

Zadeva C-707/18

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

13. november 2018

Predložitveno sodišče:

Tribunalul Timiș (Romunija)

Datum predložitvene odločbe:

30. oktober 2018

Tožeča stranka:

Amărăști Land Investment SRL

Toženi stranki:

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

Predmet postopka v glavni stvari

Tožba, s katero se v bistvu predlaga razglasitev ničnosti odločbe o pritožbi, ki jo je vložila tožeča stranka zoper odmerno odločbo in poročila o davčnem pregledu, ki sta jih izdali toženi stranki, delna razglasitev ničnosti navedenih listin, s katerimi je bilo ugotovljena obveznost tožeče stranke, da plača dodaten znesek DDV, ter odreditev, naj toženi stranki vrneta navedeni znesek in plačata ustrezne obresti.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

V skladu s členom 267 PDEU [Pogodba o delovanju Evropske unije] se predlaga razlaga členov 24, 28 in 167 ter člena 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1) glede možnosti opredelitve nekaterih transakcij kot „investicijskih stroškov“, za katere bi lahko zavezanec izkoristil pravico do odbitka DDV.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali je treba Direktivo 2006/112, in zlasti njene člene 24, 28, 167 in 168(a), razlagati tako, da v okviru prodaje nepremičnin, ki niso vpisane v nacionalni register nepremičnin (zemljiška knjiga) in ki ob odstopu niso vpisane v kataster, pridobitelj, in sicer zavezanec, ki s pogodbo prevzame obveznost, da bo na lastne stroške izvedel potrebne prenose za prvi vpis v register nepremičnin, izvede storitev za prodajalca, ali pridobitev storitev, povezanih s svojo naložbo v nepremičnine, za katero mu mora biti priznana pravica do odbitka DDV?
2. Ali je Direktivo 2006/112, in zlasti njena člena 167 in 168(a), mogoče razlagati tako, da se stroški, ki jih krije pridobitelj, davčni zavezanec, ob prvem vpisu nepremičnin v register nepremičnin, v zvezi s katerimi ima terjatev kar zadeva prihodnji prenos lastninske pravice in ki so mu jih odstopili prodajalci, ki svoje lastninske pravice na nepremičninah niso vpisali v zemljiško knjigo, lahko štejejo za pripravljalne dejavnosti za naložbo, za katere ima zavezanec pravico do odbitka DDV?
3. Ali je treba določbe Direktive 2006/112, in zlasti člene 24, 28, 167 in 168(a), razlagati tako, da je treba stroške, ki jih krije davčni zavezanec pridobitelj, ko v register nepremičnin prvič vpiše nepremičnine, ki jih je pridobil in v zvezi s katerimi ima pridobitelj na podlagi pogodbe terjatev kar zadeva prihodnji prenos lastninske pravice od prodajalcev, ki svoje lastninske pravice na nepremičninah niso vpisali v zemljiško knjigo, opredeliti kot opravljanje storitev za prodajalce, če se prodajalec in pridobitelj dogovorita, da cena nepremičnin ne vključuje protivrednosti transakcij v zvezi s katastrom?
4. Ali mora v smislu Direktive 2006/112 upravne stroške za odstopljene nepremičnine, na katerih pridobitelj uveljavlja terjatev v zvezi s prihodnjim prenosom lastniške pravice s strani prodajalca, vključno s stroški prvega vpisa v register nepremičnin, brez omejitve na te stroške, obvezno kriti prodajalec? Ali lahko te stroške na podlagi dogovora med strankama krije pridobitelj ali katera koli stranka v poslu, pri čemer se temu subjektu posledično prizna pravica do odbitka DDV?

