

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 30 september 2021 (\*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 392 – Ordning för marginalbeskattning – Tillämpningsområde – Leveranser av fast egendom och mark för bebyggelse som inköpts för vidareförsäljning – Den beskattningsbara personen hade inte rätt att dra av skatten vid inköpet av fastigheten – Vidareförsäljningen är mervärdesskattepliktig – Begreppet ’mark för bebyggelse’”

I mål C-299/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) genom beslut av den 25 juni 2020, som inkom till domstolen den 6 juli 2020, i målet

**Icade Promotion SAS**, tidigare Icade Promotion Logement SAS,

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot, domstolens vice ordförande R. Silva de Lapuerta (referent) samt domarna L. Bay Larsen, C. Toader och M. Safjan,

generaladvokat: A. Rantos,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Icade Promotion SAS, tidigare Icade Promotion Logement SAS, genom P. Tournès och A. Abadie, avocats,
- Frankrikes regering, genom E. de Moustier och É. Toutain, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom F. Dintilhac och A. Armenia, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 20 maj 2021 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

**Dom**

1 Begäran om förhandsavgörande avser 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) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Denna begäran har framställts i ett mål mellan Icade Promotion SAS, tidigare Icade Promotion Logement SAS, och Ministère de l'Action et des Comptes publics (ministeriet för offentlig förvaltning och offentliga räkenskaper, Frankrike) (nedan kallat skattemyndigheten) angående skattemyndighetens beslut att inte återbetala den mervärdesskatt som detta bolag betalat i samband med försäljningar av mark för bebyggelse till enskilda under åren 2007 och 2008.

## **Tillämpliga bestämmelser**

### ***Unionsrätt***

#### *Mervärdesskattedirektivet*

3 I artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

a) Leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

4 I artikel 9.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 I artikel 12 i direktivet anges följande:

”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:

a) Leverans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad och den mark byggnaden står på.

b) Leverans av mark för bebyggelse.

2. I punkt 1 a avses med byggnad varje anläggning som anbragts på eller i marken.

Medlemsstaterna får fastställa närmare regler för tillämpning av kriteriet i punkt 1 a på ombyggnation av byggnader och innebörden av begreppet 'den mark byggnaden står på'.

Medlemsstaterna får tillämpa andra kriterier än första besittningstagandet, såsom den tid som förflyter mellan den dag då byggnaden färdigställs och dagen för första leverans eller den tid som

förflyter mellan dagen för första besittningstagandet och dagen för senare leverans, såvida dessa perioder inte överstiger fem respektive två år.

3. I punkt 1 b avses med mark för bebyggelse råmark eller iordningställd mark som av medlemsstaterna definierats som sådan mark.”

6 Artikel 73 i samma direktiv har följande lydelse:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

7 I artikel 135 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

j) Leverans av andra byggnader eller delar därav och den mark de står [på] utom sådana leveranser som avses i artikel 12.1 a.

k) Leverans av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som avses i artikel 12.1 b.

...”

8 I artikel 137.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av följande transaktioner:

...

b) Leveranser av byggnader eller delar därav och den mark de står på utom sådana leveranser som avses i artikel 12.1 a.

c) Leveranser av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som avses i artikel 12.1 b.

...”

9 Avdelning XIII i detta direktiv, med rubriken ”Avvikelser”, innehåller kapitel 1, med rubriken ”Avvikelser som skall gälla till dess att slutliga ordningar har antagits”. Artikel 392 i detta kapitel har följande lydelse:

”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.”

*Genomförandeförordning nr 282/2011*

10 I artikel 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112 (EUT L 77, 2011, s. 1), i dess lydelse

enligt rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 (EUT L 284, 2013, s. 1) (nedan kallad genomförandeförordning nr 282/2011), föreskrivs följande:

”Vid tillämpningen av [mervärdesskattedirektivet] ska med fast egendom avses följande:

...

b) Varje byggnad eller konstruktion som har fästs vid eller i marken, ovan eller under havsnivån, och som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet.

...”

