



Zbornik sudske prakse

RJEŠENJE SUDA (sedmo vijeće)

10. veljače 2022. *

„Zahtjev za prethodnu odluku – Članak 99. Poslovnika Suda – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 392. – Sustav oporezivanja marže – Područje primjene – Isporuke objekata i građevinskih zemljišta kupljenih radi preprodaje – Porezni obveznik koji nije imao pravo na odbitak PDV-a pri kupnji objekta – Preprodaja koja podliježe PDV-u – Pojam „građevinska zemljišta”

U predmetu C-191/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Cour administrative d'appel de Lyon (Žalbeni upravni sud u Lyonu, Francuska), odlukom od 18. ožujka 2021., koju je Sud zaprimio 25. ožujka 2021., u postupku

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance

protiv

Les Anges d'Eux SARL,

Echo 5 SARL,

Cletimmo SAS,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: J. Passer, predsjednik vijeća, F. Biltgen i M. L. Arastey Sahún (izvjestiteljica), suci,

nezavisni odvjetnik: A. Rantos,

tajnik: A. Calot Escobar,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči obrazloženim rješenjem, u skladu s člankom 99. Poslovnika Suda,

donosi sljedeće

* Jezik postupka: francuski

Rješenje

- 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 ministre de l'Économie, des Finances et de la relance (ministar gospodarstva, financija i oporavka, Francuska) (u daljnjem tekstu: porezna uprava) i društava Les Anges d'Eux SARL, Echo 5 SARL i Cletimmo SAS, u pogledu plaćanja dodatnog poreza na dodanu vrijednost (PDV) u vezi s isporukom građevinskih zemljišta koja su prvotno stečena kao izgrađena zemljišta.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člankom 9. stavkom 1. Direktive o PDV-u propisuje 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.”

- 4 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.”

5 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.”

6 U glavi XIII. naslovljenoj „Odstupanja”, u poglavlju 1. naslovljenom „Odstupanja koja se primjenjuju do donošenja konačnih odredaba”, članak 392. iste direktive glasi:

„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.”

Francusko pravo

7 Članak 260. Općeg poreznog zakonika, u verziji koja se primjenjuje na predmetna porezna razdoblja, glasi:

„Na svoj zahtjev [PDV] mogu podmiriti:

[...]

5°bis osobe koje obavljaju transakciju iz članka 261. stavka 5.;

[...]”

8 Člankom 261. te direktive predviđeno je:

„Od [PDV-a] oslobođeni su:

[...]

5. (Transakcije u vezi s nekretninama):

[...]

2° Isporuke objekata dovršene prije više od pet godina.”

9 Članak 268. navedenog zakonika glasi:

„Kad je riječ o isporuci građevinskog zemljišta ili transakciji iz članka 261. stavka 5. točke 2° za koju je predviđena mogućnost iz članka 260. točke 5°bis, ako prenositeljevo stjecanje nije dovelo do nastanka prava na odbitak [PDV-a], poreznu osnovicu čini razlika između:

1. S jedne strane, izražene cijene i dodatnih troškova;

2. S druge strane, ovisno o slučaju:

- (a) bilo iznosa koje je prenositelj isplatio, po bilo kojoj osnovi, za stjecanje zemljišta ili objekta;
- (b) bilo nominalne vrijednost dionica ili udjela dobivenih kao naknada za ulaganja u naravi koja je izvršio.

[...]”