Navedene določbe prava Evropske unije in navedena sodna praksa

Direktiva 2006/112, člen 9(1), člen 24(1), člena 28 in 167 ter člen 168(a)

Sodbi z dne 29. februarja 1996, Inzo/Belgische Staat (C-110/94, EU:C:1996:67) in z dne 21. marca 2000, Gabalfrija in drugi (C-110/98 do C-147/98, EU:C:2000:145)

Navedene nacionalne določbe

Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (zakon št. 554/2000 o upravnem sporu)

Člen 8(1), prvi stavek: „Komur je z enostranskim upravnim aktom kršena z zakonom priznana pravica ali pravno utemeljen interes, kdor ni zadovoljen z odgovorom na pritožbo, ki jo je vložil pri upravnem organu, ki je izdal akt, in kdor odgovora ni prejel v roku iz člena 2(1)(h), lahko pri sodišču, pristojnem za upravne spore, vloži tožbo za delno ali popolno odpravo akta, povračilo povzročene škode in povračilo nepremoženjske škode, če je nastala.“

Člen 18(1), (3) in (6): „Če je primerno, lahko sodišče pri odločanju o tožbi iz člena 8(1) delno ali v celoti odpravi upravni akt; javnemu organu odredi izdajo upravnega akta, izdajo drugega dokumenta ali izvedbo določenega upravnega postopka [...]. Če sodišče odloči o predlogu, se izreče tudi o povračilu premoženjske in nepremoženjske škode, če je to predlagala tožeča stranka [...]. Sodišče lahko v vsakem primeru na predlog zadevne stranke v izreku določi rok za izvršitev in sankcijo iz člena 24(2).“

Legea nr. 227/2015 a contenciosului administrativ (zakon št. 571/2003 o davčnem zakoniku)

Člen 271(2): „Kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam.“

Člen 281(6): „Za odstop premoženja v stvareh, vključno z nepremičninami, je datum izročitve datum prenosa pravice do razpolaganja s premoženjem kot lastnik. Izjemoma je datum izročitve v primeru pogodb, ki določajo plačilo na obroke, ali kakršnih koli drugih pogodb, ki določajo, da se lastninska pravica prenese najpozneje ob plačilu zadnjega zapadlega obroka, razen pogodb o lizingu, datum, na katerega je premoženje predano prejemniku.“

Člen 297(4): „Kateri koli davčni zavezanec ima pravico odbiti davek v zvezi z nakupi za te transakcije: (a) obdavčene transakcije [...].“

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (določbe o izvajanju zakona št. 227/2015 o davčnem zakoniku, odobrene s sklepom vlade št. 1/2016)

Točka 67(4): „Oseba, ki ima namen, podprt z objektivnimi dokazi, da bo začela samostojno opravljati gospodarsko dejavnost v skladu s členom 269 davčnega zakonika, in začne kriti stroške in/ali izvajati pripravljalne naložbe, potrebne za začetek opravljanja navedene dejavnosti, se šteje kot davčni zavezanec v tem položaju, ki ima v skladu s členom 297 davčnega zakonika pravico, da takoj odšteje davek, ki ga je ali ga mora plačati za stroške in/ali naložbe za namen

svojih nameravanih transakcij, pri katerih je mogoče uveljavljati pravico do odbitka, ne da bi morala čakati na dejanski začetek opravljanja dejavnosti.“

Legea nr. 287/2009 a contenciosului administrativ (zakon št. 287/2009 o civilnem zakoniku)

Člen 885(1): „Če zakon ne določa drugače, se stvarne pravice na nepremičninah, vpisanih v zemljiško knjigo, med strankami in do tretjih oseb pridobijo samo z vpisom v zemljiško knjigo, na podlagi akta ali dejstva, ki upravičuje vpis.“

Člen 886: „Če zakon ne določa drugače, se sprememba stvarne pravice izvrši na podlagi predpisov, ki urejajo pridobitev ali ugasnitev stvarnih pravic.“

Člen 888: „Vpis v zemljiško knjigo se izvede na podlagi notarske listine, pravnomočne sodbe, potrdila o nasledstvu ali druge listine, ki jo sprejme upravni organ, če zakon tako določa.“

Člen 893, točka (a): „Vpis stvarne pravice se opravi samo: a) za osebo, ki je na datum registracije predloga vpisana kot imetnik pravice, na podlagi katere bo izveden vpis; [...]“

Člen 1244: „Poleg drugih primerov, določenih z zakonom, morajo biti z javno listino sklenjeni dogovori, ki nadomeščajo ali predstavljajo stvarne pravice, ki morajo biti vpisane v zemljiško knjigo, sicer so nični.“