11 I artikel 31a i genomförandeförordning nr 282/2011 föreskrivs följande:

”1. Tjänster med anknytning till fast egendom enligt artikel 47 i [mervärdesskattedirektivet] ska endast omfatta de tjänster som har en tillräckligt direkt anknytning till egendomen. Tjänster ska anses ha en tillräckligt direkt anknytning till fast egendom i följande fall:

a) Om de härleds från en fast egendom och egendomen utgör en väsentlig beståndsdel för tjänsten samt är central och absolut nödvändig för den tjänst som tillhandahålls.

b) Om de tillhandahålls för eller riktas mot en fast egendom och syftar till att åstadkomma en rättslig eller fysisk ändring av den egendomen.

2. Punkt 1 ska särskilt omfatta följande tjänster:

...

d) Uppförande av bestående konstruktioner på mark samt byggnads- och rivningsarbete som utförs på bestående konstruktioner, exempelvis rörledningssystem för gas, vatten, avlopp och liknande.

...”

### **Franskrätt**

12 I artikel 257 i code général des impôts (allmänna skattelagen), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrevs följande:

”Mervärdesskatt ska även betalas för följande:

...

6. Om inte annat följer av led 7:

a) Transaktioner som avser fast egendom ... och vars resultat ska ingå som industriella och kommersiella vinster i underlaget för inkomstskatteberäkningen.

...

7. Transaktioner som avser uppförande eller leverans av byggnader.

Dessa transaktioner är skattepliktiga, inklusive de transaktioner som är av civilrättslig karaktär.

1. Sådana transaktioner omfattar bland annat:

a) Försäljning ... av mark för bebyggelse ...

I första stycket avses bland annat mark för vilken köparen ..., inom fyra år räknat från dagen för den rättshandling som fastställer transaktionen, får bygglov för att bebygga eller iordningställa marken 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.

...

b) Försäljning av fast egendom ...”

13 I artikel 268 i allmänna skattelagen, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrevs 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 ...”

14 I artikel 231.1 i bilaga 2 till allmänna skattelagen, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet, föreskrivs följande:

”De personer som anges i artikel 257 [led 6] i allmänna skattelagen får inte dra av den skatt som påförts priset vid inköp eller uppförande av byggnader ...”

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

15 Icade Promotion, ett bolag som bedriver verksamhet som markexploatör, förvärvade råmark från icke beskattningsbara personer (enskilda eller lokala myndigheter). Dessa inköp var således inte föremål för mervärdesskatt.

16 Inledningsvis sålde Icade Promotion, efter att ha avstyckat marken i tomter och utfört anläggningsarbeten för att förse dessa tomter med olika nätverk, såsom vägar och ledningssystem för dricksvatten, elektricitet, gas, sanering och telekommunikation, nämnda tomter försedda med dessa nätverk till fysiska personer som mark för bebyggelse, i syfte att de skulle bebyggas för bostadsändamål.

17 Icade Promotion tillämpade ordningen för betalning av mervärdesskatt i form av marginalsatt, som föreskrevs i artiklarna 257 led 6 och 268 i allmänna skattelagen, på dessa överlåtelser som bolaget genomförde under perioden 1 januari 2007–31 december 2008.

18 Senare begärde Icade Promotion att skattemyndigheten skulle återbetala den

mervärdesskatt som erlagts i form av marginalska, vilken uppgick till 2 826 814 euro för år 2007 och till 2 369 881 euro för år 2008. Bolaget gjorde gällande att de aktuella transaktionerna inte kunde påföras mervärdesskatt avseende fast egendom på grundval av artikel 257 led 7 i allmänna skattelagen, eftersom transaktionerna bestod i överlåtelse av mark för bebyggelse till enskilda i syfte att det skulle uppföras byggnader för bostadsändamål, och att de inte heller omfattades av den ordning för marginalbeska,ning som föreskrivs i artikel 257 led 6 jämförd med artikel 268 i samma lag, varför ingen mervärdesskatt skulle betalas.

19 Skattemyndigheten avslog bolagets begäran om omprövning, varpå Icade Promotion överklagade detta avslagsbeslut till Tribunal administratif de Montreuil (Förvaltningsdomstolen i Montreuil, Frankrike), vilken ogillade överklagandet genom dom av den 27 april 2012.

