

Věc C-707/18

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

13. listopadu 2018

Předkládající soud:

Tribunalul Timiș (Rumunsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

30. října 2018

Žalobkyně:

Amărăști Land Investment SRL

Žalovaní:Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș**Předmět původního řízení**

Žaloba, kterou se v zásadě žádá zrušení rozhodnutí o stížnosti podané žalobkyní proti daňovému výměru a zprávě o daňové kontrole, které byly vydány žalovanými, částečné zrušení těchto aktů, kterými byla žalobkyni uložena povinnost zaplatit doměrek DPH, jakož i uložení povinnosti žalovaným k vrácení této částky a zaplacení příslušných úroků.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

V souladu s článkem 267 SFEU [Smlouvy o fungování Evropské unie] se žádá o výklad článků 24, 28 a 167 a čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst 2006, L 347, s. 1), a to pokud jde o možnost kvalifikovat určitá plnění jako „investiční náklady“, u nichž by osoba povinná k dani mohla uplatnit nárok na odpočet DPH.

Předběžné otázky

- 1) Je třeba směrnici 2006/112 a zejména její články 24, 28, 167 a čl. 168 písm. a) vykládat v tom smyslu, že v rámci prodeje nemovitostí, které nejsou zapsány do vnitrostátního katastru nemovitostí a které nejsou do katastru nemovitostí zapsány v okamžiku prodeje, musí být kupujícimu, jenž je osobou povinnou k dani, který smluvně přebírá povinnost uskutečnit na své náklady kroky nezbytné pro jejich první zápis do katastru nemovitostí a který poskytne prodávajícímu službu nebo pořídí zboží související se svou investicí do nemovitostí, přiznán nárok na odpočet DPH?
- 2) Může být směrnice 2006/112 a zejména její článek 167 a čl. 168 písm. a) vykládána v tom smyslu, že náklady vynaložené kupujícím, jenž je osobou povinnou k dani, při příležitosti prvního zápisu nemovitostí do katastru nemovitostí, ve vztahu k nimž má pohledávku ohledně budoucího převodu vlastnického práva a které mu byly prodány prodejci, kteří své vlastnické právo k nemovitostem do katastru nemovitostí nezapsali, mohou být kvalifikovány jako činnosti předcházející investici, u nichž má osoba povinná k dani nárok na odpočet DPH?
- 3) Je třeba ustanovení směrnice 2006/112 a zejména její články 24, 28, 167 a čl. 168 písm. a) vykládat v tom smyslu, že náklady vynaložené kupujícím, jenž je osobou povinnou k dani, při příležitosti prvního zápisu nemovitostí do katastru nemovitostí, které mu byly prodány a ve vztahu k nimž má kupující na základě smlouvy pohledávku ohledně budoucího převodu vlastnického práva ze strany prodávajících, kteří své vlastnické právo k nemovitostem do katastru nemovitostí nezapsali, musí být kvalifikovány jako poskytnutí služeb prodávajícím, a to v kontextu toho, že prodávající a kupující se dohodli, že cena nemovitostí nezahrnuje protihodnotu plnění týkajících se katastru nemovitostí?
- 4) Musí, ve smyslu směrnice 2006/112, administrativní náklady související s nemovitostmi, které byly prodány a ve vztahu k nimž má kupující pohledávku týkající se budoucího převodu vlastnického práva ze strany prodávajícího, včetně nákladů na první zápis do katastru nemovitostí, ale nejen těchto nákladů, nést povinně prodávající? Nebo může tyto náklady na základě dohody mezi stranami nést kupující nebo kterákoli ze stran smlouvy s tím důsledkem, že tomuto subjektu je přiznán nárok na odpočet DPH?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva a citovaná judikatura

Směrnice 2006/112, čl. 9 odst. 1, čl. 24 odst. 1, články 28 a 167 a čl. 168 písm. a)

Rozsudek ze dne 29. února 1996, Inzo v. Belgische Staat (C-110/94, EU:C:1996:67) a rozsudek ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98-C-147/98, EU:C:2000:145)

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (zákon č. 554/2000 o soudním řádu správním)

Článek 8 odst. 1 první věta: „Každý, jehož práva uznaná zákonem nebo jehož legitimní zájmy byly poškozeny jednostranným správním aktem a není spokojen s odpovědí obdrženou na podanou stížnost nebo neobdržel odpověď ve lhůtě uvedené v čl. 2 odst. 1 písm. h), může podat žalobu k příslušnému správnímu soudu s návrhem na úplné nebo částečné zrušení uvedeného aktu, náhradu vzniklé škody a případně též náhradu morální újmy“.

