



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 30. septembra 2021 *

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 392 – Ureditev obdavčitve marže – Področje uporabe – Dobava nepremičnin in stavbnih zemljišč, kupljenih za nadaljnjo prodajo – Davčni zavezanec, za katerega pri nakupu nepremičnin davek ni bil odbiten – Nadaljnja prodaja, obdavčena z DDV – Pojem ‚stavbna zemljišča‘“

V zadevi C-299/20,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložil Conseil d'État (državni svet, Francija) z odločbo z dne 25. junija 2020, ki je na Sodišče prispela 6. julija 2020, v postopku

Icade Promotion SAS, nekdanja Icade Promotion Logement SAS,

proti

Ministère de l'Action et des Comptes publics,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi J.-C. Bonichot, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta (poročevalka), podpredsednica Sodišča, L. Bay Larsen, sodnik, C. Toader, sodnica, in M. Safjan, sodnik,

generalni pravobranilec: A. Rantos,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Icade Promotion SAS, nekdanjo Icade Promotion Logement SAS, P. Tournès in A. Abadie, avocats,
- za francosko vlado E. de Moustier in É. Toutain, agenta,
- za Evropsko komisijo F. Dintilhac in A. Armenia, agenta,

* Jezik postopka: francoščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 20. maja 2021

izreka naslednjo

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 392 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Icade Promotion SAS, nekdanjo Icade Promotion Logement SAS, in ministère de l'Action et des Comptes publics (ministrstvo za javno politiko in javne finance, Francija) (v nadaljevanju: davčna uprava), ker je ta uprava zavrnila vračilo davka na dodano vrednost (DDV), ki ga je ta družba plačala za prodaje stavbnih zemljišč posameznikom v letih 2007 in 2008.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva o DDV

- 3 Člen 2(1)(a) Direktive o DDV določa:
„Predmet DDV so naslednje transakcije:
 - (a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.“
- 4 Člen 9(1) te direktive določa:
„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.
„Ekonomsko dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“
- 5 Člen 12 navedene direktive določa:
„1. Države članice lahko štejejo za davčnega zavezanca vsakogar, ki priložnostno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), in zlasti eno od naslednjih transakcij:
 - (a) dobavo objekta ali delov objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji pred prvo uporabo;
 - (b) dobavo zemljišča za gradnjo [stavbnega zemljišča].

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

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

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

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

6 Člen 73(1) te direktive določa:

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

7 Člen 135 Direktive o DDV določa:

„1. Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

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

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

[...]“

8 Člen 137(1) te direktive določa:

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

[...]

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

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

[...]“

- 9 Poglavje 1 navedene direktive, naslovljeno „Odstopanja, ki se uporabljajo do sprejetja dokončne ureditve“, v okviru naslova XIII, „Odstopanja“, vsebuje člen 392, ki določa:

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

Izvedbena uredba št. 282/2011

- 10 Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112 (UL 2011, L 77, str. 1), kakor je bila spremenjena z Izvedbeno uredbo Sveta (EU) št. 1042/2013 z dne 7. oktobra 2013 (UL 2013, L 284, str. 1) (v nadaljevanju: Izvedbena uredba št. 282/2011), v členu 13b določa:

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

[...]

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

[...]“

- 11 Člen 31a Izvedbene uredbe št. 282/2011 določa:

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

- (a) če izhajajo iz nepremičnine in je ta nepremičnina sestavni del storitve ter osrednjega in bistvenega pomena za opravljeno storitev;
- (b) če se opravljajo za nepremičnino ali so namenjene zanjo in je njihov cilj pravna ali fizična sprememba zadevne nepremičnine.

2. Z odstavkom 1 je zajeto zlasti naslednje:

[...]

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

[...]“

Francosko pravo

- 12 Člen 257 code général des impôts (splošni davčni zakonik) je v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, določal:

„Predmet davka na dodano vrednost so tudi:

[...]

(6) ob upoštevanju točke 7:

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

[...]

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

Te transakcije so obdavčene, tudi če imajo civilno naravo.

1. To se med drugim nanaša na:

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

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

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

[...]