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 10 Društva Les Anges d’Eux, Echo 5 i Cletimmo, tuženici iz glavnog postupka, obavljaju djelatnost trgovanja nekretninama.
- 11 U okviru te djelatnosti, Les Anges d’Eux i Cletimmo kupili su od pojedinaca izgrađena zemljišta koja su se sastojala od parcela, a svaka od tih parcela sadržavala je stambenu kuću s pripadajućim zemljištem i pomoćnim objektima, pri čemu te transakcije nisu bile obuhvaćene područjem primjene Direktive o PDV-u. Echo 5 je izvršio sličnu transakciju, pri čemu je jedina razlika bila ta da je nekretnina koju je stekao sadržavala stambenu kuću s dvorištem i vrtom, pomoćne objekte, izvor i šumsko zemljište.
- 12 Slijedom toga, tuženici iz glavnog postupka podijelili su odnosno preraspodijelili zemljišta bez osnovne infrastrukture uz izvorne građevine kako bi te parcele prenijeli kao građevinska zemljišta, čime su te transakcije podvrgnute PDV-u u skladu s maržnim sustavom predviđenim u članku 268. Općeg poreznog zakonika, kojim je u francusko pravo prenesen članak 392. Direktive o PDV-u.
- 13 Nakon provedenih provjera porezna je uprava dovela u pitanje primjenu tog sustava i utvrdila obveze plaćanja dodatnog PDV-a izračunanog na temelju ukupne kupoprodajne cijene prenesenih zemljišta za razdoblje od 1. siječnja 2013. do 31. prosinca 2014. kad je riječ o društvu Les Anges d’Eux, za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2014. i od studenoga 2015. kad je riječ o društvu Echo 5, te za razdoblje od 1. siječnja do 31. prosinca 2014. kad je riječ o društvu Cletimmo.
- 14 Tribunal administratif de Lyon (Upravni sud u Lyonu, Francuska) presudama od 6. studenoga, 20. studenoga i 11. prosinca 2018. gotovo je u cijelosti prihvatio zahtjeve tuženikâ iz glavnog postupka koji su zahtijevali da ih se, na štetu porezne uprave, u potpunosti oslobodi plaćanja tog dodatno utvrđenog PDV-a kao i pripadajućih zateznih kamata.
- 15 Porezna uprava je protiv tih presuda podnijela žalbu sudu koji je uputio zahtjev, tvrdeći, s jedne strane, da provedba maržnog sustava PDV-a nužno pretpostavlja da preprodana roba ima istovjetnu pravnu kvalifikaciju kao i ona stečena, pri čemu pojam „kupnja i ponovna prodaja” građevinskog zemljišta treba shvatiti na način da isključuje bilo kakvu prenamjenu tih zemljišta. S druge strane, porezna uprava smatra da se na transakciju koja se sastoji od prodaje zemljišta kao građevinskog, nakon što je izvršena dioba zemljišta koje je prvotno bilo stečeno kao izgrađeno zemljište, ne može primijeniti to odstupanje, nego je se mora podvrgnuti plaćanju PDV-a na ukupnu cijenu prijenosa.

- 16 Tuženici iz glavnog postupka tvrde da se maržni sustav PDV-a može primijeniti na prijenose građevinskih zemljišta za koja u trenutku njihova stjecanja nisu imali pravo na odbitak PDV-a, s obzirom na to da okolnost da su fizičke značajke i pravna kvalifikacija kupljene robe bili izmijenjeni prije prijenosa nije relevantna.
- 17 Sud koji je uputio zahtjev smatra da rješenje spora iz glavnog postupka ovisi o pojašnjenjima koja će Sud dati tumačenju članka 392. Direktive o PDV-u.
- 18 U tim je okolnostima Cour administrative d'appel de Lyon (Žalbeni upravni sud u Lyonu, Francuska), odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebali 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 izgrađena, između trenutka kad ih je porezni obveznik stekao i trenutka kad ih je preprodao, postala građevinska zemljišta;
- kad su tim zemljištima, između trenutka kad ih je porezni obveznik stekao i trenutka kad ih je preprodao, izmijenjene njihove značajke na način kao što je dioba na parcele?”

O prethodnom pitanju

- 19 Na temelju članka 99. Poslovnika Suda, kad se odgovor na pitanje postavljeno u prethodnom postupku može jasno izvesti iz sudske prakse, ili kad odgovor ne ostavlja mjesta nikakvoj razumnoj sumnji, Sud može, u svakom trenutku, na prijedlog suca izvjestitelja te nakon što sasluša nezavisnog odvjetnika, odlučiti obrazloženim rješenjem.
- 20 Tu odredbu valja primijeniti u okviru ovog zahtjeva za prethodnu odluku, s obzirom na to da se odgovor na postavljeno pitanje može jasno izvesti iz sudske prakse Suda, osobito iz presude od 30. rujna 2021., Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783).
- 21 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 392. Direktive o PDV-u tumačiti na način da se njime isključuje primjena sustava oporezivanja marže na transakcije isporuke građevinskih zemljišta, s jedne strane, kad su ta zemljišta, koja su stečena izgrađena, između trenutka u kojem ih je porezni obveznik stekao i trenutka u kojem ih je preprodao postala građevinska zemljišta i, s druge strane, kad su im, između trenutka u kojem ih je porezni obveznik stekao i trenutka u kojem ih je preprodao, izmijenjene značajke na način kao što je dioba na parcele.
- 22 Kad je riječ, kao prvo, o zemljištima koja su stečena kao izgrađena, a koja su postala građevinska, najprije valja podsjetiti na to da, kao što to proizlazi iz članka 392. Direktive o PDV-u, države članice mogu predvidjeti da, u pogledu nabave 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 i nabavne cijene.
- 23 Članak 392. Direktive o PDV-u stoga predstavlja odstupanje od općeg načela te direktive, utvrđenog u njezinu članku 73., prema kojem se PDV obračunava na naknadu za isporuku robe ili usluga, odnosno kupoprodajnu cijenu.