20 Icade Promotion överklagade denna dom till Cour administrative d'appel de Versailles (Förvaltningsdomstolen i andra instans i Versailles, Frankrike), som ogillade överklagandet genom dom av den 18 juli 2014, med motiveringen att nämnda administrativa begäran om omprövning inte kunde tas upp till prövning.

21 Genom beslut av den 28 december 2016 upphävde Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike), efter överklagande av Icade Promotion, delvis den dom som meddelats av Cour administrative d'appel de Versailles (Förvaltningsdomstolen i andra instans i Versailles) och återförvisade målet till denna sistnämnda domstol, vilken genom sin andra dom av den 19 oktober 2017 i sak ogillade bolagets överklagande av den dom som meddelats av Tribunal administratif de Montreuil (Förvaltningsdomstolen i Montreuil) den 27 april 2012.

22 Icade Promotion överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen.

23 Icade Promotion har bestritt att försäljningarna i det nationella målet omfattades av mervärdesskatt i form av marginalska enligt artikel 257 led 6 jämförd med artikel 268 i allmänna skattelagen. Till stöd för sitt bestridande har Icade Promotion gjort gällande att tillämpningen av ordningen för marginalbeska,ning på dessa försäljningar var oförenlig med artikel 392 i mervärdesskattedirektivet i två hänseenden.

24 Icade Promotion anser för det första att medlemsstaterna enligt artikel 392 i mervärdesskattedirektivet får föreskriva att leveranser av mark för bebyggelse ska omfattas av ordningen för marginalbeska,ning endast om den beska,tningsbara person som utför sådana leveranser betalade mervärdesskatt vid inköpet av marken och inte hade rätt att dra av skatten. Icade Promotion har i detta avseende särskilt hänvisat till den engelska språkversionen av artikel 392 i mervärdesskattedirektivet, i vilken det uttryckligen föreskrivs att "mervärdesskatten inte får dras av" på köpet.

25 Icade Promotion anser för det andra att medlemsstaterna enligt artikel 392 i mervärdesskattedirektivet får föreskriva att leveranser av mark för bebyggelse ska omfattas av ordningen för marginalbeska,ning endast om den beska,tningsbara person som utför sådana leveranser begränsar sig till att köpa in och sälja vidare marken i befintligt skick. Denna bestämmelse är således inte tillämplig på försäljningar av mark för bebyggelse som ändrats sedan den köptes in.

26 Det framgår av beslutet om hänskjutande att Cour administrative d'appel de Versailles (Förvaltningsdomstolen i andra instans i Versailles), som svar på dessa argument, slog fast att den avsaknad av "avdragsrätt" vid inköpet som anges i artikel 392 i mervärdesskattedirektivet omfattar de fall där inköpet inte var mervärdesskattepliktigt. Cour administrative d'appel de Versailles (Förvaltningsdomstolen i andra instans i Versailles) menade vidare att hänvisningen i denna artikel till leveranser av mark för bebyggelse som "inköpts för vidareförsäljning" varken har

till syfte eller resultat att undanta inköp av obebyggd mark som därefter säljs vidare som mark för bebyggelse.

27 Mot denna bakgrund beslutade Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

1) Ska artikel 392 i [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning endast får tillämpas på leveranser av fast egendom för vilka den beskattningsbara person som säljer egendomen vidare betalade mervärdesskatt utan att ha rätt att dra av skatten vid inköpet? Eller kan denna ordning, med stöd av denna artikel, tillämpas på leveranser av fast egendom för vilka den beskattningsbara personen inte betalade mervärdesskatt vid inköpet, 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 [mervärdesskattedirektivet] tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning inte får tillämpas på leveranser av mark för bebyggelse i följande två situationer

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

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

## **Prövning av tolkningsfrågorna**

### ***Den första frågan***

28 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 392 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning endast får tillämpas med avseende på leveranser av fast egendom när inköpet var föremål för mervärdesskatt, utan att den beskattningsbara person som säljer marken vidare hade rätt att dra av denna skatt i samband med detta inköp, eller om den ska tolkas så, att denna ordning även får tillämpas på leveranser av fast egendom när inköpet inte var föremål för mervärdesskatt, antingen på grund av att inköpet inte omfattades av skattens tillämpningsområde eller på grund av att inköpet, även om det omfattades av tillämpningsområdet, var undantaget från mervärdesskatteplikt.