Článek 18 odst. 1, 3 a 6: „Při rozhodování o žalobě uvedené v čl. 8 odst. 1 soud může případně správní akt zcela nebo zčásti zrušit; uložit veřejnému orgánu povinnost vydat správní akt, vydat jiný dokument nebo provést určitou správní operaci (...). Rozhodne-li soud o žalobě, vyjádří se též k náhradě způsobené majetkové a nemajetkové újmy, pokud ji žalobce uplatnil (...). V každém případě může soud na návrh zúčastněné strany ve výroku stanovit lhůtu pro splnění povinnosti a sankci uvedenou v čl. 24 odst. 2“.

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zákon č. 227/2015, daňový zákoník)

Článek 271 odst. 2: „Jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama“.

Článek 281 odst. 6: „V případě dodání hmotného majetku, včetně nemovitosti, je datem doručení datum, kdy dojde k převodu práva nakládat s majetkem jako vlastník. Výjimečně v případě smluv, ve kterých je stanoven splátkový kalendář, nebo jakýchkoli jiných druhů smluv, ve kterých je stanoveno, že vlastnické právo bude převedeno nejpozději při zaplacení poslední splátky, s výjimkou leasingových smluv, je datem doručení datum, kdy je zboží předáno příjemci“.

Článek 297 odst. 4: „Každá osoba povinná k dani je oprávněna odečíst daň z pořízení zboží u těchto plnění: a) plnění podléhající dani (...“.

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (Prováděcí ustanovení k zákonu č. 227/2015 o daňovém zákoníku, schválená usnesením vlády č. 1/2016)

Bod 67 odst. 4: „Kdo má v úmyslu, jenž je potvrzen objektivními důkazy, samostatně zahájit ekonomickou činnost podle článku 269 daňového zákoníku a začínají mu vznikat náklady nebo uskutečňuje předběžné investice nezbytné pro zahájení této ekonomické činnosti, musí být považován za osobu povinnou k dani, která jedná jako taková a která má podle článku 297 daňového zákoníku právo si okamžitě odečíst splatnou nebo zaplacenou daň z nákladů nebo investic uskutečněných za účelem plnění, která má v úmyslu provést a která zakládají

nárok na odpočet, aniž by musela vyčkat na zahájení skutečného výkonu své činnosti“.

Legea nr. 287/2009 privind Codul civil (zákon č. 287/2009, občanský zákoník)

Článek 885 odst. 1: „Nestanoví-li ustanovení zákona jinak, věcná práva k nemovitostem zapsaným v katastru nemovitostí se nabývají, a to jak mezi stranami, tak vůči třetím osobám, pouze jejich zapsáním do katastru nemovitostí na základě listiny nebo skutečnosti, která takový zápis odůvodňuje“.

Článek 886: „Nestanoví-li zákon jinak, změna věcného práva se uskuteční na základě ustanovení upravujících nabytí nebo zánik věcných práv“.

Článek 888: „Zápis do katastru nemovitostí se provádí na základě notářského zápisu, pravomocného rozsudku, potvrzení o dědictví nebo jiné listiny vydané správním orgánem, pokud tak stanoví zákon“.

Článek 893 písm. a): „Zápis věcného práva se může uskutečnit pouze: a) ve vztahu k osobě, která je k datu zápisu návrhu zapsána jako držitel práva, na základě něhož bude zápis proveden; (...)“.

Článek 1244: „Kromě jiných případů stanovených zákonem musí být prostřednictvím veřejné listiny, pod sankcí absolutní neplatnosti, uzavřeny dohody, které nahrazují nebo zakládají věcná práva, jež musí být zapsána do katastru nemovitostí“.

Článek 1672: „Prodávající má následující základní povinnosti: 1) převést vlastnictví ke své věci nebo případně převáděné právo; 2) předat věc; 3) zaručit kupujícímu, že na věci neváznou práva třetích osob a že věc není stížena vadami“.