(b) prodajo nepremičnin [...].“

- 13 Člen 268 code général des impôts (splošni davčni zakonik) je v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, določal:

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

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

(b) po drugi strani [...]

– [...] zneski, ki jih je odsvojitelj iz katerega koli naslova plačal za pridobitev blaga;

[...]“

- 14 Člen 231(1) priloge 2 h code général des impôts (splošni davčni zakonik) je v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, določal:

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

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odločanje

- 15 Družba Icade Promotion, ki opravlja dejavnost parceliranja, je od oseb, ki niso zavezanci za DDV (posamezniki ali lokalne skupnosti), pridobila neopremljena zemljišča. Te pridobitve torej niso bile obdavčene z DDV.
- 16 Družba Icade Promotion je ta zemljišča najprej razdelila na parcele in izvedla dela komunalnega opremljanja teh parcel, kot so poti, vodovod, električno omrežje, plinovod, kanalizacija in telekomunikacijska omrežja, nato pa je tako opremljene parcele kot stavbna zemljišča prodala fizičnim osebam za gradnjo stanovanjskih stavb.
- 17 Nato je družba Icade Promotion za te prenose, ki jih je izvedla v obdobju od 1. januarja 2007 do 31. decembra 2008, uporabila ureditev obdavčitve marže z DDV na podlagi določb iz člena 257, točka 6, in člena 268 code général des impôts (splošni davčni zakonik) (v nadaljevanju: ureditev obdavčitve marže).
- 18 Potem je družba Icade Promotion od davčne uprave zahtevala vračilo DDV na maržo, ki ga je plačala v višini 2.826.814 EUR za leto 2007 in 2.369.881 EUR za leto 2008. Ta družba je trdila, da zadevne transakcije ne morejo biti predmet DDV na nepremičnine na podlagi člena 257, točka 7, code général des impôts (splošni davčni zakonik), ker gre za prenos stavbnih zemljišč na posameznike z namenom gradnje stanovanjskih stavb ter ker se za te prav tako ne uporablja ureditev obdavčitve marže, določena v povezanih določbah člena 257, točka 6, in člena 268 tega zakonika, zaradi česar ni bilo treba plačati nobenega DDV.
- 19 Ker je davčna uprava pritožbo družbe Icade Promotion zavrnila, je ta družba pri tribunal administratif de Montreuil (upravno sodišče v Montreuilu, Francija) vložila tožbo, ki je bila kot neutemeljena zavrnjena s sodbo z dne 27. aprila 2012.
- 20 Družba Icade Promotion je zoper to sodbo vložila pritožbo pri cour administrative d'appel de Versailles (višje upravno sodišče v Versaillesu, Francija), ki je to pritožbo zavrnilo s sodbo z dne 18. julija 2014, ker je navedena upravna pritožba nedopustna.
- 21 Conseil d'État (državni svet, Francija) je v postopku s pritožbo, ki jo je vložila družba Icade Promotion, z odločbo z dne 28. decembra 2016 delno razveljavil sodbo cour administrative d'appel de Versailles (višje upravno sodišče v Versaillesu) in mu zadevo vrnil v razsojanje, to pa je z drugo sodbo z dne 19. oktobra 2017 pritožbo, ki jo je ta družba vložila zoper sodbo tribunal administratif de Montreuil (upravno sodišče v Montreuilu) z dne 27. aprila 2012, meritorno zavrnilo.
- 22 Družba Icade Promotion je zato pri predložitvenem sodišču vložila kasacijsko pritožbo.

