

Věc C-243/23 [Drebers]¹**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

18. dubna 2023

Předkládající soud:

Hof van Beroep te Gent (Belgie)

Datum předkládacího rozhodnutí:

28. června 2022

Navrhovatel v odvolacím řízení:

Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën

Odpůrkyně v odvolacím řízení:

L BV

Předmět původního řízení

Předmětem původního řízení je otázka, zda má společnost L BV nárok na odpočet daně zaplacené v souvislosti s určitými pracemi provedenými v rámci přestavby budovy, která je zčásti užívána pro účely výkonu profesní činnosti.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Tato žádost předložená na základě článku 267 se týká otázky, zda články 187 a 189 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) brání takové právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení (konkrétně ustanovením čl. 48 § 2 a článku 49 [Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (zákon o dani z přidané hodnoty)] ve spojení s čl. 9 bodem 3 [Koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde

¹ Název projednávané věci je fiktivní. Neodpovídá skutečnému jménu žádného z účastníků řízení.

(královská vyhláška č. 3 ze dne 10. prosince 1969 o odpočtech pro účely daně z přidané hodnoty)), podle které se prodloužené opravné období v délce patnácti let u prací provedených v rámci přestavby stávající budovy použije pouze v případě, že se po dokončení daných prací jedná o „novou budovu“ ve smyslu článku 12 směrnice o DPH, ačkoli ekonomická životnost budovy, která prošla zásadní přestavbou – avšak na základě administrativních kritérií stanovených vnitrostátním právem není považována za „novou budovu“ –, je totožná s ekonomickou životností nové budovy, která je výrazně delší než doba pěti let stanovená v článku 187 směrnice o DPH, a zda má tento článek 187 přímý účinek.

Předběžné otázky

Brání články 187 a 189 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty takové právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení (konkrétně ustanovením čl. 48 § 2 a článku 49 [Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (zákon o dani z přidané hodnoty)] ve spojení s čl. 9 bodem 3 [Koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (královská vyhláška č. 3 ze dne 10. prosince 1969 o odpočtech pro účely daně z přidané hodnoty)]), podle které se prodloužené opravné období (v délce patnácti let) u prací provedených v rámci přestavby stávající budovy použije pouze v případě, že se po dokončení daných prací na základě kritérií stanovených vnitrostátním právem jedná o „novou budovu“ ve smyslu článku 12 této směrnice, ačkoli ekonomická životnost budovy, která prošla zásadní přestavbou (avšak na základě administrativních kritérií stanovených vnitrostátním právem není považována za „novou budovu“ ve smyslu článku 12), je totožná s ekonomickou životností nové budovy, která je výrazně delší než doba pěti let stanovená v článku 187 směrnice 2006/112, což mimo jiné vyplývá ze skutečnosti, že provedené práce jsou odpisovány po dobu 33 let, která odpovídá době odpisování nových budov?

Má článek 187 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty přímý účinek, v důsledku čehož se osoba povinná k dani, která provedla práce na budově, aniž tyto práce vedou k tomu, že je přestavěnou budovu na základě kritérií stanovených vnitrostátním právem třeba považovat za „novou budovu“ ve smyslu článku 12 této směrnice, přičemž tyto práce jsou však spojeny s ekonomickou životností, která je totožná s ekonomickou životností obdobných nových budov, pro které platí opravné období v délce patnácti let, může dovolat použití opravného období v délce patnácti let?

Uváděná ustanovení unijního práva

Články 12, 187 a 189 směrnice o DPH

Článek 4 odst. 3 SEU

Uváděná ustanovení vnitrostátního práva

Článek 1 § 9 odst. 1 bod 1, čl. 48 § 2 a článek 49 Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen „WBTW“)

Článek 9 Koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (královská vyhláška č. 3 o odpočtech pro účely daně z přidané hodnoty, dále jen „KB č. 3“)

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 L BV je společnost, v jejímž rámci je vykonávána advokacie. Již řadu let disponuje nemovitostí, která je zčásti užívána pro soukromé účely a zčásti pro její ekonomickou činnost.
- 2 V období od roku 2007 do roku 2015 byly na této nemovitosti provedeny velmi rozsáhlé stavební práce: V první fázi, která trvala do července 2010, byly provedeny práce na třech zadních traktech (spojovacím traktu, prosklené vedlejší budově a výtahové šachtě) a na samotné hlavní budově. Ve druhé fázi mimo jiné pokračovaly již probíhající práce na třech zadních traktech a bylo třeba znovu provést různé práce a ve třetí fázi byly dokončeny práce na hlavní budově. Po provedení daných prací byla prodejní hodnota budovy odhadnuta na částku 2 750 000 eur, přičemž se mělo za to, že ze 40 % slouží jako soukromé bydlení a ze 60 % pro účely výkonu profesní činnosti.
- 3 V lednu 2014 bylo zrušeno osvobození výkonu ekonomické činnosti advokáta od daně z přidané hodnoty (DPH), v důsledku čehož je společnost L BV od té doby registrována jako osoba povinná k DPH.
- 4 Od srpna 2015 prováděla Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (generální správa zvláštní daňové inspekce, Belgie) v sídle společnosti L BV neohlášenou daňovou kontrolu, která se týkala období od 1. ledna 2014 do 30. září 2015. FOD Financiën (federální veřejná služba pro finance, Belgie, dále jen „FOD Financiën“) na základě této kontroly dospěla k závěru, že se společnost L BV v tomto období dopustila různých porušení právních předpisů o DPH.