Článek 1676: „Při prodeji nemovitosti se na převod vlastnictví z prodávajícího na kupujícího vztahují ustanovení týkající se katastru nemovitostí“.

Článek 1719: „Kupující má následující základní povinnosti: a) převzít prodávanou věc; b) zaplatit prodejní cenu“.

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Žalobkyně byla založena v roce 2014 za účelem zřízení a provozování zemědělského podniku na pozemku o rozloze přibližně 4 000 ha. Za účelem výkonu této činnosti společnost v současné době nakupuje zemědělské pozemky prostřednictvím postupu, který se skládá ze dvou fází. V první fázi dochází k uzavření smluv o smlouvě budoucí mezi budoucími prodávajícími a žalobkyní, budoucí kupující, prostřednictvím kterých žalobkyně získává pohledávku ohledně vlastnictví pozemku. Po splnění administrativních formalit, které zákon pro uzavření smluv vyžaduje, se uskutečňuje druhá fáze, tedy uzavření kupních smluv, jejichž prostřednictvím se nabývá vlastnictví k pozemkům.

- 2 Pro řádné vykonání investiční činnosti žalobkyně využila služeb některých specializovaných podniků a zprostředkovatelských společností, advokátů, notářů, katastru nemovitostí a topografických služeb, a to k ověření právní situace pozemků, které jsou předmětem prodeje, a k veškerým činnostem předcházejícím skutečnému uzavření kupních smluv, přičemž těmto podnikům zaplatila odměnu.
- 3 Žalobkyně odůvodnila potřebu těchto služeb na základě skutečnosti, že v zeměpisné oblasti, kde činnost vykonává, jsou pozemky rozděleny, mají malou rozlohu a nejsou zapsány do katastru nemovitostí. Pro účely platnosti uzavření ověřené kupní smlouvy na nemovitost zákon vyžaduje, aby byly pozemky zapsány do katastru nemovitostí a aby subjekt, který je v rámci transakce v postavení prodávajícího, byl zapsán jako vlastník pozemku v katastru nemovitostí, z toho tudíž v případě žalobkyně plyne nemožnost nabýt pozemky přímo a nutnost strukturovat koupi podle dvou výše uvedených fází.
- 4 Náklady související se zápisem předmětných pozemků do katastru nemovitostí nejsou fakturovány budoucím prodávajícím a ve skutečnosti jim nevznikají. Z tohoto důvodu bylo do dvoustranných smluv o smlouvě budoucí týkajících se koupě pozemků vloženo ujednání, prostřednictvím kterého budoucí prodávající prohlašuje, že souhlasí s tím, aby budoucí kupující (žalobkyně) nesl veškeré výdaje ohledně shromažďování, vyhotovení spisů, ověřování a zapsání dokumentů, které se týkají katastru nemovitostí a zápisu pozemku do katastru nemovitostí, jestliže je to nezbytné pro účely toho, aby předmětný pozemek mohl být předmětem notářsky ověřené kupní smlouvy.
- 5 Strany předem stanovily hodnotu výše uvedených transakcí na 750 eur za hektar. Kromě toho stanovily smluvní pokutu, podle které, jestliže budoucí prodávající nesplní povinnost uzavřít smlouvu ve stanovené lhůtě, z důvodu svého pochybení nebo z jakéhokoli jiného důvodu, s výjimkou důvodů, které lze připsat žalobkyni, se budoucí prodávající zavazuje zaplatit žalobkyni náklady, které jí vznikly v důsledku zápisu pozemku do katastru nemovitostí, a náhradu škody ve výši 2 000 eur za hektar.
- 6 Pokud jde o cenu stanovenou ve smlouvě, tak jak vyplývá ze smluv o smlouvě budoucí, strany se dohodly, že žalobkyně zaplatí plnou cenu pozemků v době uzavření smlouvy o smlouvě budoucí, přičemž tato cena nezahrnuje hodnotu vztahující se k zápisu pozemků do katastru nemovitostí, která zůstává odlišena.
- 7 Dne 23. ledna 2017 žalobkyně podala k daňovému orgánu žádost o vrácení DPH ve výši 73 828 rumunských lei (RON), po které následovalo provedení daňové kontroly, která byla ukončena dne 15. března spolu se zprávou o daňové kontrole a vydáním daňového výměru, kdy oba dokumenty jsou datovány ke dni 15. března 2017, přičemž daňovým výměrem bylo žádosti o vrácení požadované částky vyhověno. Nicméně daňový orgán doměřil DPH, která má být zaplacená, a to ve výši 41 911 RON, ze základu daně ve výši 209 522 RON, což se rovná protihodnotě služby poskytnuté žalobkyní ve prospěch prodávajících. Tento základ daně byl vypočten vynásobením plochy pozemků o rozloze 74,43 hektarů,