- 23 Družba Icade Promotion za izpodbijanje obdavčitve prodaj iz postopka v glavni stvari z DDV na maržo na podlagi določb člena 257, točka 6, in člena 268 code général des impôts (splošni davčni zakonik) trdi, da uporaba ureditve obdavčitve marže za te prodaje ni združljiva s členom 392 Direktive o DDV z dveh vidikov.
- 24 Na prvem mestu, po njenem mnenju člen 392 Direktive o DDV državam članicam dovoljuje, da za dobave stavbnih zemljišč uporabijo ureditev obdavčitve marže samo, če je davčni zavezanec, ki je izvedel take dobave, plačal DDV ob pridobitvi zemljišč, pri čemer ni imel pravice do odbitka tega davka. V zvezi s tem se družba Icade Promotion opira zlasti na angleško različico člena 392 Direktive o DDV, ki izrecno določa „neodbitnost DDV“ na nakup.
- 25 Na drugem mestu, po mnenju družbe Icade Promotion člen 392 Direktive o DDV državam članicam dovoljuje, da za dobave stavbnih zemljišč uporabijo ureditev obdavčitve marže samo, če davčni zavezanec, ki izvede take dobave, ta zemljišča zgolj kupi in jih proda naprej v enakem stanju. Ta določba naj se torej ne bi uporabljala za transakcije prodaje stavbnih zemljišč, ki so bila po tem, ko so bila pridobljena, preurejena.
- 26 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je cour administrative d’appel de Versailles (višje upravno sodišče v Versaillesu) v odgovor na te argumente odločilo, da neobstoj „pravice do odbitka“ ob pridobitvi, naveden v členu 392 Direktive o DDV, zajema primere, v katerih pridobitev ni bila obdavčena z DDV. Poleg tega po mnenju tega sodišča ni niti namen niti posledica navedbe dobav stavbnih zemljišč, „kupljenih z namenom nadaljnje prodaje“, v tem členu, da bi se izključili nakupi nepozidanih zemljišč, ki se prodajo naprej kot stavbna zemljišča.
- 27 V teh okoliščinah je Conseil d’État (državni svet) prekinil odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložil ti vprašanji:
- „1. Ali je treba člen 392 Direktive [o DDV] razlagati tako, da je uporaba ureditve obdavčitve marže pridržana za transakcije dobave nepremičnin, katerih pridobitev je bila obdavčena z [DDV], pri čemer davčni zavezanec, ki jih proda naprej, tega davka ni imel pravice odbiti? Ali pa ta člen omogoča, da se ta ureditev uporablja za transakcije dobave nepremičnin, katerih pridobitev ni bila obdavčena s tem davkom, bodisi ker ta pridobitev ne spada na njegovo področje uporabe bodisi ker je oproščena tega davka, čeprav spada na njegovo področje uporabe?
2. Ali je treba člen 392 Direktive [o DDV] razlagati tako, da izključuje uporabo ureditve obdavčitve marže za transakcije dobave stavbnih zemljišč v teh dveh primerih:
- če so ta zemljišča, kupljena kot nepozidana, od takrat, ko so bila pridobljena, do takrat, ko jih je davčni zavezanec prodal naprej, postala stavbna zemljišča;
 - če so se v zvezi s temi zemljišči od takrat, ko so bila pridobljena, do takrat, ko jih je davčni zavezanec prodal naprej, spremenile njihove značilnosti, na primer zaradi parceliranja ali opremljanja s komunalno infrastrukturo (poti, vodovod, elektrika, plin, kanalizacija, telekomunikacije)?“

