

Predmet C-707/18**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

13. studenoga 2018.

Sud koji je uputio zahtjev:

Tribunalul Timiș (Rumunjska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

30. listopada 2018.

Tužitelj:

Amărăști Land Investment SRL

Tuženici:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș

Predmet glavnog postupka

Tužba kojom se u biti zahtijeva poništenje odluke o žalbi tužitelja protiv poreznog rješenja i izvješća o poreznoj inspekciji koje su donijeli tuženici, djelomično poništenje tih akata kojima se tužitelja obvezuje da plati dodatan iznos PDV-a, kao i da se tuženicima naloži povrat navedenog iznosa i plaćanje pripadajućih kamata.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

U skladu s člankom 267. UFEU-a (Ugovora o funkcioniranju Europske unije) traži se tumačenje članaka 24., 28. i 167. i članka 168. točke (a) 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 pogledu mogućnosti kvalificiranja određenih transakcija kao „troškova ulaganja” za koje porezni obveznik može ostvariti pravo na odbitak PDV-a.

Prethodna pitanja

- 1) Treba li Direktivu 2006/112 i konkretno njezine članke 24., 28., 167. i članak 168. točku (a) tumačiti na način da, u okviru prodaje nekretnina koje nisu upisane u nacionalni javni registar nekretnina (zemljišne knjige) i koje u trenutku isporuke nisu upisane u katastar, kupac koji je porezni obveznik, a koji je ugovorom preuzeo obvezu da će o vlastitom trošku poduzeti radnje potrebne da se te nekretnine prvi put upišu u javni registar nekretnina, time prodavatelju pruža usluge ili da tako stječe usluge koje su povezane s njegovim ulaganjem u nekretnine, za koje mu se mora priznati pravo na odbitak PDV-a?
- 2) Treba li Direktivu 2006/112 i konkretno njezin članak 167. i članak 168. točku (a) tumačiti na način da se troškovi koje je snosio kupac koji je porezni obveznik pri prvom upisu nekretnina u javni registar nekretnina, u odnosu na koje ima obveznopravni zahtjev u vezi s budućim prijenosom prava vlasništva i koje su mu isporučili prodavatelji koji u zemljišne knjige nisu upisali svoje pravo vlasništva na nekretninama, mogu kvalificirati kao aktivnosti koje prethode ulaganju za koje porezni obveznik ima pravo na odbitak PDV-a?
- 3) Treba li Direktivu 2006/112 i konkretno njezine članke 24., 28., 167. i članak 168. točku (a) tumačiti na način da troškove koje je snosio kupac koji je porezni obveznik pri prvom upisu nekretnina u javni registar nekretnina, koje su mu isporučene i u odnosu na koje kupac na temelju ugovora ima obveznopravni zahtjev u vezi s budućim prijenosom prava vlasništva prema prodavateljima koji u zemljišne knjige nisu upisali svoje pravo vlasništva na nekretninama, treba kvalificirati kao pružanje usluga prodavateljima u kontekstu u kojem su se prodavatelj i kupac sporazumjeli da cijenom nekretnina nisu obuhvaćeni troškovi transakcija povezanih s katastrom?
- 4) U smislu Direktive 2006/112, treba li administrativne troškove u pogledu isporučenih nekretnina u odnosu na koje kupac ima obveznopravni zahtjev u vezi s prodavateljevim budućim prijenosom prava vlasništva, uključujući, ali ne ograničavajući se na troškove prvog upisa u javni registar nekretnina, obvezno snositi prodavatelj? Ili te troškove, na temelju sporazuma stranaka, može snositi kupac ili bilo koja strana pravnog posla, pri čemu se takvom subjektu priznaje pravo na odbitak PDV-a?

Navedene odredbe prava Unije i sudska praksa

Direktiva 2006/112, članak 9. stavak 1., članak 24. stavak 1., članci 28. i 167. i članak 168. točka (a).

Presuda od 29. veljače 1996., Inzo/Belgische Staat (C-110/94, EU:C:1996:67) i presuda od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i dr. (C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145)

Navedene nacionalne odredbe

Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (Zakon br. 554/2000 o upravnim sporovima)

Članak 8. stavak 1. prva rečenica: „Osoba kojoj su jednostranim upravnim aktom povrijeđena zakonom priznata prava ili pravni interesi, koja nije zadovoljna odlukom donesenom povodom podnesene žalbe ili koja nije zaprimila nikakvu odluku o žalbi u roku iz članka 2. stavka 1. točke (h), može pokrenuti upravni spor pred nadležnim upravnim sudom, u kojem može zahtijevati potpuno ili djelomično poništenje akta, naknadu pretrpljene štete, i, prema potrebi, naknadu nematerijalne štete.”

