

Mål C-299/20

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

6 juli 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Conseil d'Etat (Frankrike)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

25 juni 2020

Klagande:

Icade Promotion Logement SAS

Motpart:

Ministre de l'Action et des Comptes Publiques

**CONSEIL D'ETAT (Högsta
förvaltningsdomstolen,
Frankrike)**

har
i det aktuella målet

[utelämnas]

Sammanträdet av den 10 juni
2020

Uppläst den 25 juni 2020

Med beaktande av följande förfarande:

Det förenklade aktiebolaget Icade Promotion Logement (nedan även kallat bolaget) yrkade att Tribunal administratif de Montreuil (Förvaltningsdomstol i Montreuil) skulle slå fast att den mervärdesskatt på 2 826 814 euro och 2 369 881 euro (nedan kallad mervärdesskatten) som bolaget hade betalat för perioderna 1 januari–31 december 2007 respektive 1 januari–31 december 2008

skulle återbetalas. Genom dom [utelämnas] av den 27 april 2012 ogillade Tribunal administratif de Montreuil bolagets talan.

Genom dom [utelämnas] av den 18 juli 2014 ogillade Cour administrative d'appel de Versailles (Appellationsdomstolen i Versailles) bolagets överklagande av denna dom.

Genom avgörande [utelämnas] av den 28 december 2016 upphävde Conseil d'Etat, som delvis biföll bolagets överklagande, den dom som meddelats av Cour administrative d'appel de Versailles den 18 juli 2014, i den del den avsåg återbetalning av den [utelämnas] [mervärdesskatt] som hänförde sig till bolagets transaktioner och återförvisade målet till Cour administrative d'appel de Versailles till följd av detta upphävande.

Genom en andra dom [utelämnas] av den 19 oktober 2017 ogillade Cour administrative d'appel de Versailles [utelämnas] Icade Promotion Logements överklagande av domen av den 27 april 2012.

Genom ett summariskt överklagande, en kompletterande inläga, replik och nya inlagor, som registrerades av Conseil d'Etats kansli den 20 december 2017, den 20 mars, den 21 september, den 16 november 2018 och den 7 juni 2019, har bolaget yrkat att Conseil d'Etat i första hand ska: **[Orig. s. 2]**

1) upphäva den andra domen,

2) avgöra målet i sak och bifalla överklagandet,

3) i andra hand, begära att Europeiska unionens domstol ska meddela ett förhandsavgörande angående tolkningen av artikel 392 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1),

[utelämnas]

[utelämnas] Icade Promotion Logement har anfört att Cour administrative d'appel de Versailles

- missuppfattade de faktiska omständigheterna genom att slå fast att Icade Promotion Logement inte hade preciserat den exakta arten av de transaktioner som bolaget hade utfört på var och en av de berörda tomterna innan de såldes, och därför inte med fog kunde hävda att försäljningen av dessa tomter hade bidragit till uppförandet av nya byggnader i den mening som avses i artikel 257 led 7 i code général des impôts (den allmänna skattelagen, nedan kallad CGI),

- lämnade en otillräcklig motivering till sitt avgörande och gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att slå fast att bolagets markförsäljning till enskilda inte omfattades av ordningen för fastighets[moms] enligt artikel 257 led

7 [utelämnas] [CGI], utan av ordningen för [utelämnas] marginal[moms] som föreskrivs i artikel 257 led 6 CGI,

- gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den fann att den franska lagstiftningen, genom att från [utelämnas] [mervärdesskatt] undanta transaktioner som avser markexploatering som utförs av lokala myndigheter med stöd av artikel 261 led 5 [utelämnas] [CGI], trots att samma transaktioner som utförs av enskilda omfattas av ordningen för [utelämnas] marginal[moms], inte stred mot principen om [utelämnas] [mervärdesskattens] neutralitet,

- gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att grunda sig på att markinköpet inte omfattades av [utelämnas] [mervärdesskatt] för att därav dra slutsatsen att tillämpningen på denna marköverlåtelse av ordningen för marginalbeskattning enligt artikel 257 led 6 [utelämnas] [CGI] var förenlig med artikel 392 i direktiv 2006/112 [utelämnas],

- gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den fann att artikel 392 i direktiv 2006/112 [utelämnas], i den del det däri föreskrivs att ordningen för [utelämnas] marginal[moms] kan tillämpas på leveranser av byggnader och mark för bebyggelse som inköpts för vidareförsäljning, varken har till syfte eller resultat att från denna ordning undanta inköp av råmark som därefter säljs vidare som mark för bebyggelse.