V konečném rozhodnutí FOD Financiën ze dne 21. září 2017 byla stanovena částka dlužné DPH ve výši 163 756,24 eura a FOD Financiën společnosti L BV mimo jiné vytkla, že nesprávně použila opravné období. Společnost L BV u nákladů vynaložených na výše uvedené stavební práce vycházela z opravného období v délce patnácti let, zatímco FOD Financiën měla za to, že se nejednalo o práce provedené za účelem výstavby budovy, takže opravné období bylo omezeno na pět let.

- 5 V říjnu 2017 byl společnosti L BV doručen exekuční příkaz k úhradě mimo jiné DPH ve výši 163 756,24 eura a daňového penále ve výši 16 375,63 eura za neoprávněný odpočet daně.
- 6 V říjnu 2018 společnost L BV proti těmto rozhodnutím podala žalobu k Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (soud prvního stupně pro Východní Flandry, oddělení Gent, Belgie). Tento soud žalobu rozsudkem ze dne 10. března 2020 prohlásil za přípustnou a částečně opodstatněnou.
- 7 V červnu 2020 FOD Financiën proti tomuto rozsudku podala odvolání k předkládajícímu soudu. FOD Financiën se mimo jiné domáhá určení, že se použije čl. 9 § 1 odst. 1 KB č. 3, a opravné období u DPH vybírané z investičního majetku tedy činí pět let, a přiznání požadovaných částek. Společnost L BV, která podala akcesorické odvolání, zejména navrhuje, aby odvolání FOD Financiën bylo zamítnuto jako neopodstatněné.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 8 FOD Financiën neuznala použití opravného období v délce patnácti let, protože dané stavební práce nevedly k „výstavbě budovy“, nýbrž pouze k vylepšení a renovaci stávající budovy. Ustanovení zákona a vyhlášky tudíž neumožňují uplatnit na daný případ opravné období v délce patnácti let.
- 9 Společnost L BV zpochybňuje existenci důvodů pro použití opravného období v délce pouze pěti let. Podle jejího názoru není belgická právní úprava slučitelná ani se směrnicí o DPH, ani s myšlenkou, na které je založena, a to že pro opravu DPH může platit delší lhůta, pokud se jedná o nemovitosti, které jsou zpravidla užívány a odpisovány po delší dobu a mají (výrazně) delší ekonomickou životnost.

Stručné shrnutí odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžných otázkách

- 10 Podle čl. 187 odst. 1 prvního a druhého pododstavce směrnice o DPH činí opravné období u investičního majetku v zásadě pět let. Článek 187 odst. 1 třetí pododstavec však stanoví, že u „nemovitostí, které byly pořízeny jako investiční majetek“, může být opravné období prodlouženo až na dvacet let. Podle článku 189 směrnice o DPH mohou členské státy vymežit obsah pojmu investiční majetek a upřesnit výši daně, kterou je třeba vzít v úvahu při opravě. Mimoto tento článek stanoví, že členské státy „prijm[ou] jakákoliv vhodná opatření k zajištění toho, aby opravy neměly za následek neoprávněnou výhodu“, což znamená, že směrnice o DPH členskými státy přiznává určitý prostor pro uvážení.

Společnost L BV správně tvrdí, že tento prostor pro uvážení není absolutní a že členské státy nemohou překročit meze své diskreční pravomoci, což znamená, že musí respektovat pojmy použité ve směrnici o DPH.

- 11 Podle čl. 4 odst. 3 SEU musí členské státy učinit veškerá opatření k plnění závazků, které vyplývají z unijního práva, a zdržet se všech opatření, jež by mohla ohrozit dosažení cílů Unie.
- 12 Mimoto musí členské státy vykonávat své pravomoci s ohledem na cíle směrnice o DPH, jakož i na zásadu daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Společnosti L BV je třeba dát za pravdu v rozsahu, v jakém tvrdí, že zásada neutrality je tak zamýšlena jako zvláštní projev zásady rovnosti, na jejímž základě musí být se srovnatelným zbožím nebo službami, které si tudíž vzájemně konkurují, v rámci výběru DPH zacházeno stejně, a že se osoba povinná k dani může dovolat směrnice o DPH, aby zpochybnila vnitrostátní právní úpravu, která je neslučitelná s touto směrnicí a zásadami, na nichž je založena.
- 13 Belgický zákonodárce opravy [odpočtu daně] u nemovitého a jiného investičního majetku upravil mimo jiné v čl. 1 § 9 odst. 1 bodu 1, čl. 48 § 2 a článku 49 WBTW, jakož i v KB č. 3.