Članak 18. stavci 1., 3. i 6.: „Pri donošenju odluke o žalbi iz članka 8. stavka 1. sud može, prema potrebi, potpuno ili djelomično poništiti upravni akt, naložiti javnom tijelu donošenje upravnog akta, izdavanje drugog dokumenta ili provedbu određene upravne radnje [...]. Kad odlučuje o zahtjevu, sud donosi i odluku o naknadi prouzročene imovinske i neimovinske štete, ako je tužitelj istaknuo takav zahtjev [...]. U svakom pojedinom slučaju sud može, na zahtjev zainteresirane stranke, u izreci odluke odrediti rok za ispunjenje i sankcije iz članka 24. stavka 2.”

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku)

Članak 271. stavak 2.: „Kada porezni obveznik, koji djeluje u svoje ime, ali za tuđi račun, sudjeluje u isporuci usluga, smatra se da su te usluge njemu isporučene ili da ih je on isporučio u svoje ime”.

Članak 281. stavak 6.: „Kod isporuke materijalne imovine, uključujući nekretnine, datum predaje je datum na koji je izvršen prijenos prava raspolaganja imovinom kao vlasnik. Iznimno, u slučaju ugovora kojima je predviđeno obročno plaćanje ili u slučaju bilo koje druge vrste ugovora kojima je predviđeno da će vlasništvo biti preneseno najkasnije nakon plaćanja posljednjeg predviđenog iznosa, izuzev ugovora o leasingu, datum predaje je datum kad je stvar stavljena na raspolaganje korisniku.”

Članak 297. stavak 4.: „Svaki porezni obveznik ima pravo na odbitak poreza na stjecanja za sljedeće transakcije: (a) oporezive transakcije [...]”

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (Odredbe o provedbi Zakona br. 227/2015 o Poreznom zakoniku, odobrene Odlukom vlade br. 1/2016)

Članak 67. stavak 4.: „Osobu koja ima namjeru, potkrijepljenu objektivnim dokazima, samostalno započeti s obavljanjem gospodarske djelatnosti u skladu s člankom 269. Poreznog zakonika, i koja počne snositi troškove i/ili koja započne s prethodnim ulaganjima koja su potrebna za pokretanje te gospodarske djelatnosti, treba smatrati poreznim obveznikom koji djeluje kao takav, koji u skladu s člankom 297. Poreznog zakonika ima odmah pravo na odbitak dugovanog ili uplaćenog poreza na troškove i/ili ulaganja koja su provedena za potrebe transakcija koje namjerava izvršiti i kojima se ostvaruje pravo na odbitak, a da ne mora čekati stvarni početak obavljanja svoje djelatnosti.”

Legea nr. 287/2009 privind Codul civil (Zakon br. 287/2009 o Građanskom zakoniku)

Članak 885. stavak 1.: „Osim ako zakonom nije drukčije propisano, stvarna prava na nekretninama koje su upisane u zemljišne knjige, stječu se, i između stranaka i u odnosu na treće osobe, tek njihovim upisom u zemljišne knjige na temelju akta ili činjenice kojom se opravdava njihov upis.”

Članak 886.: „Osim ako zakonom nije drukčije propisano, izmjena stvarnih prava provodi se na temelju pravila kojima je uređeno stjecanje i prestanak stvarnih prava.”

Članak 888.: „Upis u zemljišne knjige provodi se na temelju javnobilježničkog akta, pravomoćne presude, rješenja o nasljeđivanju ili drugog akta koji je donijelo upravno tijelo, ako je tako predviđeno zakonom.”

Članak 893. točka (a): „Upis stvarnog prava moguć je samo: (a) u odnosu na osobu koja je na dan podnošenja zahtjeva za upis upisana kao nositelj prava za koje je zatražen upis; [...]”

Članak 1244.: „Osim u drugim slučajevima predviđenima zakonom, sporazumi kojima se zamjenjuju ili osnivaju stvarna prava koja trebaju biti upisana u zemljišne knjige, moraju biti sklopljeni u obliku javne isprave jer će u protivnom biti apsolutno ništavi.”