Člen 1672: „Prodajalec ima naslednje glavne obveznosti: (1) prenesti lastništvo blaga ali, če je primerno, odsvojene pravice; (2) izročiti blago; (3) kupca zavarovati pred razlastitvijo in napakami na blagu.“

Člen 1676: „Pri prodaji nepremičnin se za prenos lastništva od prodajalca na kupca uporabljajo določbe o zemljiški knjigi.“

Člen 1719: „Glavne obveznosti kupca so: (a) prevzeti prodano blago; (b) plačati prodajno ceno.“

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Tožeča stranka je bila ustanovljena leta 2014 za namen ustanovitve in upravljanja kmetijskega gospodarstva na zemljišču velikosti okoli 4000 ha. Podjetje za opravljanje te dejavnosti kupuje kmetijska zemljišča po postopku, sestavljenem iz dveh faz. V prvi fazi potencialni prodajalci in tožeča stranka, potencialni kupec, sprejmejo zaveze, s katerimi tožeča stranka pridobi terjatev na lastništvu zemljišča. Po opravljenih upravnih formalnostih, ki so zakonsko določene za sklenitev pogodb, se odvije druga faza, in sicer sklenitev kupoprodajnih pogodb, s katerimi se pridobi lastništvo zemljišč.
- 2 Tožeča stranka je za pravilno izvedbo naložbene dejavnosti izkoristila storitve nekaterih specializiranih podjetij in posredniških podjetij, odvetnikov, notarjev,

katastra in topografskih služb, da so preverili pravni položaj zemljišč, ki so bila predmet prodaje, in za vse pripravljalne dejavnosti pred dejansko sklenitvijo kupoprodajnih pogodb, ter plačala storitve teh družb.

- 3 Tožeča stranka je potrebo po teh storitvah utemeljila na podlagi dejstva, da so zemljišča na zemljepisnem območju, kjer izvaja dejavnost, razdrobljena, imajo majhne površine in niso vpisana v zemljiško knjigo. Za veljavno sklenitev pogodb o prodaji nepremičnine v izvorni obliki je po zakonu določeno, da je treba zemljišča vpisati v zemljiško knjigo in da mora biti subjekt, ki v transakciji nastopa kot prodajalec, v zemljiško knjigo vpisan kot lastnik zemljišč, kar pomeni, da v primeru tožeče stranke zemljišč ni mogoče kupiti neposredno, ampak je treba opraviti postopek nakupa v zgoraj navedenih dveh fazah.
- 4 Računi za stroške vpisa zadevnih zemljišč v kataster se ne glasijo na potencialne prodajalce in jih slednji tudi dejansko ne krijejo. Zato je bila v dvostranske zaveze o kupoprodaji vnesena klavzula, s katero potencialni prodajalec izjavlja, da pristaja na to, da bo potencialni kupec (tožeča stranka), na svoje stroške izvedel vse postopke zbiranja in urejanja spisov, overovitve in registracije listin za kataster in za vpis zemljišč v zemljiško knjigo, ker so nujni, da je lahko zemljišče predmet kupoprodajne pogodbe v obliki notarskega zapisa.
- 5 Stranki sta se vnaprej dogovorili, da vrednost zgoraj navedenih postopkov znaša 750 EUR na hektar. Poleg tega sta vključili pogodbeno kazen, na podlagi katere se potencialni prodajalec zavezuje, da bo v primeru, da ne izpolni obveznosti sklenitve pogodbe v določenem roku, po svoji krivdi ali iz katerega koli drugega razloga, razen iz razlogov na strani tožeče stranke, slednji plačal stroške, ki jih je imela za vpis zemljišča v zemljiško knjigo, in odškodnino v višini 2000 EUR na hektar.
- 6 Kar zadeva ceno, določeno v pogodbi, kot izhaja iz zavez o prodaji, sta se stranki dogovorili, da bo tožeča stranka plačala celotno ceno zemljišč v trenutku zaveze, ta cena pa ne vključuje vrednosti za vpis zemljišč v kataster, ki ostane ločena.
- 7 Tožeča stranka je 23. januarja 2017 davčni upravi predložila zahtevek za vračilo DDV v višini 73 828 RON, po katerem je bil izveden davčni pregled, ki se je zaključil 15. marca z zapisnikom o davčnem pregledu in izdajo odmerne odločbe, oba z datumom 15. marca 2017, s katero je bilo ugodeno zahtevku za vračilo zahtevanega zneska. Vendar pa je davčna uprava določila, da mora plačati dodaten DDV v višini 41.911,00 RON na davčno osnovo 209.522,00 RON, ki ustreza plačilu za storitev, ki jo je tožeča stranka opravila v korist prodajalcev. Ta davčna osnova je bila izračunana tako, da se je površina zemljišča v obsegu 74,43 hektarjev, za katero je bila 31. decembra 2016 sklenjena dokončna kupoprodajna pogodba, pomnožila z 750 EUR na hektar.
- 8 Glede tega je davčna uprava poudarila, da je znesek 750 EUR na hektar nadomestilo za storitev, ki jo je opravila tožeča stranka v korist prodajalcev v zameno za odstop blaga. Trdila je, da je tožeča stranka v zameno za nakup