- 24 To odstupanje treba tumačiti usko, a da se pritom članku 392. Direktive o PDV-u ne oduzme njegov smisao (vidjeti u tom smislu presudu od 30. rujna 2021., Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, t. 48.).
- 25 Usto, valja utvrditi 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 (presuda od 30. rujna 2021., Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, t. 49.).
- 26 Iz svih tih odredaba proizlazi da se odstupanje iz članka 392. Direktive o PDV-u primjenjuje samo na građevinska zemljišta, koja su države članice definirale kao takva i koja se kupuju radi preprodaje.
- 27 Stoga primjena sustava oporezivanja marže pretpostavlja, u skladu s člankom 392. Direktive o PDV-u, pravnu istovjetnost kupljene i preprodane robe.
- 28 U ovom slučaju Les Anges d’Eux i Cletimmo kupili su izgrađena zemljišta sastavljena od parcela, a svaku od tih parcela činila je stambena kuća s pripadajućim zemljištem i pomoćnim objektima. Nekretnina koju je kupilo društvo Echo 5 sastojala se od stambene kuće s dvorištem i vrtom, pomoćnih objekata, izvora i šumskog zemljišta. Nadalje, tuženici iz glavnog postupka izvršili su diobu navedenih zemljišta na parcele odnosno preraspodijelili parcele navedenih zemljišta kako bi ih preprodali kao građevinska zemljišta.
- 29 Stoga je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, uzimajući u obzir definicije predviđene nacionalnim zakonodavstvom i sve okolnosti u kojima su izvršene transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku, je li roba koju su tuženici iz glavnog postupka kupili obuhvaćena pojmom „građevinsko zemljište” u smislu članka 12. stavka 3. Direktive o PDV-u, a time i područjem primjene članka 392. te direktive.
- 30 Kad je riječ, kao drugo, o pitanju isključuje li se člankom 392. Direktive o PDV-u primjena sustava oporezivanja marže na isporuke građevinskog zemljišta kada su tim zemljištima – između trenutka u kojem ih je porezni obveznik stekao i trenutka u kojem ih je preprodao – izmijenjene značajke na način kao što je dioba na parcele, valja podsjetiti na to da je Sud presudio da taj članak treba tumačiti na način da se njime ne isključuje primjena sustava oporezivanja marže na transakcije isporuke takvih zemljišta (vidjeti u tom smislu presudu od 30. rujna 2021., Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, t. 62.).
- 31 U tom pogledu Sud je pojasnio da, iako se u članku 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 preprodavatelj porezni obveznik izvrši promjene na zemljištima 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 (presuda od 30. rujna 2021., Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, t. 60.).
- 32 Stoga, kada se zemljište bez osnovne infrastrukture u skladu s nacionalnim zakonodavstvom dotične države članice smatra građevinskim zemljištem, promjene izvršene kako bi ga se pretvorilo u uređeno zemljište, koje ostaje namijenjeno izgradnji, ne utječu na njegovu kvalifikaciju kao „građevinsko zemljište” sve dok se ta poboljšanja ne mogu kvalificirati kao „objekti” (presuda od 30. rujna 2021., Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, t. 61.).

- 33 Stoga članak 392. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da mu se ne protivi primjena sustava oporezivanja marže na transakcije isporuke građevinskih zemljišta koja se kao takva smatraju na temelju nacionalnog prava, u situaciji u kojoj su navedenim zemljištima izmijenjene značajke na način kao što je dioba na parcele.
- 34 S obzirom na prethodno navedeno, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako 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 izgrađena, između trenutka u kojem ih je porezni obveznik stekao i trenutka u kojem ih je preprodao, postala građevinska zemljišta, ali da se njime ne isključuje primjena tog sustava na transakcije isporuke građevinskih zemljišta kad su tim zemljištima, između trenutka u kojem ih je porezni obveznik stekao i trenutka u kojem ih je preprodao, izmijenjene značajke na način kao što je dioba na parcele.

Troškovi

- 35 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.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

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 isključuje primjena sustava oporezivanja marže na transakcije isporuke građevinskih zemljišta kad su ta zemljišta, koja su stečena izgrađena, između trenutka u kojem ih je porezni obveznik stekao i trenutka u kojem ih je preprodao, postala građevinska zemljišta, ali da se njime ne isključuje primjena tog sustava na transakcije isporuke građevinskih zemljišta kad su tim zemljištima, između trenutka u kojem ih je porezni obveznik stekao i trenutka u kojem ih je preprodao, izmijenjene značajke na način kao što je dioba na parcele.

Potpisi