Članak 1672.: „Glavne obveze prodavatelja su sljedeće: 1. prenijeti vlasništvo nad svojom stvari, ili, prema potrebi, prenijeti otuđeno pravo; 2. predati stvar; 3. zaštititi kupca od evikcije i jamčiti za nedostatke stvari.”

Članak 1676.: „Kod prodaje nekretnina, na prijenos vlasništva s prodavatelja na kupca primjenjuju se odredbe o zemljišnim knjigama.”

Članak 1719.: „Glavne obveze kupca su sljedeće: (a) preuzeti prodanu stvar; (b) platiti kupoprodajnu cijenu.”

Kratki pregled činjeničnog stanja i glavnog postupka

- 1 Tužitelj je osnovan 2014. godine s ciljem stvaranja poljoprivrednog gospodarstva i upravljanja tim gospodarstvom na zemljištu površine oko 4 000 ha. Kako bi obavljalo navedenu djelatnost, društvo trenutačno kupuje poljoprivredna zemljišta u okviru postupka koji se sastoji od dvije faze. U prvoj fazi sklapaju se predugovori o kupoprodaji između potencijalnih prodavatelja i tužitelja, potencijalnog kupca, na temelju kojih on stječe obveznopravni zahtjev s osnove prijenosa vlasništva nad zemljištem. Nakon ispunjavanja administrativnih formalnosti koje su zakonom propisane za sklapanje ugovora, odvija se druga faza, odnosno sklapaju se ugovori o kupoprodaji na temelju kojih se stječe vlasništvo nad zemljištima.
- 2 Za pravilno obavljanje djelatnosti ulaganja, tužitelj se koristio uslugama određenih specijaliziranih poduzetnika i društava za posredovanje, odvjetnika, javnih bilježnika, katastra i geodetskim uslugama, radi provjere pravne situacije zemljišta koja su bila predmet kupoprodaje i za sve radnje koje prethode stvarnom sklapanju ugovora o kupoprodaji, te je platio naknade za usluge tih poduzetnika.
- 3 Tužitelj potrebu za tim uslugama opravdava činjenicom da su na zemljopisnom području na kojem obavlja djelatnost zemljišta rascjepkana, manje su površine i nisu upisane u zemljišne knjige. Za valjanost sklapanja ugovora o kupoprodaji nekretnina u autentičnom obliku, zakonom se zahtijeva da su zemljišta upisana u zemljišne knjige i da je stranka koja u pravnom poslu ima svojstvo prodavatelja upisana u zemljišne knjige kao vlasnik zemljišta, pa je u slučaju tužitelja bilo nemoguće izravno kupiti zemljišta i bilo je potrebno provesti postupak kupnje u prethodno navedene dvije faze.
- 4 Za troškove upisa predmetnih zemljišta u katastar potencijalnim prodavateljima nisu izdani računi i oni u stvarnosti nisu niti snosili te troškove. Stoga je u dvostrane predugovore o kupoprodaji zemljišta unesena odredba kojom potencijalni prodavatelj izjavljuje da je suglasan da potencijalni kupac (tužitelj) o vlastitom trošku snosi sve troškove prikupljanja, sastavljanja dokumentacije, provjere i registracije dokumenata, koji se odnose na katastar i na upis zemljišta u zemljišne knjige, a koji su potrebni da bi to zemljište moglo biti predmet ugovora o kupoprodaji u obliku javnobilježničke isprave.
- 5 Stranke su se unaprijed sporazumjele da vrijednost tih poslova iznosi 750 eura po hektaru. Osim toga, stranke su unijele i odredbu o ugovornoj kazni, na temelju koje, u slučaju da potencijalni prodavatelj ne ispuni obvezu sklapanja ugovora u propisanom roku svojom krivnjom ili zbog bilo kojeg drugog razloga, osim razloga za koje odgovara tužitelj, potencijalni prodavatelj preuzima obvezu da tužitelju plati troškove koji su mu nastali zbog upisa zemljišta u zemljišne knjige i da mu nadoknadi štetu u iznosu od 2000 eura po hektaru.

