuke građevinskih zemljišta kad su tim zemljištima, od trenutka njihova stjecanja do trenutka kad ih je porezni obveznik preprodao, izmijenjene značajke kao što su podjela na parcele ili izvođenje radova uređenja koji omogućavaju instaliranje mreža koje opslužuju navedena zemljišta, kao što su, među ostalim, plinska i električna mreža.**

Potpisi