

Vec C-243/23 [Drebers]¹

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

18. apríl 2023

Vnútroštátny súd:

Hof van Beroep te Gent

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

28. jún 2022

Odvolateľ:

Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën

Odporca v odvolacom konaní:

L BV

¹ Táto vec je označená fiktívnym menom, ktoré nezodpovedá skutočnému menu účastníka konania.

Predmet konania vo veci samej

V konaní vo veci samej ide o otázku, či má spoločnosť L BV nárok na odpočítanie dane z určitých rekonštrukčných prác vykonaných na budove, ktorá sa čiastočne využíva na účely výkonu povolenia.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Tento návrh podľa článku 267 ZFEÚ sa týka otázky, či články 187 a 189 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“) bránia právnej úprave ako je tá, o ktorú ide v konaní vo veci samej (konkrétne článok 48 § 2 a článok 49 WBTW [Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (zákon o dani z pridanej hodnoty, ďalej len „WBTW“)] v spojení s článkom 9 KB č. 3 [Koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (kráľovský výnos č. 3 z 10. decembra 1969 o odpočtoch dane na účely uplatňovania dane z pridanej hodnoty, ďalej len „KB č. 3)], podľa ktorej sa v prípade rekonštrukčných prác na existujúcej budove použije predĺžená pätnásťročná lehota na úpravu odpočítanej dane len vtedy, keď po ukončení rekonštrukčných prác ide o „novú budovu“ v zmysle článku 12 smernice o DPH, hoci ekonomická životnosť zásadne rekonštruovanej budovy – ktorá sa však na základe administratívnych kritérií vnútroštátneho práva nepovažuje za „novú budovu“ – je totožná s ekonomickou životnosťou novej budovy, ktorá je podstatne dlhšia ako lehota 5 rokov stanovená v článku 187 smernice o DPH, a či má tento článok 187 priamy účinok.

Prejudiciálne otázky

Bránia články 187 a 189 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty právnej úprave ako je tá, o ktorú ide v konaní vo veci samej (konkrétne článok 48 § 2 a článok 49 WBTW v spojení s článkom 9 KB č. 3, podľa ktorej sa v prípade rekonštrukčných prác na existujúcej budove použije predĺžená lehota na úpravu odpočítanej dane (15 rokov) len vtedy, keď po ukončení prác ide podľa kritérií vnútroštátneho práva o „novú budovu“ v zmysle článku 12 tejto smernice, hoci ekonomická životnosť zásadne rekonštruovanej budovy (ktorá sa však na základe administratívnych kritérií vnútroštátneho práva nepovažuje za „novú budovu“ v zmysle článku 12) je totožná s ekonomickou životnosťou novej budovy, ktorá je podstatne dlhšia ako lehota 5 rokov stanovená v článku 187 smernice 2006/112, čo vyplýva okrem iného z toho, že vykonané práce sa odpisujú počas obdobia 33 rokov, ktoré zodpovedá dobe odpisovania nových budov?

Má článok 187 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty priamy účinok, takže zdaniteľná osoba, ktorá na budove vykonala práce a tieto práce nevedli k tomu, že rekonštruovaná budova sa na základe kritérií vnútroštátneho práva má klasifikovať ako „nová budova“ v zmysle článku 12 tejto smernice, pričom však tieto práce sú spojené s ekonomickou životnosťou, ktorá je totožná s ekonomickou životnosťou adekvátnych nových budov, na ktoré sa vzťahuje lehota na opravu daňového priznania v trvaní 15 rokov, sa môže dovoľávať použitie lehoty na úpravu odpočítanej dane v trvaní 15 rokov?

Citované predpisy práva Únie

Články 12, 187 a 189 smernice o DPH

Článok 4 ods. 3 ZEÚ

Citované vnútroštátne právne predpisy

Článok 1 § 9 ods. 1 bod 1, článok 48 § 2 a článok 49 Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (zákon o dani z pridanej hodnoty)

Článok 9 Koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (kráľovský výnos č. 3 o odpočtoch dane na účely uplatňovania dane z pridanej hodnoty)