- 6 Što se tiče cijene utvrđene ugovorom, kao što to proizlazi iz predugovora o kupoprodaji, stranke su se sporazumjele da će tužitelj u trenutku sklapanja predugovora platiti cjelokupni iznos cijene zemljišta kojom nije obuhvaćena vrijednost upisa zemljišta u katastar, koja ostaje odvojena.
- 7 Tužitelj je 23. siječnja 2017. poreznoj upravi podnio zahtjev za povrat PDV-a u iznosu od 73 828 rumunjski leja (RON), na temelju koje je proveden porezni nadzor, koji je završena 15. ožujka zapisnikom o poreznom nadzoru i donošenjem poreznog rješenja, oba od 15. ožujka 2017., kojima je prihvaćen zahtjev za povrat traženog iznosa. Međutim, porezna uprava odredila je plaćanje dodatnog iznosa PDV-a od 41 911 rumunjskih leja, na temelju porezne osnovice od 209 522 rumunjska leja, koja odgovara naknadi za uslugu koju je tužitelj pružio prodavateljima. Navedena porezna osnovica izračunana je množenjem površine zemljišta od 74,43 hektara s iznosom od 750 eura po hektaru, za zemljišta za koja su 31. prosinca 2016. sklopljeni konačni ugovori o kupoprodaji.
- 8 U tom pogledu, porezna uprava istaknula je da je iznos od 750 eura po hektaru naknada za uslugu koju je tužitelj pružio prodavateljima u zamjenu za isporuku dobara. Porezna uprava tvrdi da je tužitelj, u zamjenu za stjecanje zemljišta, platio cijenu, ali i pružio usluge prodavateljima, koji moraju snositi troškove uknjižbe zemljišta i sklapanja ugovora o kupoprodaji u obliku javnobilježničke isprave. Porezna uprava je u biti utvrdila, s jedne strane, da je tužitelj pružio te usluge (koje predstavljaju transakcije koje ulaze u područje primjene PDV-a) u svoje ime, ali za tuđi račun, a da za njih nije izdao račun korisnicima, ni naplatio usto vezani PDV, i, s druge strane, da je isporuka usluga postala naplativa na dan sklapanja ugovora o kupoprodaji u obliku javnobilježničke isprave.
- 9 U okviru prethodnog upravnog postupka, tužitelj je osporavao porezno rješenje kojim mu je određena obveza plaćanja dodatnog iznosa PDV-a, a porezna uprava odbila je njegovu žalbu. U tom kontekstu, tužitelj je sudu koji je uputio zahtjev podnio tužbu, koja je predmet glavnog postupka.

Glavni argumenti stranaka

- 10 Tužitelj u biti tvrdi da su troškovi izvršenih transakcija koje je snosio, a koji iznose 750 eura po hektaru, troškovi povezani s ulaganjima koji su mu nastali radi izvršavanja oporezivih transakcija za koje ima pravo na odbitak s time povezanog PDV-a.
- 11 U pogledu *prvog pitanja*, tužitelj tvrdi da je od trenutka sklapanja predugovora o kupoprodaji stekao obveznopravni zahtjev u vezi s budućim prijenosom prava vlasništva na nekretninama. Budući da je u posjedu tih nekretnina i da u pogledu njih ima obveznopravni zahtjev te da implicitno proizlazi da će na njima steći stvarno pravo vlasništva, on ih iskorištava. Tužitelj smatra da pojam upravljanja valja tumačiti tako da obuhvaća i prethodne radnje koje su provedene u pogledu nekretnina. Te prethodne radnje, kao što su uknjižba nekretnine, valja smatrati dijelom njegova poslovanja, s obzirom na to da pravo vlasništva na zemljištima

nema učinaka prema trećim stranama i ne može biti predmet ugovora o kupoprodaji te da tužitelj ne može poduzimati oporezive transakcije ako taj upis u zemljišne knjige nije proveden. U ovom slučaju, oporeziva transakcija koju tužitelj namjerava provesti upravo je iskorištavanje poljoprivrednih zemljišta koja kupuje.