29 Det ska inledningsvis påpekas att de olika språkversionerna av artikel 392 i mervärdesskattedirektivet skiljer sig åt. Den franska språkversionen av denna bestämmelse hänvisar nämligen endast till att det saknas ”avdragsrätt”, utan att närmare ange huruvida avdragsrätt saknas helt enkelt på grund av att den ursprungliga transaktionen inte var föremål för mervärdesskatt, eller på grund av att transaktionen var föremål för mervärdesskatt utan att detta därefter medförde någon avdragsrätt. Den engelska språkversionen av denna bestämmelse hänvisar dock specifikt till ”mervärdesskatten på inköpet” med närmare angivelse av att mervärdesskatten ”inte kunde dras av” (”the VAT on the purchase was not deductible”) vilket antyder att överlåtelser av sådan mark i princip ska vara föremål för mervärdesskatt.

30 EU-domstolen erinrar om att en unionsrättslig bestämmelse, i händelse av skillnader mellan de olika språkversionerna, ska tolkas mot bakgrund av den allmänna systematiken i och syftet med de föreskrifter i vilka den ingår (dom av den 8 oktober 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) och United Biscuits Pension Investments, C-235/19, EU:C:2020:801, punkt 46 och där

angiven rättspraxis).

31 Det ska även påpekas att den beskattningsordning som föreskrivs i artikel 392 i mervärdesskattedirektivet utgör ett undantag från de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och därför ska tolkas restriktivt. Detta innebär emellertid inte att de uttryck som används för att definiera denna undantagsordning ska tolkas på ett sådant sätt att ordningen förlorar sin effekt. Tolkningen av dessa uttryck måste nämligen vara förenlig med ändamålen med nämnda ordning och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet (se, analogt, dom av den 29 november 2018, Mensing, C?264/17, EU:C:2018:968, punkterna 22 och 23 samt där angiven rättspraxis).

32 Det ska i detta sammanhang, vad gäller den allmänna systematiken i mervärdesskattedirektivet, erinras om att mervärdesskatt – enligt den grundläggande principen för systemet för mervärdesskatt – ska utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och avdrag medges för mervärdesskatt som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som ingår i priset (dom av den 30 maj 2013, X, C?651/11, EU:C:2013:346, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

33 Det ska även påpekas att det i mervärdesskattedirektivet görs en klar åtskillnad mellan å ena sidan leveranser av mark för bebyggelse, som omfattas av mervärdesskatt, och å andra sidan leveranser av obebyggd mark, som undantas från denna skatt.

34 Enligt artikel 12.3 i mervärdesskattedirektivet avses med ”mark för bebyggelse” i artikel 12.1 b råmark eller iordningställd mark som av medlemsstaterna definierats som sådan mark. Medlemsstaterna ska, när de definierar vilken mark som ska betraktas som ”mark för bebyggelse”, iaktta syftet med artikel 135.1 k i direktivet, nämligen att från mervärdesskatteplikt endast undanta leveranser av obebyggd mark som inte är avsedd för bebyggelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 januari 2013, Woningstichting Maasdriel, C?543/11, EU:C:2013:20, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

35 Mot bakgrund av artikel 135.1 k, jämförd med artikel 2.1 a i mervärdesskattedirektivet, ska således varje leverans av mark för bebyggelse som görs mot ersättning av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap i princip vara föremål för mervärdesskatt, antingen enligt de allmänna bestämmelserna i artikel 73 i mervärdesskattedirektivet, som innebär att mervärdesskatt ska beräknas på grundval av ersättningen för leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster, det vill säga försäljningspriset, eller – genom undantag för de medlemsstater som använt sig av denna möjlighet – enligt ordningen för marginalbeskattning med stöd av artikel 392 i mervärdesskattedirektivet, som innebär att beskattningsunderlaget utgörs av skillnaden mellan försäljningspriset och inköpspriset.