Genom tre svaromål som registrerades den 3 augusti, den 10 oktober 2018 och den 24 mars 2020, yrkade *Ministre de l'action et des comptes publics* (ministern för offentlig förvaltning och offentliga räkenskaper, Frankrike) att överklagandet skulle ogillas. *Ministre de l'action et des comptes publics* [Orig. s. 3] har hävdat att talan inte kan vinna bifall på de grunder som bolaget har åberopat och att det saknas anledning att begära förhandsavgörande från Europeiska unionens domstol.

Med beaktande av övriga handlingar i målet,

Med beaktande av

- direktiv 2006/112 [utelämnas],

- [utelämnas] [CGI] och *livre des procédures fiscales* (lagen om skatteförfaranden, nedan kallad LPF),

- *code de justice administrative* (lagen om förvaltningsdomstolar) och förordning nr 2020–305 av den 25 mars 2020,

[utelämnas]

Av följande skäl:

1. Det framgår av handlingarna i målet vid den nationella domstolen att [utelämnas] Icade Promotion Logement, som bedriver verksamhet som markexploatör, tillämpade ordningen för [utelämnas] marginal[moms], som då föreskrevs i artikel 257 led 6 jämförd med artikel 268 [utelämnas] CGI, på de överlåtelse av mark för bebyggelse till enskilda som bolaget hade genomfört under perioderna 1 januari–31 december 2007 och 1 januari–31 december 2008. Bolaget begärde med stöd av artikel L. 190 [utelämnas] LPF att skattemyndigheten skulle återbetala den erlagda skatten, vilken, enligt bolaget, uppgick till 2 826 814 euro för perioden 1 januari–31 december 2007 och till 2 369 881 euro för perioden 1 januari–31 december 2008. Skattemyndigheten fann vid omprövning inte skäl att ändra det tidigare beslutet, [utelämnas] varför Icade Promotion Logement överklagade beslutet till skattedomstolen. Bolaget har överklagat den andra dom som meddelats av Cour administrative d'appel de Versailles i detta mål, varigenom den domstolen, utan att ta ställning till huruvida talan kunde tas upp till prövning, ogillade bolagets talan om återbetalning.
2. För det första föreskrivs i artikel 12 i direktiv 2006/112 följande [utelämnas]: ”1. Medlemsstaterna får anse som beskattningsbar person var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som hänför sig till sådana verksamheter som avses i artikel 9.1 andra stycket, särskilt någon av följande transaktioner: ... / b) Leverans av mark för bebyggelse ... ”. I artikel 135 i direktivet föreskrivs följande: ”1. Medlemsstaterna skall undanta [Orig. s. 4] följande transaktioner från skatteplikt: ... / k) Leverans av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som avses i artikel 12.1 b ... ”. I artikel 392 i direktivet föreskrivs följande: ”Medlemsstaterna får föreskriva att beskattningsunderlaget för leveranser av byggnader och mark för bebyggelse som inköpts för vidareförsäljning av en beskattningsbar person som inte hade rätt att dra av skatten vid inköpet, skall utgöras av skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset”.
3. För det andra föreskrivs i artikel 257 [utelämnas] [CGI], i den lydelse som var tillämplig på de aktuella beskattningsåren: ”Mervärdesskatt ska även betalas för: ... / 6. Om inte annat följer av 7.: / a) De transaktioner som avser fast egendom ... och vars resultat ska ingå som industriella och kommersiella vinster i underlaget för inkomstskatteberäkningen, / ... 7. De transaktioner som avser uppförande eller leverans av byggnader. / Dessa transaktioner är skattepliktiga, inklusive de transaktioner som är av civilrättslig karaktär. / 1. Sådana transaktioner är bland annat: / a) Försäljning ... av mark för bebyggelse, mark som betraktas som mark för bebyggelse enligt artikel 1594-0 G A ... , / Den mark som avses i första stycket är bland annat den för vilken köparen ... , inom fyra år räknat från dagen för den rättshandling som fastställer transaktionen, får bygglov eller påbörjar de byggarbeten som krävs för att uppföra en byggnad eller en grupp av byggnader eller för att bygga nya lokaler i form av påbyggnad med övre våningar. / Bestämmelserna ska inte tillämpas på mark som köpts in av fysiska personer i syfte att uppföra byggnader som personerna kommer att använda som bostäder. / ... ”. Av artikel 268 CGI, i den lydelse som var tillämplig på de aktuella beskattningsåren, framgår följande: ”Vad gäller de transaktioner som avses i