ve vztahu k nimž byly dne 31. prosince 2016 uzavřeny konečné kupní smlouvy, částkou 750 eur za hektar.

- 8 V tomto ohledu daňový orgán zdůraznil, že částka 750 eur za hektar představuje protihodnotu za službu poskytnutou žalobkyní ve prospěch prodávajících výměnou za převod majetku. Daňový orgán uvedl, že žalobkyně výměnou za získání pozemku zaplatila cenu, ale také poskytla prodávajícím služby, přičemž prodávající musí nést náklady spojené se zápisem pozemků a uzavřením notářsky ověřených kupních smluv. Daňový orgán v podstatě na jedné straně uvedl, že žalobkyně poskytla tyto služby (které představují plnění podléhající DPH) vlastním jménem, ale na účet jiných osob, avšak příjemcům nevyfakturovala jejich hodnotu, ani nevybrala příslušnou DPH, a na straně druhé uvedl, že poskytnutí služeb bylo splatné ke dni uzavření notářsky ověřených kupních smluv.
- 9 V rámci předběžného správního řízení žalobkyně napadla daňový výměr týkající se doměrku DPH, který jí byla vyměřen, přičemž daňový orgán tuto stížnost zamítl. V této souvislosti žalobkyně podala žalobu u předkládajícího soudu, která je předmětem původního řízení.

Hlavní argumenty účastníků řízení

- 10 Žalobkyně v podstatě tvrdí, že náklady uskutečněných plnění, které jí vznikly, a to ve výši 750 eur za hektar, představují náklady spojené s investicí, které byly vynaložené za účelem uskutečnění zdanitelných plnění, u nichž má nárok na odpočet příslušné DPH.
- 11 Pokud jde o *první otázku*, žalobkyně uvádí, že od okamžiku, kdy byly uzavřeny smlouvy o smlouvě budoucí, získala žalobkyně pohledávku týkající se převodu vlastnického práva k nemovitostem. Vzhledem k tomu, že má v držení tyto nemovitosti, ve vztahu k nimž jí svědčí pohledávka, a že je implicitně předurčena k získání věcného vlastnického práva k tomuto majetku, tak jej využívá. Podle žalobkyně musí být provozování chápáno rovněž z hlediska předběžných úkonů provedených ve vztahu k nemovitostem. Tyto předběžné úkony, jako je zápis nemovitosti, musí být považovány za součást její obchodní činnosti, jelikož při neexistenci takového zápisu do katastru nemovitostí nelze vlastnické právo k pozemkům uplatnit vůči třetím osobám a nemůže být předmětem kupní smlouvy a žalobkyně by nemohla uskutečnit zdanitelná plnění. V projednávané věci je zdanitelným plněním, které má žalobkyně v úmyslu uskutečnit, právě využití kupovaného zemědělského pozemku.
- 12 Pokud jde o *druhou otázku*, žalobkyně uvádí, že náklady vzniklé při prvním zápisu pozemku do katastru nemovitostí nevznikají budoucím prodávajícím a nejsou zahrnuty v ceně pozemku, ale představují výdaj *per se* a jsou kvalifikovány jako výdaje související s uskutečněnou investicí do nemovitostí. V tomto ohledu žalobkyně odkazuje na rozsudek Inzo, ve kterém Soudní dvůr určil, že pokud daňový orgán přiznal postavení osoby povinné k DPH společnosti, která oznámila svůj záměr zahájit ekonomickou činnost, která povede k plněním podléhajícím

DPH, tak objednání provedení studie zaměřené na rentabilitu plánované činnosti může být považováno za ekonomickou činnost, a to i v případě, že účelem této studie je zjistit, nakolik bude plánovaná činnost výnosná, a na judikaturu Soudního dvora, ze které vyplývá, že existují situace, kdy je právo na odpočet DPH přiznáno při pořízení zboží nebo služeb uskutečněném před zahájením zdanitelné činnosti (ve fázi investic), a to i v případě, že nebudou následně využity v rámci této činnosti, ale pouze pokud se prokáže, že záměrem osoby povinné k dani v okamžiku pořízení je využít toto zboží nebo služby pro účely následné zdanitelné činnosti.