36 EU-domstolen erinrar, när det gäller det mål som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet, om att direktivet syftar till att säkerställa ett iakttagande av principen om skatteneutralitet, vilken utgör hinder dels för att jämförbara och således konkurrerande varuleveranser behandlas olika i mervärdesskattehänseende, dels för att näringsidkare som genomför samma transaktioner behandlas på olika sätt när det gäller påförande av mervärdesskatt (dom av den 17 januari 2013, Woningstichting Maasdriel, C?543/11, EU:C:2013:20, punkt 31).

37 Syftet med ordningen för marginalbeskattning är att säkerställa ett iakttagande av denna princip i den mån som denna ordning syftar till att kompensera för en kvarvarande mervärdesskatt som inte kan dras av.

38 Det framgår i detta hänseende av motiveringen till förslaget till rådets sjätte direktiv om

harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (KOM(1973) 950 slutlig) att beskattningsunderlaget kan sättas ned i de fall där egendom, för vilken slutlig mervärdesskatt redan har betalats (till exempel en bostadsfastighet, som är egendom som "konsumeras" i och med det första besittningstagandet) senare återinförs i "det företagsekonomiska kretsloppet" och därmed åter blir föremål för mervärdesskatt. I nämnda motivering anges för detta fall att det "[f]ör att ta hänsyn till att fastigheten saluförs igen, vilket kan belasta fastighetsaktörerna med en alltför tung skattebörda, har ... varit nödvändigt att avvika från de allmänna skatteprinciperna och föreskriva en möjlighet för medlemsstaterna att fastställa underlaget för mervärdesskatten genom att från underlaget för den mervärdesskatt som ska betalas göra avdrag för underlaget för den mervärdesskatt som betalades vid den föregående transaktionen".

39 En beskattning av hela försäljningspriset efter den första slutkonsumtionen skulle nämligen, i avsaknad av avdragsrätt, medföra att beskattningsunderlaget inte bara omfattar ett pris som redan har belastats med en slutlig mervärdesskatt, utan även själva mervärdesskattebeloppet. Detta skulle leda till att den slutliga mervärdesskattebördan för hela det ekonomiska kretsloppet beror bland annat på antalet successiva slutkonsumtioner och de priser som då betalas. En mervärdesskatteplikt i form av marginalbeskattning gör det däremot möjligt att mildra denna kvarvarande mervärdesskatt och att återställa skatteneutraliteten.

40 Tillämpningen av denna beskattningsordning på transaktioner som genomförs efter en första slutkonsumtion gör det således möjligt att säkerställa att belastningen på den andra slutkonsumtionen fastställs på samma villkor som den som avser den första konsumtionen. Det rör sig om en omständighet som säkerställer att mervärdesskatten fungerar väl, eftersom den är tillämplig på varor som kan komma att bli föremål för flera slutkonsumtioner som avbryter avdragskedjan.

41 Det ska nämnas att domstolen redan har uttalat sig om en ordning som liknar den som nu är aktuell i det nationella målet, nämligen ordningen för beskattning av vinstmarginal på området för begagnade varor. Domstolen har slagit fast att det föreligger en dubbelbeskattning om hela försäljningspriset beskattas när en beskattningsbar återförsäljare levererar en begagnad vara, trots att det inköpspris som återförsäljaren betalade när varan köptes innefattade mervärdesskatt som tidigare betalats av en person som tillhör en av de kategorier som anges i artikel 314 a–d i nämnda direktiv, och varken denna person eller den beskattningsbara återförsäljaren har kunnat dra av denna mervärdesskatt (dom av den 3 mars 2011, Auto Nikolovi, C?203/10, EU:C:2011:118, punkt 48).

42 Det ska i detta sammanhang understrykas att inte alla förvärv som en beskattningsbar person gör av mark för bebyggelse i avsikt att sälja den vidare nödvändigtvis är mervärdesskattepliktiga.

43 Att tolka artikel 392 i mervärdesskattedirektivet endast så, att tillämpningen av ordningen för marginalbeskattning är förbehållen leveranser av mark för bebyggelse när inköpet var föremål för mervärdesskatt, utan att den beskattningsbara person som säljer marken vidare hade rätt att dra av skatten, och således så, att denna ordning, om inköpet inte var föremål för mervärdesskatt, inte kan tillämpas när marken återinförs på marknaden i syfte att konsumeras en gång till, skulle leda till att jämförbara och således konkurrerande varuleveranser, och näringsidkare som utför dessa leveranser, behandlas olika i mervärdesskattehanseende.