artikel 257 led 6, utgörs beskattningsunderlaget för mervärdesskatten av skillnaden mellan: / a. det fastställda priset och de kostnader som hänförs därtill, eller egendomens marknadsvärde om det överstiger priset jämte kostnaderna, / b. och ... det belopp som överlåtaren, oavsett skäl, betalade när han eller hon köpte in egendomen ... ”.

4. Det framgår av artikel 257 led 7 [utelämnas] [CGI], som angetts i föregående punkt, att denna bestämmelse inte var tillämplig på överlåtelser av mark för bebyggelse som fysiska personer köpte in i syfte att bygga bostäder. Sådana transaktioner omfattades följaktligen av [utelämnas] [mervärdesskatt] enligt artikel 257 led 6 när de utfördes av personer som omfattades av denna bestämmelse. I sådana fall beräknades skatten, med tillämpning av artikel 268 [utelämnas] [CGI], inte på grundval av priset för marköverlåtelsen utan av överlåtarens marginal.
5. [utelämnas] Icade Promotion Logement anförde vid Cour administrative d'appel de Versailles att det hade gjort förvärv av obebyggd mark som inte omfattades av [utelämnas] [mervärdesskattens] tillämpningsområde i syfte att sälja den vidare utan att uppföra byggnader, och senare avstyckat den inköpta marken i tomter samt utfört anläggningsarbeten för att betjäna dessa tomter med olika nät (vägnät, dricksvatten, elektricitet, gas, sanering, telekommunikation). Slutligen sålde Icade Promotion Logement tomterna till fysiska personer som mark för bebyggelse i syfte att bygga bostäder. Till stöd för att bestrida att de transaktioner som hade utförts på det sättet omfattades av [utelämnas] marginal[moms] med stöd av artikel 257 led 6 jämförd med artikel 268 [utelämnas] [CGI], [utelämnas] gjorde Icade Promotion Logement gällande att tillämpningen på dessa transaktioner av ordningen för marginalbeskattning i två hänseenden var oförenlig med artikel 392 i direktiv [utelämnas] [2006/112]. **[Orig. s. 5]**
6. För det första får medlemsstaterna i enlighet med artikel 392 i direktiv [utelämnas] [2006/112], enligt [utelämnas] Icade Promotion Logement, föreskriva att leveranser av mark för bebyggelse omfattas av ordningen för marginalbeskattning endast om den beskattningsbara person som utför sådana leveranser betalade [utelämnas] [mervärdesskatt] vid inköpet och inte hade rätt att dra av skatten. För att bemöta dessa argument slog Cour administrative d'appel [de Versailles] fast att den avsaknad av ”avdragsrätt” vid inköp som anges i artikel 392 i direktiv [utelämnas] [2006/112] omfattade de fall där inköpet inte omfattas av [utelämnas] [mervärdesskatt]. [utelämnas] Icade Promotion Logement har anført att Cour administrative d'appel [de Versailles] gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning i detta avseende och därvid bland annat gjort gällande att den engelska språkversionen av artikel 392 i direktiv [utelämnas] [2006/112] klart begränsar möjligheten att tillämpa ordningen för marginalbeskattning till de fall där den beskattningsbara person betalade [utelämnas] [mervärdesskatt] vid inköpet av den egendom som sålts vidare och inte hade rätt att dra av skatten.
7. Bedömningen av denna grund om felaktig rättstillämpning är beroende av huruvida artikel 392 i direktiv [utelämnas] [2006/112], som ska tillämpas

restriktivt i egenskap av undantag, ska tolkas så, att den innebär att ordningen för marginalbeskattning endast ska tillämpas på transaktioner som avser leveranser av fast egendom för vilka den beskattningsbara person som säljer dem vidare betalade [utelämnas] [mervärdesskatt] utan att ha rätt att dra av skatten vid inköpet, eller om den, såsom dess franska språkversion antyder, innebär att ordningen mera allmänt ska tillämpas på transaktioner som avser leveranser av fast egendom vars inköp inte omfattats av [utelämnas] [mervärdesskatt], antingen på grund av att inköpet inte omfattas av skattens tillämpningsområde, eller på grund av att det, trots att det omfattas av skattens tillämpningsområde, är undantaget från skatteplikt.