- 12 U pogledu *drugog pitanja*, tužitelj tvrdi da troškovi koje je snosio radi prvog upisa zemljišta u zemljišne knjige nisu troškovi koje snose potencijalni prodavatelji i nisu uključeni u cijenu zemljišta, nego predstavljaju posebne troškove i kvalificiraju se kao troškovi povezani s provedenim ulaganjem u nekretnine. U tom pogledu, tužitelj se poziva ne presudu Inzo u kojoj je Sud presudio da se, kad je porezna uprava priznala status obveznika PDV-a društvu koje je izrazilo svoju namjeru pokretanja gospodarske djelatnosti koja dovodi do oporezivih transakcija, naručivanje studije isplativosti planirane djelatnosti može smatrati gospodarskom djelatnosti, iako je cilj te studije ispitati koliko je planirana djelatnost isplativa, te na praksu Suda iz koje proizlazi da postoje slučajevi u kojima je priznato pravo na odbitak PDV-a na stjecanje dobara i/ili usluga koje su pružene prije početka obavljanja oporezive djelatnosti (u fazi ulaganja), čak i ako one kasnije neće biti upotrijebljene u okviru te djelatnosti, no samo pod uvjetom da se dokaže da je namjera poreznog obveznika u trenutku stjecanja bila korištenje dobara i/ili usluga za potrebe naknadne oporezive djelatnosti.
- 13 U pogledu *trećeg pitanja*, tužitelj smatra da je potrebno utvrditi djeluje li, u smislu Direktive 2006/112, kupac koji je porezni obveznik, a koji na temelju ugovora preuzme obvezu snošenja troškova poput onih o kojima je riječ u ovom slučaju, kao posrednik u odnosu na prodavatelja nekretnina u pogledu kojih je izvršen upis u zemljišne knjige.
- 14 U pogledu *četvrtog pitanja*, tužitelj smatra da je ono relevantno s aspekta prava stranaka da ugovorom utvrde tko je, kupac ili prodavatelj, obvezan snositi troškove koje proizlaze iz administrativnih radnji u pogledu isporučenih nekretnina u odnosu na koje kupac ima obveznopravni zahtjev prema prodavatelju u vezi s budućim prijenosom prava vlasništva. U pogledu priznavanja ili nepriznavanja prava na odbitak PDV-a na tako izvršene transakcije, odredbe Direktive 2006/112 o pravu izbora stranaka treba tumačiti u korist te osobe.
- 15 S druge strane, tuženici smatraju da je iznos od 750 eura po hektaru naknada za usluge koje je tužitelj pružio prodavatelju u zamjenu za isporuku zemljišta. Oni ističu da je kupoprodajnom cijenom obuhvaćen i iznos od 750 eura po hektaru, te da je umanjnjem cijene došlo do razmjene dobara i usluga, odnosno usluga koje se odnose na upis u katastar i uknjižbu zemljišta, u zamjenu za isporuku nekretnina u skladu s uvjetima propisanim zakonom. Slijedom toga, troškovi koje je snosio tužitelj nisu nastali za potrebe oporezivih transakcija, nego za korist prodavatelja. Tužitelj je djelovao kao posrednik i, u svrhu PDV-a, smatra se kupcem i preprodavateljem usluga koje se odnose na upis u katastar i uknjižbu nekretnina.

Sažetak obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 16 S obzirom na različita mišljenja stranaka zbog različitog tumačenja odredbi Direktive 2006/112 u pogledu prava tužitelja na odbitak PDV-a za troškove koje je snosio kao kupac koji je porezni obveznik pri prvom upisu zemljišta u javni registar nekretnina u odnosu na koja ima obveznopravni zahtjev koje se sastoji u budućem prijenosu prava vlasništva, sud koji je uputio zahtjev napominje da su, u okviru pitanja koje mu je postavljeno, prisutne poteškoće u tumačenju navedene direktive.
- 17 Sud koji je uputio zahtjev ističe da pravom Unije nije izričito uređen pravni sustav troškova koji su nastali u pogledu poslova prvog upisa nekretnina u javni registar nekretnina. Ni Direktivom 2006/112 ni s njome povezanom sudskom praksom nije određeno mogu li se takvi troškovi kvalificirati kao troškovi ulaganja ili kao pružanje usluga prodavatelju.
- 18 Za odlučivanje o sporu, valja ispitati mogu li se transakcije koje je izvršio tužitelj kvalificirati kao „troškovi ulaganja” u odnosu na koje porezni obveznik ima pravo na odbitak PDV-a. Međutim, iz tumačenja Direktive 2006/112 i analize sudske prakse Suda u sličnim predmetima, ne proizlazi u kojoj mjeri ti troškovi mogu biti kvalificirani kao transakcije koje prethode ulaganju, za koje porezni obveznik ima pravo na odbitak PDV-a. Unatoč tomu što je klasifikacija navedenih transakcija u isključivoj nadležnosti nacionalnog suda, radi pravilne primjene odredbi prava Unije na činjenično stanje glavnog postupka, sud koji je uputio zahtjev smatra nužnim da Sud protumači predmetne odredbe.