44 Förutom i det fall som avses i föregående punkt kan den kontextuella och teleologiska tolkning som det redogjorts för i punkterna 36–42 ovan däremot inte motivera att undantagsbestämmelsen i artikel 392 i mervärdesskattedirektivet tillämpas på transaktioner avseende leverans av mark när inköpet inte var föremål för mervärdesskatt. Så är fallet vid förvärv

av mark för bebyggelse när den ursprungliga säljaren är en privatperson som endast förvaltar sina privata tillgångar, utan att denna överlåtelse sker inom ramen för någon form av ekonomisk verksamhet, eller vid förvärv av obebyggd mark som enligt artikel 135.1 k i mervärdesskattedirektivet är helt undantagen från mervärdesskatteplikt.

45 I detta sistnämnda fall föreligger, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 77 i sitt förslag till avgörande, inte någon risk för dubbelbeskattning vid vidareförsäljning av denna mark, inte ens om marken senare blivit "beskattningsbar" i egenskap av mark för bebyggelse. På samma sätt kan obebyggd mark, på grund av att den undantas från mervärdesskatteplikt, inte heller "slutkonsumeras" i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, vilket innebär att frågan om markens "återinförande" i det företagsekonomiska kretsloppet inte aktualiseras. I dessa båda fall uppkommer således inte situationen med en mervärdesskatt som "fortfarande ingår" i en sådan egendom på grund av att egendomen tidigare varit föremål för en eventuell beskattning.

46 Mot denna bakgrund ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 392 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning får tillämpas på leveranser av mark för bebyggelse såväl när inköpet av marken för bebyggelse var föremål för mervärdesskatt, utan att den beskattningsbara person som säljer marken vidare hade rätt att dra av denna skatt, som när inköpet inte var föremål för mervärdesskatt trots att det inköpspris som den beskattningsbara återförsäljaren betalade för denna egendom innefattar ett mervärdesskattebelopp som den ursprungliga säljaren betalat i ett tidigare led. Bortsett från detta fall är denna bestämmelse emellertid inte tillämplig på leveranser av mark för bebyggelse vars ursprungliga inköp inte var föremål för mervärdesskatt, antingen på grund av att inköpet inte omfattas av skattens tillämpningsområde eller på grund av att det är undantaget från mervärdesskatt.

### ***Den andra frågan***

47 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 392 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning inte får tillämpas på leveranser av mark för bebyggelse när den obebyggda mark som köptes in har omvandlats till mark för bebyggelse mellan den tidpunkt då den köptes in och den tidpunkt då den beskattningsbara personen sålde marken vidare eller när markens egenskaper har ändrats mellan den tidpunkt då den köptes in och den tidpunkt då den beskattningsbara personen sålde den vidare, exempelvis genom avstyckning i tomter eller utförande av arbeten för att förse marken med olika nätverk, såsom bland annat ledningssystem för gas och elektricitet.

48 När det, för det första, gäller frågan om obebyggd mark som inköpts ska det påpekas att det, såsom framgår av punkt 31 ovan, rör sig om ett undantag från den allmänna principen i mervärdesskattedirektivet, enligt vilket mervärdesskatt i princip ska tas ut på det pris som parterna kommit överens om och att artikel 392 i direktivet därför ska tolkas restriktivt, utan att denna bestämmelse för den skull urholkas.

49 Det ska vidare påpekas att med "mark för bebyggelse" enligt artikel 12.3 i mervärdesskattedirektivet avses råmark eller iordningställd mark som av medlemsstaterna definierats som sådan mark.

50 Såsom framgår av den rättspraxis som det erinrats om i punkt 34 ovan begränsar mervärdesskattedirektivet emellertid medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller räckvidden av begreppet "mark för bebyggelse". Medlemsstaterna ska i detta avseende iaktta syftet med artikel 135.1 k i detta direktiv, vilket är att från mervärdesskatteplikt endast undanta leveranser av obebyggd mark som inte är avsedd för bebyggelse.

