

**Sprawa C-243/23<sup>1</sup> [Drebers]****Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

18 kwietnia 2023 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Hof van Beroep te Gent (Belgia)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

28 czerwca 2022 r.

**Strona skarżąca:**

Państwo belgijskie / Federale Overheidsdienst Financiën

**Druga strona postępowania:**

L BV

**Przedmiot postępowania głównego**

Postępowanie główne toczy się wokół tego, czy L BV ma prawo do odliczenia VAT za pewne przebudowy w budynku wykorzystywanym częściowo do celów zawodowych.

**Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

Niniejszy wniosek na podstawie art. 267 TFUE dotyczy tego, czy art. 187 i 189 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) stoją na przeszkodzie uregulowaniu takiemu jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym (a mianowicie art. 48 § 2 i art. 49 WBTW w związku z art. 9 KB nr 3),

<sup>1</sup> Jest to nazwa fikcyjna, która nie odpowiada rzeczywistej nazwie żadnej ze stron postępowania.

zgodnie z którym w przypadku przebudowy istniejącego już budynku przedłużony do 15 lat okres korekty ma zastosowanie jedynie wówczas, gdy po wykonaniu prac mowa jest o „nowym budynku” w rozumieniu art. 12 dyrektywy VAT, chociaż okres użytkowania gruntownie przebudowanego budynku – który według obowiązujących w prawie krajowym kryteriów administracyjnych tak czy inaczej nie kwalifikuje się jako „nowy budynek” – jest identyczny z okresem użytkowania nowego budynku, który to okres użytkowania jest znacznie dłuższy niż pięcioletni okres, o którym mowa w art. 187 dyrektywy VAT, a także tego, czy wspomniany art. 187 jest tu bezpośrednio skuteczny.

### **Pytania prejudycjalne**

Czy art. 187 i 189 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej stoją na przeszkodzie uregulowaniu takiemu jak to rozpatrywane w postępowaniu głównym [a mianowicie art. 48 § 2 i 49 WBTW w związku z art. 9 Koninklijk besluit nr 3 van 10 december 1969, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (dekretu królewskiego nr 3 z dnia 10 grudnia 1969 r. w sprawie odliczeń w stosowaniu podatku od wartości dodanej), zwanego dalej „KB nr 3”], zgodnie z którym w przypadku przebudowy istniejącego już budynku przedłużony okres korekty (wynoszący 15 lat) ma zastosowanie jedynie wówczas, gdy po przeprowadzeniu robót można – według obowiązujących w prawie krajowym kryteriów – mówić o „nowym budynku” w rozumieniu art. 12 przywołanej dyrektywy, chociaż okres użytkowania gruntownie przebudowanego budynku (który według obowiązujących w prawie krajowym kryteriów administracyjnych tak czy inaczej nie kwalifikuje się jako „nowy budynek” w rozumieniu wspomnianego art. 12) jest identyczny z okresem użytkowania nowego budynku, który to okres użytkowania jest znacznie dłuższy niż pięcioletni okres przewidziany we wspomnianym art. 187, co między innymi wynika z faktu, że przeprowadzone roboty podlegają odpisaniu przez okres 33 lat, czyli w terminie przewidzianym również dla nowych budynków?

Czy art. 187 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej ma bezpośredni skutek, w związku z czym podatnik, który przeprowadził w budynku roboty nieskutkujące – według obowiązujących w prawie krajowym kryteriów – zakwalifikowaniem tak przebudowanego budynku jako „nowego budynku” w rozumieniu art. 12 przywołanej dyrektywy, ale skutkujące okresem użytkowania identycznym z okresem użytkowania podobnych nowych budynków, w przypadku których obowiązuje 15-letni okres korekty, może powołać się na zastosowanie 15-letniego okresu korekty?

### **Powołane przepisy prawa Unii**

Artykuły 12, 187 i 189 dyrektywy VAT / art. 4 ust. 3 TUE

## Powołane przepisy prawa krajowego

Artykuł 1 § 9 zdanie wprowadzające pkt 1, art. 48 § 2 i art. 49 Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (belgijskiego kodeksu o podatku od wartości dodanej, zwanego dalej „WBTW”) / art. 9 KB nr 3

## Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania głównego

- 1 L BV jest spółką, w ramach której wykonywany jest zawód adwokata/radcy prawnego. Od wielu lat dysponuje ona nieruchomością, którą wykorzystuje częściowo na cele prywatne, a częściowo na potrzeby działalności gospodarczej.
- 2 W latach 2007–2015 w nieruchomości tej przeprowadzono bardzo rozległe roboty budowlane: w pierwszym etapie – który miał miejsce do czerwca 2010 r. – wykonano prace w trzech tylnych częściach (budynku przejściowym, szklanej dobudówce oraz szybie windowym) oraz w samym budynku głównym. W drugim etapie kontynuowano między innymi prace nad trzema tylnymi częściami, przy czym różne prace trzeba było wykonać na nowo, a w trzecim etapie zakończono prace nad budynkiem głównym. Po sfinalizowaniu robót wartość rynkową budynku oszacowano na 2 750 000 EUR, przy założeniu, że jest on w 40% przeznaczony na użytek jako mieszkanie prywatne i w 60% na użytek zawodowy.
- 3 W styczniu 2014 r. zniesiono zwolnienie z VAT dla działalności gospodarczej w zakresie wykonywania zawodu adwokata/radcy prawnego, skutkiem czego L BV jest od tamtego czasu zarejestrowana jako podatnik VAT.
- 4 Począwszy od sierpnia 2015 r. Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (administracja generalna ds. specjalnej inspekcji podatkowej) przeprowadziła w siedzibie L BV niezapowiedzianą kontrolę podatkową obejmującą okres od 1 stycznia 2014 r. do 30 września 2015 r. W następstwie tejże kontroli FOD Financiën (federalny urząd skarbowy) orzekł, że L BV dopuściła się w badanym okresie szeregu naruszeń przepisów dotyczących VAT.  
  
W ostatecznym oficjalnym protokole FOD Financiën z dnia 21 września 2017 r. uznano, że należny podatek VAT wynosi 163 756,24 EUR, a FOD Financiën zarzucił L BV m.in. niewłaściwe zastosowanie okresu korekty. L BV przyjęła 15-letni okres korekty w odniesieniu do kosztów wyżej wymienionych robót w nieruchomości, natomiast FOD Financiën przyjął, że nie były to roboty mające na celu wzniesienie budynku, w związku z czym okres korekty ogranicza się do pięciu lat.
- 5 W październiku 2017 r. względem L BV wystosowano nakaz zapłaty m.in. kwoty 163 756,24 EUR z tytułu podatku VAT oraz grzywny podatkowej w wysokości 16 375,63 EUR z tytułu niezgodnego z prawem odliczenia VAT.
- 6 W październiku 2018 r. L BV odwołała się od tej decyzji do rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (sądu pierwszej instancji prowincji

Flandria Wschodnia, wydział w Gandawie). Wyrokiem z dnia 10 marca 2020 r. sąd ten uznał odwołanie za dopuszczalne i częściowo zasadne.

- 7 W czerwcu 2020 r. FOD Financiën wniósł od tego wyroku apelację do sądu odsyłającego. FOD Financiën wnosi między innymi o orzeczenie, iż w niniejszej sprawie zastosowanie ma art. 9 § 1 ust. 1 KB nr 3, w związku z czym okres korekty wynosi pięć lat w odniesieniu do podatku VAT pobranego od składników majątku spółki, a także o zasądzenie żądanych kwot. L BV, która wniosła apelację wzajemną, wnosi w szczególności o oddalenie apelacji FOD Financiën jako bezzasadnej.

### **Istotne argumenty stron w postępowaniu głównym**

- 8 FOD Financiën nie zgodził się z 15-letnim okresem korekty, ponieważ roboty budowlane nie doprowadziły do „wzniesienia budynku”, a jedynie do ulepszenia i renowacji budynku już istniejącego. Przepisy ustawowe i wykonawcze nie zezwalają zatem na zastosowanie 15-letniego okresu korekty w tych konkretnych okolicznościach.
- 9 L BV kwestionuje, jakoby istniały podstawy do zastosowania wyłącznie pięcioletniego okresu korekty. Zdaniem spółki uregulowanie belgijskie jest nie do pogodzenia z dyrektywą VAT oraz leżącym u jej podstaw zamysłem, by w odniesieniu do korekty VAT obowiązywał dłuższy termin wówczas, gdy dotyczy ona nieruchomości, które zazwyczaj podlegają wykorzystaniu i odpisaniu przez dłuższy czas i które cechują się (znacznie) dłuższym okresem użytkowania.

### **Zwięzłe uzasadnienie odesłania**

- 10 Zgodnie z art. 187 ust. 1 akapit pierwszy i drugi dyrektywy VAT okres korekty w odniesieniu do dóbr inwestycyjnych wynosi zasadniczo pięć lat. Na mocy art. 187 ust. 1 akapit trzeci tejże dyrektywy państwa członkowskie mogą jednak przedłużyć okres stanowiący podstawę obliczania korekty do maksymalnie 20 lat w odniesieniu do „nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne”. Na mocy art. 189 dyrektywy w sprawie VAT państwa członkowskie mogą między innymi zdefiniować pojęcie „dóbr inwestycyjnych” oraz określić jaką kwotę VAT należy uwzględnić przy korekcie. Artykuł ten stanowi ponadto, że państwa członkowskie mogą „przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby korekty nie prowadziły do żadnych nieuzasadnionych korzyści”, co oznacza, że dyrektywa VAT pozostawia państwom członkowskim pewien zakres uznania.

L BV słusznie zauważa, że uprawnienie to nie ma charakteru bezwzględnego i że państwa członkowskie nie mogą przekraczać przysługujących im uprawnień dyskrecjonalnych, co niesie za sobą, że muszą one działać z poszanowaniem pojęć użytych w dyrektywie VAT.