Vprašnji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 28 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 392 Direktive o DDV razlagati tako, da uporabo ureditve obdavčitve marže omejuje na transakcije dobave nepremičnin, katerih pridobitev je bila obdavčena z DDV, pri čemer davčni zavezanec, ki jih proda naprej, tega davka ob tej pridobitvi ni imel pravice odbiti, ali pa tako, da omogoča uporabo te ureditve tudi za transakcije dobave nepremičnin, katerih pridobitev ni bila obdavčena z navedenim davkom, bodisi ker ta pridobitev ne spada na področje uporabe tega davka bodisi ker je tega davka oproščena, čeprav spada na njegovo področje uporabe.
- 29 Najprej je treba poudariti, da se jezikovne različice člena 392 Direktive o DDV razlikujejo. Francoska različica te določbe se namreč nanaša le na neobstoj „pravice do odbitka“, ne da bi bilo pojasnjeno, ali je neobstoj te pravice zgolj posledica dejstva, da prvotna transakcija ni bila obdavčena z DDV ali da je bila obdavčena, vendar nato na njeni podlagi ni bila pridobljena pravica do odbitka. Angleška različica navedene določbe pa se nanaša posebej na „DDV na nakup“, pri čemer je pojasnjeno, da ta davek „ni bil odbiten“ („the VAT on the purchase was not deductible“), iz česar je mogoče sklepati, da bi prenos takih zemljišč načeloma moral biti obdavčen z DDV.
- 30 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je treba v primeru razhajanj med različnimi jezikovnimi različicami besedila Evropske unije zadevno določbo razlagati glede na splošno sistematiko in namen ureditve, katere del je (sodba z dne 8. oktobra 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) in United Biscuits Pension Investments, C-235/19, EU:C:2020:801, točka 46 in navedena sodna praksa).
- 31 Poudariti je treba tudi, da ureditev obdavčenja iz člena 392 Direktive o DDV pomeni odstopanje od splošne ureditve iz Direktive o DDV in jo je zato treba razlagati ozko. Vendar pa to ne pomeni, da je mogoče izrazе, s katerimi je opredeljena ta odstopajoča ureditev, razlagati tako, da bi bil tej ureditvi odvzet njen učinek. Razlaga teh izrazov mora biti namreč v skladu s cilji navedene ureditve in mora spoštovati zahteve po davčni nevtralnosti (glej po analogiji sodbo z dne 29. novembra 2018, Mensing, C-264/17, EU:C:2018:968, točki 22 in 23 ter navedena sodna praksa).
- 32 V tem okviru je treba v zvezi z splošno sistematiko Direktive o DDV opozoriti, da se v skladu s temeljnim načelom, ki je neločljiv del sistema DDV, s tem davkom obdavči vsaka transakcija proizvodnje ali distribucije, pri čemer se odbije DDV, s katerim je bil neposredno obdavčen strošek različnih sestavnih delov cene (sodba z dne 30. maja 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, točka 45 in navedena sodna praksa).
- 33 Poudariti je treba tudi, da Direktiva o DDV določa jasno razlikovanje med dobavami stavbnih zemljišč, ki so obdavčene z DDV, na eni strani in dobavami nepozidanih zemljišč, ki so oproščene tega davka, na drugi strani.
- 34 V skladu z odstavkom 3 člena 12 Direktive o DDV „zemljišče za gradnjo [stavbno zemljišče]“ za namene odstavka 1(b) tega člena pomeni vsako neopremljeno ali opremljeno zemljišče, ki ga kot tako opredelijo države članice. Države članice morajo pri opredelitvi zemljišč, ki se štejejo za „zemljišča za gradnjo [stavbna zemljišča]“, upoštevati cilj, ki mu sledi člen 135(1)(k) te direktive,

in sicer da oprostitev DDV velja le za dobave nepozidanih zemljišč, ki niso namenjena gradnji (glej v tem smislu sodbo z dne 17. januarja 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, točka 30 in navedena sodna praksa).