Hof van Cassatie (Kasační soud, Belgie) z těchto ustanovení v rozsudku ze dne 30. dubna 2021 dovodil, že pro plnění, jejichž cílem je přestavba nebo vylepšení budovy nebo její části či která k nim přispívají, platí opravné období v délce pěti let, zatímco pro plnění, jejichž cílem je výstavba budovy nebo její části či která k ní přispívají, platí opravné období v délce patnácti let.

Rovněž Minister van Financiën (ministr financí, Belgie) ve své odpovědi na interpelaci vznesenou v květnu 2017 potvrdil, že opravné období činí u přestavby nebo vylepšení budovy v zásadě pět let, ledaže jsou provedené práce natolik významné, že *de facto* vznikne nová budova.

Belgické právo tedy stanoví, že pokud jde o práce provedené v rámci přestavby stávající budovy, platí pro DPH vybíranou z těchto prací patnáctileté opravné období v případě, že se po dokončení daných prací pro účely DPH jedná o „novou budovu“.

- 14 Společnost L BV správně uvádí, že podle belgické právní úpravy neplatí prodloužené opravné období v délce patnácti let pro rozsáhlé práce na budovách v případě, že tyto budovy nelze pro účely DPH kvalifikovat jako „novou budovu“, ačkoli mají v důsledku provedených prací stejně dlouhou ekonomickou životnost jako novostavby – což mimo jiné vyplývá z doby odpisování uplatňované u těchto prací, která odpovídá době odpisování stanovené pro novostavby, a to bez ohledu na povahu provedených prací a jejich význam pro životnost dané budovy jako ekonomického výrobního prostředku.
- 15 Společnost L BV má za to, že článek 9 KB č. 3 je v důsledku takto striktního provedení pojmu „nemovitosti, které byly pořízeny jako investiční majetek“,

použitého ve směrnici o DPH, do vnitrostátního práva (jelikož se patnáctileté opravné období použije výlučně u prací, jejichž výsledkem je budova, při jejímž prodeji lze uplatnit DPH, aniž se stejné období použije u prací, jejichž výsledkem je, že budova má díky těmto pracím srovnatelnou ekonomickou životnost jako nová budova, a to pouze proto, že podle názoru FOD Financiën při prodeji přestavěné budovy nelze účtovat DPH) neslučitelný se směrnicí o DPH a že [belgický] král nevykonal pravomoci, které mu přiznává čl. 48 § 2 WBTW, v souladu se směrnicí.

- 16 Společnost L BV tvrdí, že v první řadě je třeba konstatovat, že články 187 a 189 směrnice o DPH vůbec neodkazují na „nové budovy“ nebo článek 12 této směrnice, který určuje, co musí být v rámci pravidel o DPH považováno za „novou budovu“, při jejímž zcizení lze účtovat DPH.
- 17 Naproti tomu pojem „investiční majetek“ se podle názoru společnosti L BV zjevně vztahuje na zboží, které je používáno po delší dobu a zpravidla je odpisováno. Podle ní je třeba „nemovitostmi, které byly pořízeny jako investiční majetek“ rozumět nemovitosti, které mají (výrazně) delší ekonomickou životnost, než je standardní opravné období v délce pěti let, což mimo jiné vyplývá ze skutečnosti, že jsou odpisovány po mnohem delší dobu.

Aby bylo možno práce na nemovitosti považovat za práce na nemovitosti pořízené jako investiční majetek ve smyslu směrnice o DPH, je podle názoru společnosti L BV spíše než první obydlí rozhodující ekonomická životnost dané nemovitosti nabytá v důsledku provedených prací nebo prací provedených v rámci její přestavby. Považuje to za logické, protože opravné období slouží ke kontrole a úpravě odpočtu daně v souvislosti s výrobou nebo vznikem výrobního prostředku.

- 18 Společnost L BV poukazuje na zásadu daňové neutrality, která podle ní vyžaduje, aby se se všemi nemovitostmi pořízenými jako investiční majetek, které mají stejnou nebo srovnatelnou ekonomickou životnost, v oblasti DPH zacházelo stejně, což znamená, že se na ně musí vztahovat stejné opravné období. Tvrdí, že v případě, že jsou na budovách, jako je tomu v projednávané věci, v rámci jejich přestavby provedeny rozsáhlé práce a budovy díky nim mají stejně dlouhou ekonomickou životnost jako nové budovy, což vyplývá ze skutečnosti, že dané práce jsou odpisovány po dobu 33 let, jsou tyto budovy jakožto výrobní prostředek, který vznikl v důsledku daných prací, srovnatelné s novými budovami a v oblasti DPH se jim musí dostat stejného zacházení.
- 19 Vzhledem k tomu, že se společnost L BV dožaduje výkladu směrnice, který se odchyluje od toho, co je přípustné podle ustanovení belgického zákona a vyhlášky, a existují důvodné pochybnosti ohledně slučitelnosti belgického práva s unijním právem, má předkládající soud za to, že je namístě předložit Soudnímu dvoru předběžné otázky týkající se této problematiky.