Krátke zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 L BV je spoločnosť, v rámci ktorej sa vykonáva advokátska činnosť. Už niekoľko rokov vlastní nehnuteľnosť, ktorá sa využíva sčasti na súkromné účely a sčasti na jej hospodársku činnosť.
- 2 V období od roku 2007 do roku 2015 boli na tejto budove vykonané veľmi rozsiahle stavebné práce: V prvej fáze, ktorá trvala do júla 2010, boli vykonané práce na troch zadných častiach (spojovacej budove, presklenej vedľajšej budove a výťahovej šachte) a na samotnej hlavnej budove. V druhej fáze okrem iného pokračovali prebiehajúce práce na troch zadných častiach a bolo potrebné opätovne vykonať rôzne práce, a v tretej fáze boli dokončené práce na hlavnej budove. Po vykonaných prácach bola predajná hodnota budovy odhadnutá na 2 750 000 eur, pričom sa usudzovalo, že zo 40 % slúži ako súkromné bydlisko a zo 60 % na účely výkonu povolania.
- 3 V januári 2014 bolo zrušené oslobodenie od DPH pre hospodársku činnosť povolania advokáta, takže odvtedy je L BV registrovaná ako platiteľ DPH.
- 4 Od augusta 2015 vykonala Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (Generálna správa Osobitnej daňovej inšpekcie, Belgicko)

neohlásenú daňovú kontrolu v sídle spoločnosti L BV, ktorá sa vzťahovala na obdobie od 1. januára 2014 do 30. septembra 2015. Po tejto kontrole dospel FOD Financiën (Federálna verejná služba pre financie, Belgicko) k záveru, že L BV sa v tomto období dopustila viacerých porušení právnych predpisov o DPH.

V konečnom rozhodnutí FOD Financiën z 21. septembra 2017 bol konštatovaný dlh na DPH vo výške 163 756,24 eur a FOD Financiën okrem iného vytýkala spoločnosti L BV, že nesprávne uplatnila lehotu na úpravu odpočítanej dane. L BV použila na náklady na vyššie uvedené stavebné práce lehotu na úpravu odpočítanej dane v trvaní 15 rokov, zatiaľ čo FOD Financiën vychádzala z toho, že nešlo o práce na vytvorenie novej budovy, takže lehota na úpravu odpočítanej dane bola obmedzená na 5 rokov.

- 5 V októbri 2017 bol spoločnosti L BV doručený platobný rozkaz na zaplatenie okrem iného DPH vo výške 163 756,24 eura a daňových pokút vo výške 16 375,63 eura pre nesprávne odpočítanie dane.
- 6 V októbri 2018 L BV podala žalobu proti tomuto rozhodnutiu na Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Súd prvej inštancie Východné Flámsko, oddelenie Gent, Belgicko). Rozsudkom z 10. marca 2020 tento súd vyhlásil žalobu za prípustnú a čiastočne dôvodnú.
- 7 V júni 2020 FOD Financiën podala odvolanie proti tomuto rozsudku na vnútroštátnom súde. FOD Financiën okrem iného žiada, aby súd určil, že článok 9 § 1 ods. 1 KB č. 3 sa uplatňuje, a preto je obdobie na úpravu odpočítanej dane v prípade dane z pridanej hodnoty vyrubenej na investičný majetok 5 rokov, a aby priznal uplatňované sumy. L BV, ktorá podala vzájomné odvolanie, najmä žiada, aby súd odvolanie FOD Financiën zamietol ako nedôvodné.

Hlavné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 8 FOD Financiën nepovolila uplatnenie lehoty na úpravu odpočítanej dane v trvaní 15 rokov, pretože stavebné práce nevedli k „vytvoreniu budovy“, ale len k zlepšeniu a renovácii existujúcej budovy. Ustanovenia zákona a nariadenia tak nedovoľujú uplatniť lehotu na úpravu odpočítanej dane v trvaní 15 rokov na konkrétny skutkový stav.
- 9 L BV spochybňuje existenciu dôvodu na uplatnenie lehoty na úpravu odpočítanej dane v trvaní iba 5 rokov. Podľa jej názoru sa belgická právna úprava nedá zlúčiť ani so smernicou o DPH ani so základnou myšlienkou, že pre úpravu dane z pridanej hodnoty sa môže uplatňovať dlhšia lehota, ak ide o nehnuteľnosti, ktoré sa spravidla používajú a odpisujú počas dlhšieho obdobia a majú (podstatne) dlhšiu ekonomickú životnosť.