zemljišča plačala določeno ceno, vendar je tudi opravila storitve za prodajalce, in slednji morajo kriti stroške vpisa zemljišč in sklenitve kupoprodajnih pogodb v obliki notarske listine. V bistvu je davčna uprava po eni strani ugotovila, da je tožeča stranka te storitve (ki so posli, ki spadajo na področje uporabe DDV) opravila v svojem imenu vendar za račun druge osebe, vendar pa za njihovo vrednost ni izdala računa prejemnikom, niti ni zaračunala ustreznega DDV, po drugi strani pa je bila izvedba storitev izterljiva na datum sklenitve kupoprodajnih pogodb v obliki notarske listine.

- 9 V okviru predhodnega upravnega postopka je tožeča stranka ugovarjala odmerni odločbi za dodatni znesek DDV, ki ji je bil odmerjen, davčna uprava pa je ugovor zavrnila. V tem okviru je tožeča stranka pri predložitvenem sodišču vložila tožbo, ki je predmet spora o glavni stvari.

Glavne trditve strank

- 10 Tožeča stranka v bistvu meni, da so stroški postopkov, ki jih je izvedla in krila, in sicer 750 EUR na hektar, povezani z naložbo, plačala pa jih je z namenom izvajanja obdavčljivih transakcij, za katere ji pripada pravica do odbitka ustreznega DDV.
- 11 V zvezi s *prvim vprašanjem*, tožeča stranka trdi, da je od trenutka sprejetja zavez o prodaji/nakup, pridobila terjatev v zvezi s prenosom lastninske pravice na nepremičninah. Ker ima te nepremičnine v posesti in ima terjatev do njih, in ker bo implicitno pridobila stvarno lastninsko pravico na navedenih nepremičninah, jih izkorišča. Po mnenju tožeče stranke je treba upravljanje razumeti tudi z vidika pripravljalnih dejavnosti, izvršenih v zvezi z nepremičninami. Te pripravljalne dejavnosti, kot so vpis nepremičnine v zemljiško knjigo, je treba šteti kot del njegove poslovne dejavnosti, ker brez takega vpisa v zemljiško knjigo lastništvo zemljišč ni izvršljivo proti tretjim osebam in ne more biti predmet kupoprodajne pogodbe, zato tožeča stranka ne bi mogla izvajati obdavčljivih transakcij. V obravnavani zadevi je obdavčljiva transakcija, ki jo namerava izvajati tožeča stranka, prav kmetijsko izkoriščanje zemljišča, ki ga kupuje.
- 12 V zvezi z *drugim vprašanjem* tožeča stranka trdi, da stroškov, ki jih je krila za prvi vpis zemljišča v zemljiško knjigo, ne krijejo potencialni prodajalci in niso vključeni v ceno zemljišč, ampak so ločen strošek in so opredeljeni kot strošek, povezan z izvedeno naložbo v nepremičnine. Tožeča stranka se glede tega sklicuje na sodbo Inzo, v kateri je Sodišče Evropske unije izjavilo, da se, ko davčna uprava potrdi, da je družba, ki namerava začeti izvajati gospodarsko dejavnost, ki bo imela za posledico obdavčljive transakcije, zavezanec za DDV, lahko šteje, da je naročilo študije donosnosti načrtovane dejavnosti gospodarska dejavnost, in na sodno prakso Sodišča, iz katere izhaja, da obstajajo primeri, ko je bila odobrena pravica do odbitka DDV za pridobitve premoženja in/ali storitev pred začetkom obdavčljive dejavnosti (v fazi naložb), čeprav se pozneje ne bodo uporabljali v

okviru te dejavnosti, ampak le, če se v času pridobitve dokaže namen zavezanca, da bo blago in/ali storitve uporabil za namen prihodnje obdavčljive dejavnosti.