- 35 Tako je treba ugotoviti, da je treba ob upoštevanju člena 135(1)(k) Direktive o DDV v povezavi s členom 2(1)(a) Direktive o DDV vsako dobavo stavbnih zemljišč, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi za plačilo, načeloma obdavčiti z DDV bodisi v skladu s splošno pravno ureditvijo iz člena 73 Direktive o DDV, ki določa, da se DDV izračuna na podlagi plačila za dobavo blaga ali opravljanje storitev, in sicer prodajno ceno, bodisi z odstopanjem za države članice, ki so se odločile za to možnost in ki sledijo ureditvi obdavčitve marže na podlagi člena 392 te direktive, v skladu s katero je davčna osnova razlika med prodajno in nakupno ceno.
- 36 Glede cilja Direktive o DDV je treba opozoriti, da je njen namen med drugim zagotavljanje spoštovanja načela davčne nevtralnosti, ki nasprotuje temu, prvič, da se dobave podobnega blaga, ki si med seboj konkurirata, obravnavajo različno z vidika DDV in, drugič, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, glede pobiranja DDV obravnavajo različno (sodba z dne 17. januarja 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, točka 31).
- 37 Namen ureditve obdavčitve marže je zagotavljanje spoštovanja tega načela, saj je namen te ureditve izravnati neodbitni DDV.
- 38 V zvezi s tem je iz obrazložitvenega memoranduma predloga Šeste direktive Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (COM(73) 950 final) razvidno, da se zmanjšana davčna osnova lahko uporabi v primeru, v katerem je blago, ki je že bilo dokončno obdavčeno z DDV (na primer stanovanjska nepremičnina kot „potrošeno“ blago zaradi njene prve uporabe), kasneje ponovno vključeno v „gospodarski promet“ in znova obdavčeno z DDV. V navedenem obrazložitvenem memorandumu je navedeno, da je v tem primeru, „da bi se torej upoštevalo to novo trženje nepremičnine, ki bi povzročilo preveliko davčno breme za trgovino z nepremičninami, treba odstopati od obdavčitve po splošnih načelih in predvideti možnost, da države članice določijo osnovo za [DDV] z odbitkom „osnove na osnovo““.
- 39 Ob neobstoju možnosti odbitka bi namreč obdavčitev celotne prodajne cene po prvi končni potrošnji povzročila, da se v osnovo vključi ne le cena, ki je že bila obdavčena z dokončnim DDV, ampak tudi znesek tega DDV. To bi vodilo do tega, da je dokončno breme DDV za celotni gospodarski krogotok odvisno zlasti od števila zaporednih končnih potrošenj in cen, ki so bile takrat plačane. Nasprotno pa obdavčenje marže z DDV omogoča omilitev te obremenitve z DDV in ponovno vzpostavitev davčne nevtralnosti.
- 40 S tem uporaba te ureditve obdavčitve za transakcije, opravljene po prvi končni potrošnji, zagotavlja, da se breme na drugo končno potrošnjo določi pod enakimi pogoji, kot so tisti, ki zadevajo prvo potrošnjo. Gre za element, ki zagotavlja pravilno delovanje DDV, ker se uporablja za blago, ki je lahko predmet več končnih potrošenj, ki pretrgajo odbitno verigo.
- 41 Omeniti je treba, da se je Sodišče že izreklo o ureditvi, podobni tisti iz zadeve v glavni stvari, in sicer o maržni ureditvi na področju rabljenega blaga. Sodišče je presodilo, da bi obdavčenje dobave rabljenega blaga s strani obdavčljivega preprodajalca na podlagi celotne cene – čeprav je v ceno, po kateri je to blago kupil, vključen znesek vstopnega DDV, ki ga je plačala oseba, ki spada

v eno od kategorij iz člena 314, točke od (a) do (d), Direktive o DDV, ki pa ga ni mogla odbiti ne ta oseba ne preprodajalec, ki je davčni zavezanec – povzročilo dvojno obdavčitev (sodba z dne 3. marca 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, točka 48).