51 Dessutom begränsas definitionen av begreppet "mark för bebyggelse" även av räckvidden av begreppet byggnad, vilket unionslagstiftaren i artikel 12.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet har gett en mycket vid definition som "varje anläggning som anbragts på eller i marken".

52 Det framgår av samtliga dessa bestämmelser att det avgörande kriteriet för att skilja mellan mark för bebyggelse och obebyggd mark, med hänsyn till att begreppet "mark för bebyggelse" innefattar såväl råmark som iordningställd mark, är huruvida avsikten vid tidpunkten för transaktionen är att det ska uppföras en byggnad på den aktuella marken.

53 Det framgår emellertid av artikel 392 i mervärdesskattedirektivet att undantagsordningen med marginalbeskattning endast är tillämplig på mark för bebyggelse – vilken av medlemsstaterna definierats som sådan mark i egenskap av mark på vilken byggnader ska uppföras – som inköpts för vidareförsäljning. Vidareförsäljning av inköpt obebyggd mark omfattas däremot, i och med att den inte är avsedd för bebyggelse och i princip undantas från mervärdesskatteplikt, inte av denna bestämmelses tillämpningsområde.

54 Det ska även preciseras att det, för att säkerställa att principen om skatteneutralitet iakttas, är nödvändigt att all obebyggd mark på vilken en byggnad ska uppföras, och som därmed är avsedd att bebyggas, omfattas av den nationella definitionen av begreppet "mark för bebyggelse" (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 januari 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, EU:C:2013:20, punkt 31).

55 I förevarande fall ankommer det på den hänskjutande domstolen att, med beaktande av de nationella lagdefinitionerna och samtliga omständigheter under vilka de transaktioner som är aktuella i det nationella målet har ägt rum, avgöra huruvida den mark som Icade Promotion har inköpt omfattas av begreppet "mark för bebyggelse" eller om det tvärtom rör sig om obebyggd mark som, eftersom den är undantagen från mervärdesskatteplikt, inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 392 i mervärdesskattedirektivet.

56 När det, för det andra, gäller frågan huruvida denna artikel innebär att ordningen med marginalbeskattning inte får tillämpas på leveranser av mark för bebyggelse när denna marks egenskaper har ändrats mellan den tidpunkt då marken köptes in och den tidpunkt då den beskattningsbara personen sålde den vidare, exempelvis genom att den styckats upp i tomter eller att det utförts arbeten för att förse den med olika nätverk, ska det påpekas att det visserligen är riktigt att "fast egendom" i genomförandeförordning nr 282/2011 kvalificeras som varje "byggnad" eller varje "konstruktion som har fästs vid eller i marken, ovan eller under havsnivån, och som varken kan monteras ned eller flyttas med lätthet", såsom "[u]ppförande av bestående konstruktioner på mark samt byggnads- och rivningsarbete som utförs på bestående konstruktioner, exempelvis rörledningssystem för gas, vatten, avlopp och liknande".

57 Den omständigheten att sådana iordningställanden utgör "fast egendom", i den mening som avses i genomförandeförordning nr 282/2011, påverkar emellertid inte kvalificeringen av en sålunda iordningställd mark som "mark för bebyggelse". I artikel 12.3 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs nämligen tydligt att även iordningställd mark omfattas av begreppet "mark för bebyggelse", i den mån som den definierats som sådan av medlemsstaterna. Iordningsställande av mark, såsom anslutning till ledningsnät för el, gas och vatten m.m., kan med andra ord inte leda till att den rättsliga kvalificeringen av marken ändras till en "byggnad", i form av en konstruktion som är fäst på marken genom bland annat en byggnadsgrund.

58 Dessutom, även om artikel 12.2 i mervärdesskattedirektivet innehåller en mycket vid definition av en byggnad som "varje anläggning som anbragts på eller i marken", hänvisar denna

bestämmelse inte desto mindre till artikel 12.1 a i direktivet, som avser "[l]everans före första besittningstagandet av en byggnad eller delar av en byggnad". Det går således inte att dra slutsatsen att arbeten som bara består i anslutningar till ledningssystem kan omfattas av begreppet "byggnad".