Krátke odôvodnenie podania návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 10 Podľa článku 187 ods. 1 prvého a druhého pododseku smernice o DPH je lehota na úpravu odpočítanej dane v prípade investičného majetku v zásade 5 rokov. Článok 187 ods. 1 tretí pododsek však stanovuje, že členské štáty môžu v prípade „nehnuteľného investičného majetku“ predĺžiť dĺžku obdobia slúžiaceho na výpočet úpravy odpočítanej dane až na dvadsať rokov. Podľa článku 189 smernice o DPH môžu členské štáty okrem iného vymedziť pojem „investičný majetok“ a určiť výšku DPH, ktorá sa zohľadní pri úprave odpočítanej dane. Tento článok okrem toho stanovuje, že členské štáty „prijmú všetky potrebné opatrenia s cieľom zabezpečiť, aby úpravou odpočítanej dane nevznikli neoprávnené výhody“, čo znamená, že smernica o DPH poskytuje členským štátom určitý priestor na voľnú úvahu.

L BV oprávnene tvrdí, že tento priestor nie je absolútny a členské štáty nesmú prekročiť hranice svojej diskrečnej právomoci, čo znamená, že musia rešpektovať pojmy použité v smernici o DPH.

- 11 Podľa článku 4 ods. 3 ZEÚ musia členské štáty prijať všetky opatrenia, aby zabezpečili plnenie záväzkov vyplývajúcich z práva Únie, a nesmú prijať žiadne opatrenie, ktoré by mohlo ohroziť dosiahnutie cieľov Únie.
- 12 Okrem toho musia členské štáty vykonávať svoje právomoci prihliadajúc na ciele smernice o DPH, ako aj na zásadu daňovej neutrality, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH. Treba dať za pravdu spoločnosti L BV, pokiaľ ide o jej tvrdenie, že sa tým myslí zásada neutrality ako osobitný prejav zásady rovnosti, na základe ktorej sa s porovnateľnými tovarmi alebo službami, ktoré si tak navzájom konkurujú, musí v rámci vyberania dane z pridanej hodnoty zaobchádzať rovnako, a že zdaniteľná osoba sa môže odvolávať na smernicu o DPH, aby spochybnila vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá je nezlučiteľná s touto smernicou a zásadami, na ktorých je založená.
- 13 Belgický zákonodarca upravil úpravu odpočítanej dane pri nehnuteľnom a inom investičnom majetku okrem iného v článku 1 § 9 ods. 1 bode 1, článku 48 § 2 a článku 49 WBTW, ako aj v KB č. 3.

Hof van Cassatie (kasačný súd, Belgicko) v rozsudku z 30. apríla 2021 z týchto ustanovení vyvodil, že na transakcie, ktorých cieľom je prestavba alebo zlepšenie budovy alebo jej časti alebo ktoré k tomu prispievajú, sa uplatňuje lehota na úpravu odpočítanej dane v trvaní 5 rokov, zatiaľ čo na transakcie, ktorých cieľom je zriadenie budovy alebo jej časti alebo ktoré k tomu prispievajú, sa uplatňuje lehota na úpravu odpočítanej dane v trvaní 15 rokov.

Aj Minister van Financiën (minister financií, Belgicko) vo svojej odpovedi na parlamentnú otázku položenú v máji 2017 potvrdil, že lehota na úpravu odpočítanej dane je v prípade rekonštrukcie alebo zlepšenia budovy v zásade 5 rokov, iba žeby vykonané práce boli natoľko významné, že fakticky vznikne nová budova.

V dôsledku toho belgické právo stanovuje, že v prípade rekonštrukčných prác na existujúcej budove sa na daň z pridanej hodnoty vyberanú z týchto prác uplatňuje pätnásťročná lehota na úpravu odpočítanej dane, keď po ukončení prác ide na účely dane z pridanej hodnoty o „novú budovu“.