- 13 Pokud jde o *třetí otázku*, žalobkyně tvrdí, že je třeba stanovit, zda podle směrnice 2006/112 kupující, jenž je osobou povinnou k dani, která smluvně přebírá náklady, jako jsou náklady v projednávané věci, jedná vůči osobě prodávající nemovitosti, ve vztahu k nimž byl uskutečněn zápis do katastru nemovitostí, jako zprostředkovatel.
- 14 Pokud jde o *čtvrtou otázku*, žalobkyně uvádí, že tato otázka je relevantní z hlediska práva stran smluvně stanovit, kdo - kupující nebo prodávající - je povinen uhradit náklady vyplývající z administrativních úkonů týkajících se nemovitostí, které byly převedeny a ve vztahu k nimž má kupující vůči prodávajícímu pohledávku ohledně budoucího převodu vlastnického práva. Je třeba vyložit ustanovení směrnice 2006/112 týkající se práva stran učinit volbu, a to ve vztahu k přiznání nebo nepřiznání, ve prospěch této osoby, nároku na odpočet DPH z takto uskutečněných plnění.
- 15 Žalovaní uvádějí, že částka ve výši 750 eur za hektar představuje protiplnění za služby poskytnuté žalobkyní ve prospěch prodávajícího výměnou za převod pozemku. Žalovaní mají za to, že prodejní cena zahrnuje také částku 750 eur za hektar a že prostřednictvím snížení ceny došlo k výměně zboží a služeb, tedy služeb spojených se zápisem pozemků do katastru nemovitostí, jakož i náklady vzniklé žalobkyni výměnou za převod nemovitostí v souladu s podmínkami stanovenými zákonem. V důsledku toho nejsou náklady vzniklé žalobkyni vynaloženy na účely plnění podléhajících daní, ale ve prospěch prodávajícího. Žalobkyně jednala jako zprostředkovatel a pro účely DPH je považována za kupujícího a obchodníka se službami spojenými se zápisem nemovitostí do katastru nemovitostí.

Shrnutí odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 16 Vzhledem k rozdílným stanoviskům účastníků řízení v důsledku odlišného výkladu ustanovení směrnice 2006/112, pokud jde o právo žalobkyně na odpočet DPH z nákladů, které jí vznikly, jakožto kupujícímu, jenž je osobou povinnou k dani, při prvním zápisu pozemků do katastru nemovitostí, ve vztahu k nimž má pohledávku spočívající v budoucím převodu vlastnického práva, předkládající soud uvádí, že v souvislosti s otázkou, která mu byla předložena, existují vážné pochybnosti ohledně výkladu výše uvedené směrnice.

- 17 Předkládající soud uvádí, že unijní právo výslovně neupravuje právní režim nákladů vzniklých při plněních týkajících se prvního zápisu nemovitostí do katastru nemovitostí. Ani směrnice 2006/112, ani s ní související judikatura neuvádějí, zda lze tyto náklady kvalifikovat jako investiční náklady nebo jako poskytování služeb ve prospěch prodávajícího.
- 18 Za účelem rozhodnutí sporu je třeba ověřit, zda plnění uskutečněná žalobkyní mohou být kvalifikována jako „investiční náklady“, ve vztahu k nimž má osoba povinná k dani nárok na odpočet DPH. Nicméně, z výkladu směrnice 2006/112 a z analýzy judikatury Soudního dvora v podobných věcech nevyplývá, do jaké míry mohou být tyto náklady kvalifikovány jako plnění předcházející investici, u nichž má osoba povinná k dani právo odečíst si DPH. Ačkoli je kvalifikace těchto plnění ve výlučné pravomoci vnitrostátního soudu, předkládající soud se domnívá, že pro správné uplatnění ustanovení unijního práva na skutkové okolnosti sporu v původním řízení je nezbytné, aby Soudní dvůr vyložil předmětná ustanovení.