59 Även om det framgår av punkterna 32 och 33 i domen av den 16 november 2017, Kozuba Premium Selection (C-7308/16, EU:C:2017:869), att en byggnad som har varit föremål för ombyggnad eller modernisering ska omfattas av de allmänna mervärdesskattereglerna, eftersom dessa transaktioner har genererat ett mervärde, i likhet med vad som är fallet vid det ursprungliga uppförandet av byggnaden, kan denna rättspraxis emellertid inte tillämpas analogt i det nationella målet. I det mål som avgjordes genom den domen var frågan huruvida de aktuella moderniseringsarbetena hade gett upphov till ett mervärde nämligen avgörande för huruvida leveransen av den aktuella byggnaden var mervärdesskattepliktig eller ej. I målet vid den nationella domstolen är frågan däremot inte huruvida leveransen av mark är mervärdesskattepliktig, utan huruvida en undantagsbestämmelse som föreskriver en lindrigare beskattningsordning är tillämplig.

60 Även om det i artikel 392 i mervärdesskattedirektivet hänvisas till "leveranser av ... mark för bebyggelse som inköpts för vidareförsäljning", är det inte möjligt att dra slutsatsen att detta uttryck innebär att den beskattningsbara återförsäljaren inte får ha bearbetat marken, under förutsättning att den kan kvalificeras som mark för bebyggelse vid vidareförsäljningen. Någon sådan slutsats framgår nämligen varken av unionslagstiftarens avsikt med denna bestämmelse eller av dess kontextuella tolkning.

61 För det fall råmark betraktas som mark för bebyggelse, enligt den nationella lagstiftningen i den berörda medlemsstaten, saknar de ändringar som görs för att iordningställa marken, som således fortfarande ska bebyggas, betydelse för kvalificeringen av marken som "mark för bebyggelse", såvitt dessa iordningställanden inte kan kvalificeras som "byggnader".

62 Mot denna bakgrund ska den andra frågan besvaras enligt följande. Artikel 392 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning av leveranser av mark för bebyggelse inte är tillämplig när den obebyggda mark som inköpts har omvandlats till mark för bebyggelse mellan den tidpunkt då den köptes in och den tidpunkt då den beskattningsbara personen sålde den vidare, men att denna ordning får tillämpas på leveranser av mark för bebyggelse, när denna marks egenskaper har ändrats mellan den tidpunkt då den köptes in och den tidpunkt då den beskattningsbara personen sålde den vidare, exempelvis genom att den styckats upp i tomter eller att det utförts iordningställande arbeten som möjliggör installation av ledningssystem för att förse marken med bland annat gas och elektricitet.

### **Rättegångskostnader**

63 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) **Artikel 392 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning får tillämpas på leveranser av mark för bebyggelse såväl när inköpet av marken för bebyggelse var föremål för mervärdesskatt, utan att den beskattningsbara person som säljer marken vidare hade rätt att dra av denna skatt, som när inköpet inte var föremål för mervärdesskatt trots att det inköpspris som den beskattningsbara återförsäljaren betalade för denna egendom innefattar ett mervärdesskattebelopp som den ursprungliga säljaren betalat i ett**

tidigare led. Bortsett från detta fall är denna bestämmelse emellertid inte tillämplig på leveranser av mark för bebyggelse vars ursprungliga inköp inte var föremål för mervärdesskatt, antingen på grund av att inköpet inte omfattas av skattens tillämpningsområde eller på grund av att det är undantaget från mervärdesskatt.

2) Artikel 392 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att ordningen för marginalbeskattning av leveranser av mark för bebyggelse inte är tillämplig när den obebyggda mark som inköpts har omvandlats till mark för bebyggelse mellan den tidpunkt då den köptes in och den tidpunkt då den beskattningsbara personen sålde den vidare, men att denna ordning får tillämpas på leveranser av mark för bebyggelse, när denna marks egenskaper har ändrats mellan den tidpunkt då den köptes in och den tidpunkt då den beskattningsbara personen sålde den vidare, exempelvis genom att den styckats upp i tomter eller att det utförts iordningställande arbeten som möjliggör installation av ledningssystem för att förse marken med bland annat gas och elektricitet.

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: franska.