- 13 V zvezi s *tretjim vprašanjem* tožeča stranka meni, da je treba ugotoviti, ali v skladu z Direktivo 2006/112 pridobitelj, ki je davčni zavezanec, ki se s pogodbo zaveže, da bo kril stroške, kakršni so v obravnavani zadevi, nastopa kot komisionar za prodajalca nepremičnin, za katere je bil izveden vpis v zemljiško knjigo.
- 14 V zvezi s *četrtim vprašanjem* tožeča stranka meni, da je s pravnega vidika pristojna, da v pogodbi določi, kdo (pridobitelj ali prodajalec) bo kril stroške upravnih poslov, povezanih z odstopljenimi nepremičninami, v zvezi s katerimi ima pridobitelj v razmerju do prodajalca terjatev v zvezi s prihodnjim prenosom lastništva. Razložiti je treba določbe Direktive 2006/112 v zvezi s pravico izbire strank, ali jim bo na tako izvedenih transakcijah priznana pravica do odbitka DDV ali ne.
- 15 Toženi stranki menita, da je znesek 750 EUR na hektar plačilo za storitve, ki jih je tožeča stranka opravila v korist prodajalca v zameno za odstop zemljišča. Trdita, da prodajna cena vsebuje tudi znesek 750 EUR na hektar in da je bila z znižanjem cene izvedena izmenjava blaga in storitev, in sicer storitev, povezanih z vpisom zemljišč v kataster in v zemljiško knjigo, ter stroškov, ki jih je imela tožeča stranka v zameno za odstop nepremičnin v skladu s pogoji, določenimi po zakonu. Posledično stroški, ki jih je krila tožeča stranka, niso nastali za namen obdavčenih transakcij, ampak v korist prodajalca. Tožeča stranka je nastopala kot komisionar in se za na namene DDV šteje kot pridobitelj in preprodajalec storitev vpisa nepremičnin v kataster in zemljiško knjigo.

Povzetek utemeljitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 16 Ob upoštevanju razhajanja mnenj med strankami zaradi različnega razlaganja določb Direktive 2006/112 glede pravice tožeče stranke do odbitka DDV za stroške, ki jih je krila kot davčni zavezanec pridobitelj ob prvem vpisu zemljišč, na katerih ima terjatev, in sicer prihodnji prenos lastništva, v register nepremičnin, predložitveno sodišče ugotavlja, da zadeva, ki mu je predložena, vsebuje težave pri razlagi navedene direktive.
- 17 Predložitveno sodišče ugotavlja, da pravo Unije ne ureja izrecno pravne ureditve stroškov, ki se krijejo za transakcije v zvezi s prvim vpisom nepremičnin v register nepremičnin. Direktiva 2006/112 in sodna praksa, ki se nanjo nanaša, ne določajo, ali se lahko taki stroški opredelijo kot investicijski stroški ali kot opravljanje storitev v korist prodajalca.
- 18 Za namen odločanja o zadevi je treba ugotoviti, ali se transakcije, ki jih je opravila tožeča stranka, lahko opredelijo kot „investicijski stroški“, pri katerih ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV. Iz razlage Direktive 2006/112 in iz analize sodne prakse Sodišča Evropske unije v podobnih zadevah ni videti, v kolikšni

meri se lahko taki stroški opredelijo kot pripravljalne transakcije pred naložbo, za katere ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV. Čeprav je za klasifikacijo navedenih transakcij pristojno izključno nacionalno sodišče, pa predložitveno sodišče meni, da mora za pravilno uporabo določb prava Unije za dejstva iz postopka v glavni stvari Sodišče Evropske unije razložiti zadevne določbe.

DELOVNI DOKUMENT