- 14 L BV oprávnené tvrdí, že podľa belgickej právnej úpravy sa predĺžená lehota na úpravu odpočítanej dane v trvaní 15 rokov neuplatňuje na podstatné stavebné práce na budovách, ak sa tieto budovy na účely dane z pridanej hodnoty nemajú klasifikovať ako „nové budovy“, aj keď v dôsledku vykonaných prác majú rovnako dlhú ekonomickú životnosť ako novostavby – čo okrem iného vyplýva aj z doby odpisovania uplatňovanej na tieto práce, ktorá zodpovedá dobe odpisovania novostavieb, a to nezávisle od druhu vykonaných prác a ich významu pre životnosť budovy ako hospodárskeho výrobného prostriedku.
- 15 L BV zastáva názor, že článok 9 KB č. 3 je na základe takto striktného prebratia pojmu „nehnutelný investičný majetok“ použitého v smernici o DPH do vnútroštátneho práva (uplatnením pätnásťročnej lehoty na úpravu odpočítanej dane výlučne na práce, výsledkom ktorých je budova, ktorú je možné predať pri uplatnení dane z pridanej hodnoty, bez toho, aby bola rovnaká lehota uplatňovaná na práce, ktoré vedú k tomu, že budova má v dôsledku týchto prác porovnateľnú ekonomickú životnosť ako nová budova, len preto, lebo rekonštruovanú budovu podľa názoru FOD Financien nemožno predať s pripočítaním dane z pridanej hodnoty) nezlučiteľný so smernicou o DPH a že kráľ svoje oprávnenia, ktoré mu priznáva článok 48 § 2 WBTW, nevykonal v súlade so smernicou.
- 16 L BV tvrdí, že v prvom rade treba konštatovať, že články 187 a 189 smernice o DPH vôbec neodkazujú na „nové budovy“ a/alebo článok 12 tejto smernice, ktorý upravuje, čo sa v rámci predpisov o dani z pridanej hodnoty má považovať za „novú budovu“, ktorú možno scudziť s pripočítaním dane z pridanej hodnoty.
- 17 Naproti tomu pojem „investičný majetok“ sa podľa názoru spoločnosti L BV zjavne vzťahuje na tovar, ktorý sa používa a spravidla aj odpisuje dlhšiu dobu. Podľa jej názoru sa pod „nehnutelným investičným majetkom“ majú rozumieť nehnuteľnosti, ktoré majú (podstatne) dlhšiu ekonomickú životnosť ako je štandardná lehota na úpravu odpočítanej dane v trvaní 5 rokov, čo okrem iného vyplýva z toho, že sa odpisujú počas oveľa dlhšieho obdobia.
Na to, aby sa práce na nehnuteľnosti mohli považovať za práce na nehnuteľnom investičnom majetku v zmysle smernice o DPH, má podľa názoru spoločnosti L BV význam skôr ekonomická životnosť nehnuteľnosti na základe vykonaných prác alebo rekonštrukčných prác a ani nie tak čas prvého využitia. Považuje to za logické, pretože lehota na úpravu odpočítanej dane slúži na kontrolu a opravu odpočítania dane v súvislosti s výrobou alebo vznikom výrobného prostriedku.
- 18 L BV poukazuje na zásadu daňovej neutrality, ktorá si podľa jej ponímania vyžaduje, aby sa v rámci dane z pridanej hodnoty so všetkým nehnuteľným investičným majetkom s rovnakou alebo porovnateľnou ekonomickou

životnosťou zaobchádzalo rovnako, čo znamená, že sa naň má vzťahovať rovnaká lehota na úpravu odpočítanej dane. Tvrdí, že ak sa na budovách, ako v tomto prípade, vykonajú zásadné rekonštrukčné práce a budovy majú v dôsledku toho rovnako dlhú ekonomickú životnosť ako nové budovy, čo vyplýva z toho, že práce sa odpisujú počas obdobia 33 rokov, tak potom sú tieto budovy ako výrobný prostriedok, ktorý vznikol v dôsledku prác, porovnateľné s novými budovami a v rámci dane z pridanej hodnoty sa s nimi musí zaobchádzať rovnako.

- 19 Keďže L BV žiada o výklad smernice, ktorý je odchylný od toho, čo je prípustné podľa ustanovení belgických zákonov a nariadení, a keďže existujú odôvodnené pochybnosti vo vzťahu k zlučiteľnosti belgického práva s právom Únie, zastáva vnútroštátny súd názor, že je potrebné predložiť o tom Súdnemu dvoru prejudiciálne otázky.

PRACOVNÝ DOKUMENT