- 42 V tem okviru je treba poudariti, da vse pridobitve stavbnih zemljišč s strani davčnega zavezanca za njihovo nadaljnjo prodajo niso nujno predmet DDV.
- 43 Če bi se člen 392 Direktive o DDV razlagal zgolj tako, da se ureditev obdavčitve marže uporablja le za dobave stavbnih zemljišč, katerih pridobitev je bila obdavčena z DDV, ne da bi imel davčni zavezanec, ki jih proda naprej, pravico do odbitka tega davka, in bi bila torej uporaba te ureditve izključena, če ta pridobitev pri ponovni vključitvi teh zemljišč v gospodarski promet z namenom njihove druge potrošnje ni bila obdavčena z DDV, bi ta razlaga pripeljala do tega, da bi bile dobave podobnega blaga, ki je med seboj konkurenčno, in gospodarski subjekti, ki opravljajo take transakcije, z vidika DDV obravnavani različno.
- 44 Po drugi strani pa – razen v primeru iz prejšnje točke – kontekstualna in teleološka razlaga, podana v točkah od 36 do 42 te sodbe, ne omogoča utemeljitve uporabe določbe o odstopanju iz člena 392 Direktive o DDV za transakcije dobave zemljišč, katerih pridobitev ni bila obdavčena s tem davkom. Tak je primer pridobitve stavbnega zemljišča, če je njegov prvotni prodajalec posameznik, ki zgolj upravlja svoje zasebno premoženje, ne da bi ta prenos spadal v okvir opravljanja kakršne koli gospodarske dejavnosti ali pridobitve nepozidanega zemljišča, ki je v skladu s členom 135(1)(k) Direktive o DDV v celoti oproščena DDV.
- 45 V tem zadnjenavedenem primeru, kot je generalni pravobranilec poudaril v točki 77 sklepnih predlogov, v primeru nadaljnje prodaje takih zemljišč ne bi prišlo do nobenega tveganja dvojne obdavčitve, tudi če bi ta zemljišča med tem postala „obdavčljiva“ kot stavbna zemljišča. Poleg tega nepozidana zemljišča, ker so oproščena DDV, ne morejo biti predmet „končne potrošnje“ v smislu Direktive o DDV, tako da se vprašanje njihove „ponovne vključitve“ v gospodarski promet ne postavlja. Tako se v teh dveh primerih možnost, da bi DDV „ostal vključen“ v tako blago zaradi morebitne prejšnje obdavčitve, ne pojavlja.
- 46 Ob upoštevanju prej navedenega je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 392 Direktive o DDV razlagati tako, da omogoča uporabo ureditve obdavčitve marže za transakcije dobave stavbnih zemljišč tako v primeru, v katerem je bila njihova pridobitev obdavčena z DDV, ne da bi davčni zavezanec, ki jih proda naprej, imel pravico do odbitka tega davka, kot tudi v primeru, v katerem njihova pridobitev ni bila obdavčena z DDV, če je v ceno, po kateri je preprodajalec, ki je davčni zavezanec, pridobil te nepremičnine, vključen znesek DDV, ki ga je kot vstopni davek plačal prvotni prodajalec. Vendar se – razen v tem primeru – ta določba ne uporablja za transakcije dobave stavbnih zemljišč, katerih prvotna pridobitev ni bila obdavčena z DDV, bodisi ker ne spada na področje uporabe tega davka bodisi ker je tega davka oproščena.

Drugo vprašanje

- 47 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 392 Direktive o DDV razlagati tako, da izključuje uporabo ureditve obdavčitve marže za transakcije dobave stavbnih zemljišč, če so ta zemljišča, kupljena kot nepozidana, od takrat, ko so bila pridobljena, do takrat, ko jih je davčni zavezanec prodal naprej, postala stavbna zemljišča ter če so se od takrat, ko so bila ta zemljišča pridobljena, do takrat, ko jih davčni zavezanec prodal naprej, spremenile njihove značilnosti zaradi parcelacije in izvedbe del komunalnega opremljanja zemljišč, kot sta med drugim plinovod in električno omrežje.