8. För det andra får medlemsstaterna i enlighet med artikel 392 i direktiv [utelämnas] [2006/112], enligt [utelämnas] Icade Promotion Logement, föreskriva att leveranser av mark för bebyggelse omfattas av ordningen för marginalbeskattning endast om den beskattningsbara person som utför sådana leveranser begränsar sig till att köpa in och sälja vidare marken i befintligt skick. För att bemöta detta argument slog Cour administrative d'appel [de Versailles] fast att angivelsen i artikel 392 i direktiv [utelämnas] [2006/112] av leveranser av mark för bebyggelse ”som inköpts för vidareförsäljning” hade vare sig till syfte eller resultat att undanta inköp av obebyggd mark i syfte att sälja den vidare som mark för bebyggelse. [utelämnas] Icade Promotion Logement har anfört att Cour administrative d'appel [de Versailles] gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning genom att bland annat göra gällande att ordningen för marginalbeskattning inte kunde tillämpas på försäljningar av fast egendom som förändrats sedan den köptes in.
9. Bedömningen av den andra grunden är således beroende av huruvida artikel 392 i direktiv [utelämnas] [2006/112], som ska tillämpas restriktivt i egenskap av undantag, ska tolkas så, att den undantar leveranser av mark för bebyggelse från tillämpningen av ordningen för marginalbeskattning i två situationer. Den första situationen avser de fall där den obebyggda mark som köptes in blev mark för bebyggelse mellan den tidpunkt då den köptes in och då den beskattningsbara personen sålde marken vidare. Den andra situationen avser de fall där markens egenskaper, mellan den tidpunkt då den köptes in och då den beskattningsbara personen sålde den vidare, har ändrats, exempelvis genom avstyckning i tomter eller utförande av arbeten för att betjäna dem med olika nät (vägnät, dricksvatten, elektricitet, gas, sanering, telekommunikation).
10. De frågor som nämns i punkterna 7 och 9 är avgörande för att avgöra det aktuella målet och medför allvarliga tolkningssvårigheter, eftersom det saknas praxis från Europeiska unionens domstol som klargör de aktuella bestämmelsernas föremål [**Orig. s. 6**] och räckvidd. Målet kommer därför att hänskjutas till domstolen med stöd av artikel 267 [utelämnas] [FEUF] och, till dess att domstolen meddelar ett förhandsavgörande, att vilandeförklaras med avseende på det överklagande som ingetts av [utelämnas] Icade Promotion Logement.

BESLUTAT FÖLJANDE:

Artikel 1: Det överklagande som ingetts av [utelämnas] Icade Promotion Logement vilandeförklaras till dess att Europeiska unionens domstol har prövat följande frågor:

1. Ska artikel 392 i rådets direktiv [2006/112/EG] av den 28 november 2006 [om ett gemensamt system för mervärdesskatt] tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning endast ska tillämpas på leveranser av fast egendom för vilka den beskattningsbara person som säljer egendomen vidare betalade [utelämnas] [mervärdesskatt] utan att ha rätt att dra av skatten vid inköpet? Eller kan ordningen, med stöd av denna artikel, tillämpas på leveranser av fast egendom för vilka den beskattningsbara personen inte betalade skatt, antingen på grund av att inköpet inte omfattas av skattens tillämpningsområde eller på grund av att inköpet, även om det omfattas av tillämpningsområdet, undantas från skatteplikt?

2. Ska artikel 392 i direktiv [utelämnas] [2006/112] tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning inte kan tillämpas på leveranser av mark för bebyggelse i två situationer:

- när den obebyggda mark som köptes in har blivit mark för bebyggelse mellan den tidpunkt då marken köptes in och då den beskattningsbara personen sålde den vidare,

- och när markens egenskaper, mellan den tidpunkt då marken köptes in och då den beskattningsbara personen sålde den vidare, har ändrats, exempelvis genom avstyckning i tomter eller utförande av arbeten för att betjäna dem med olika nät (vägar, dricksvatten, elektricitet, gas, sanering, telekommunikation)?

[utelämnas]