- 48 Na prvem mestu, glede vprašanja, ki se nanaša na zemljišča, ki so bila pridobljena nepozidana, je treba poudariti – kot je razvidno iz točke 31 te sodbe – da je treba člen 392 te direktive, ker gre za odstopanje od splošnega načela Direktive o DDV, v skladu s katerim se mora DDV načeloma plačati na ceno, ki jo uporabita stranki, razlagati ozko, vendar ne da bi se tej določbi odvzelo njeno bistvo.
- 49 Poleg tega je treba poudariti, da v skladu s členom 12(3) Direktive o DDV „zemljišče za gradnjo [stavbno zemljišče]“ pomeni vsako neopremljeno ali opremljeno zemljišče, ki ga kot tako opredelijo države članice.
- 50 Vendar kot je razvidno iz sodne prakse, navedene v točki 34 te sodbe, Direktiva o DDV omejuje polje proste presoje teh držav članic glede obsega pojma „zemljišče za gradnjo [stavbno zemljišče]“. V tem okviru morajo države članice spoštovati cilj člena 135(1)(k) te direktive, ki določa oprostitev DDV samo za dobave nepozidanih zemljišč, ki niso namenjena gradnji.
- 51 Poleg tega je opredelitev pojma „zemljišče za gradnjo [stavbno zemljišče]“ omejena tudi z obsegom pojma „objekt“, ki ga je zakonodajalec Unije v členu 12(2), prvi pododstavek, Direktive o DDV opredelil zelo široko, tako da vključuje „vsako konstrukcijo, trajno povezano s tlemi ali v tleh“.
- 52 Iz vseh teh določb izhaja, da je glede na to, da pojem „zemljišče za gradnjo [stavbno zemljišče]“ zajema tako komunalno neopremljena kot opremljena zemljišča, odločilno merilo za razlikovanje med stavbnim zemljiščem in nepozidanim zemljiščem vprašanje, ali je zadevno zemljišče v času transakcije namenjeno gradnji.
- 53 Iz člena 392 Direktive o DDV pa je razvidno, da se odstopajoča ureditev obdavčitve marže uporablja le za stavbna zemljišča, ki se – pri čemer so kot taka opredeljena s strani držav članic kot zemljišča, namenjena za gradnjo – kupijo z namenom nadaljnje prodaje. Po drugi strani pa mora biti nadaljnja prodaja zemljišč, ki so pridobljena nepozidana, ker niso namenjena gradnji in so načeloma oproščena DDV, izključena s področja uporabe tega člena.
- 54 Pojasniti je še treba, da je zaradi zagotavljanja spoštovanja načela davčne nevtralnosti potrebno, da so vsa nepozidana zemljišča, na katerih se lahko postavi zgradba in so torej namenjena za gradnjo, zajeta z nacionalno opredelitvijo pojma „stavbna zemljišča“ (glej v tem smislu sodbo z dne 17. januarja 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, EU:C:2013:20, točka 31).
- 55 V obravnavanem primeru mora predložitveno sodišče ob upoštevanju nacionalnih zakonodajnih opredelitev in vseh okoliščin, v katerih so se izvajale transakcije iz postopka v glavni stvari, ugotoviti, ali zemljišča, ki jih je pridobila družba Icade Promotion, spadajo pod pojem „zemljišče za gradnjo [stavbno zemljišče]“ ali pa gre, nasprotno, za nepozidana zemljišča, ki – ker so oproščena DDV – ne spadajo na področje uporabe člena 392 Direktive o DDV.
- 56 Na drugem mestu, v zvezi z vprašanjem, ali ta člen izključuje uporabo ureditve obdavčitve marže za dobavo stavbnih zemljišč, če so se od takrat, ko so bila ta zemljišča pridobljena, do takrat, ko jih je davčni zavezanec prodal naprej, spremenile njihove značilnosti zaradi parcelacije in izvedbe del njihovega komunalnega opremljanja, je treba ugotoviti, da je sicer res, da Izvedbena uredba št. 282/2011 kot „nepremičnino“ opredeljuje vsako „zgradbo“ ali vsako „konstrukcijo, pritrjeno na tla ali v tleh nad morsko gladino ali pod njo, ki je ni mogoče zlahka razstaviti ali odstraniti“, kot so „gradnja stalnih konstrukcij na zemljišču ter gradbena in rušilna dela, ki se opravljajo na stalnih konstrukcijah, kot so sistemi cevovodov za plin, vodo, kanalizacijo in podobno“.

- 57 Vendar dejstvo, da taka opremljenost pomeni „nepremičnino“ v smislu Izvedbene uredbe št. 282/2011, ne vpliva na opredelitev tako opremljenega zemljišča kot „zemljišča za gradnjo [stavbnega zemljišča]“. Člen 12(3) Direktive o DDV namreč jasno določa, da tudi opremljena zemljišča spadajo pod pojem „stavbna zemljišča“, če jih države članice opredelijo kot taka. Povedano drugače, opremljenost zemljišč, kot je priključitev na električno omrežje, plinovod, vodovod in tako dalje, ne more povzročiti spremembe njihove pravne opredelitve v „objekt“, in sicer kot konstrukcije, trajno povezane s tlemi z, med drugim, temelji.
- 58 Poleg tega, čeprav je v členu 12(2) Direktive o DDV objekt opredeljen zelo široko kot „vsaka konstrukcija, trajno povezana s tlemi ali v tleh“, pa ta določba napotuje na člen 12(1)(a) te direktive, ki se nanaša na „dobavo objekta ali delov objekta pred prvo uporabo“. Tako ni mogoče sklepati, da so lahko zgolj dela priklopa na omrežja vključena v pojem „objekt“.
- 59 Čeprav iz točk 32 in 33 sodbe z dne 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869), v bistvu izhaja, da mora za objekt, ki je bil predelan ali posodobljen, veljati splošna ureditev DDV, če so te transakcije ustvarile dodano vrednost, kot je bilo to pri njegovi prvotni gradnji, pa te sodne prakse vendarle ni mogoče po analogiji uporabiti za zadevo v glavni stvari. V zadevi, v kateri je bila izdana ta sodba, je bilo namreč vprašanje, ali so zadevna posodobitvena dela povzročila dodano vrednost, odločilno za to, ali se dobava zadevnega objekta obdavči z DDV. Nasprotno pa v postopku v glavni stvari ne gre za obdavčitev dobave zemljišč z DDV, temveč za uporabo določbe o odstopanju, ki določa milejšo davčno ureditev.
- 60 Čeprav se člen 392 Direktive o DDV nanaša na „dobavo gradbenih [stavbnih] zemljišč, kupljenih z namenom nadaljnje prodaje“, ni mogoče sklepati, da ta dikcija prepoveduje, da bi obdavčeni preprodajalec zemljišča preuredil, če bi jih bilo mogoče ob njihovi nadaljnji prodaji opredeliti kot stavbna zemljišča. Tak sklep namreč ne izhaja niti iz namena zakonodajalca Unije v zvezi s to določbo niti iz njene kontekstualne razlage.
- 61 Ker se torej komunalno neopremljeno zemljišče v skladu z nacionalno zakonodajo zadevne države članice šteje za stavbno zemljišče, preureditve, ki so bile izvedene na tem zemljišču, da bi to zemljišče postalo komunalno opremljeno zemljišče, ki tako ostaja namenjeno za gradnjo, ne vplivajo na njegovo opredelitev kot „stavbno zemljišče“, če teh preureditev ni mogoče opredeliti kot „objekte“.
- 62 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 392 Direktive o DDV razlagati tako, da izključuje uporabo ureditve obdavčitve marže za transakcije dobave stavbnih zemljišč, če so ta zemljišča, ki so bila pridobljena nepozidana, od takrat, ko so bila pridobljena, do takrat, ko jih je davčni zavezanec prodal naprej, postala stavbna zemljišča, vendar ne izključuje uporabe te ureditve za transakcije dobave stavbnih zemljišč, kadar so se značilnosti teh zemljišč od takrat, ko so bila pridobljena, do takrat, ko jih je davčni zavezanec prodal naprej, spremenile zaradi parcelacije in izvedbe del komunalnega opremljanja, ki omogočajo priklop teh zemljišč na omrežja, kot sta, med drugim, plinovod ali električno omrežje.

Stroški

- 63 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

- 1. Člen 392 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da omogoča uporabo ureditve obdavčitve marže za transakcije dobave stavbnih zemljišč tako v primeru, v katerem je bila njihova pridobitev obdavčena z davkom na dodano vrednost (DDV), ne da bi davčni zavezanec, ki jih proda naprej, imel pravico do odbitka tega davka, kot tudi v primeru, v katerem njihova pridobitev ni bila obdavčena z DDV, če je v ceni, po kateri je obdavčljivi preprodajalec, ki je davčni zavezanec, pridobil te nepremičnine, vključen znesek DDV, ki ga je kot vstopni davek plačal prvotni prodajalec. Vendar se – razen v tem primeru – ta določba ne uporablja za transakcije dobave stavbnih zemljišč, katerih prvotna pridobitev ni bila obdavčena z DDV, bodisi ker ne spada na področje uporabe tega davka bodisi ker je tega davka oproščena.**
- 2. Člen 392 Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da izključuje uporabo ureditve obdavčitve marže za transakcije dobave stavbnih zemljišč, če so ta zemljišča, ki so bila pridobljena nepozidana, od takrat, ko so bila pridobljena, do takrat ko jih je davčni zavezanec prodal naprej, postala stavbna zemljišča, vendar ne izključuje uporabe te ureditve za transakcije dobave stavbnih zemljišč, kadar so se značilnosti teh zemljišč od takrat, ko so bila pridobljena, do takrat, ko jih davčni zavezanec prodal naprej, spremenile zaradi parcelacije in izvedbe del komunalnega opremljanja, ki omogočajo priklop teh zemljišč na omrežja, kot sta, med drugim, plinovod ali električno omrežje.**

Podpisi