- 11 Zgodnie z art. 4 ust. 3 TUE państwa członkowskie podejmują wszelkie środki właściwe dla zapewnienia wypełnienia zobowiązań wynikających z prawa Unii i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii.
- 12 Ponadto państwa członkowskie swoje kompetencje wykonywać muszą z uwzględnieniem celów dyrektywy VAT, jak również z poszanowaniem zasady neutralności podatkowej, która stanowi nieodłączny element wspólnotowego systemu VAT. Należy przychylić się do twierdzenia L BV, iż chodzi tu o odniesienie do zasady neutralności jako szczególnego przejawu zasady równego traktowania, na podstawie której podobne do siebie dobra lub usługi – stanowiące z tego względu wobec siebie konkurencję – do celów poboru podatku VAT należy traktować na równi, a także iż podatnik może powołać się na dyrektywę VAT, aby sprzeciwić się przepisowi krajowemu, który jest sprzeczny z tą dyrektywą oraz z leżącymi u jej podstaw zasadami.
- 13 Ustawodawca belgijski ustanowił zasady dotyczące korekt w odniesieniu do nieruchomości i innych składników majątku spółki między innymi w art. 1 § 9 zdanie wprowadzające pkt 1, art. 48 § 2 i art. 49 WBTW oraz w KB nr 3.

W wyroku z dnia 30 kwietnia 2021 r. Hof van Cassatie (sąd kasacyjny) wywiódł z tych przepisów, że w odniesieniu do działań zmierzających lub przyczyniających się do przekształcenia lub ulepszenia budynku lub części budynku zastosowanie ma pięcioletni okres korekty, natomiast w odniesieniu do działań zmierzających lub przyczyniających się do wzniesienia budynku lub części budynku zastosowanie ma 15-letni okres korekty.

W odpowiedzi na zapytanie parlamentarne z maja 2017 r. Minister van Financiën (minister finansów) również potwierdził, że w przypadku przekształcenia lub ulepszenia budynku co do zasady obowiązuje pięcioletni okres korekty, chyba że przeprowadzone roboty są tak znaczące, że w ich wyniku powstaje *de facto* nowy budynek.

Prawo belgijskie stanowi zatem, iż w przypadku przebudowy istniejącego budynku zastosowanie ma 15-letni okres korekty w odniesieniu do podatku VAT pobranego od robót wówczas, gdy – już po ich wykonaniu – można mówić o „nowym budynku” do celów podatku VAT.

- 14 L BV słusznie twierdzi, że zgodnie z przepisami belgijskimi przedłużony do 15 lat okres korekty nie ma zastosowania w przypadku gruntownych robót budowlanych przeprowadzanych w budynkach, które – choć wskutek przeprowadzonych prac zyskują równie długi okres użytkowania jak nowo wzniesione budynki, co wynika między innymi z terminu odpisu dla tych robót, który to termin jest identyczny z terminem obowiązującym w przypadku nowo wzniesionych budynków, pomimo charakteru i znaczenia przeprowadzonych robót z punktu widzenia trwałości budynku jako gospodarczego zasobu produkcyjnego – nie kwalifikują się jako „nowe budynki” do celów podatku VAT.



- 15 L BV jest zdania, iż w wyniku tak rygorystycznej transpozycji na grunt prawa krajowego pojęcia „nieruchomości nabytych jako dobra inwestycyjne” użytego w dyrektywie VAT (w ramach którego 15-letni okres korekty ma zastosowanie jedynie w odniesieniu do robót prowadzących do powstania budynku, który można sprzedać z zastosowaniem podatku VAT, przy jednoczesnym braku zastosowania tego samego okresu w odniesieniu do robót prowadzących do powstania budynku, który wskutek takich robót zyskuje podobny okres użytkowania jak nowy budynek tylko dlatego, że – w opinii FOD Financien – przebudowanego budynku nie można byłoby sprzedać z zastosowaniem podatku VAT) art. 9 KB nr 3 narusza dyrektywę VAT, a także iż król skorzystał z przyznanych mu w art. 48 §2 WBTW uprawnień w sposób niezgodny z dyrektywą.
- 16 L BV wykazuje, że w pierwszej kolejności należy stwierdzić, że art. 187 lub 189 dyrektywy VAT w *żaden* sposób nie odnoszą się do „nowych budynków” ani do art. 12 tejże dyrektywy, w którym wyjaśniono, co w ramach przepisów dotyczących VAT uznaje się za „nowy budynek”, który można zbyć z zastosowaniem podatku VAT.
- 17 Pojęcie „dóbr inwestycyjnych” według L BV wskazuje natomiast bezspornie na dobra, które podlegają wykorzystaniu przez dłuższy czas i które z reguły podlegają odpisaniu. Jej zdaniem pod pojęciem „nieruchomości nabytych jako „dobra inwestycyjne” należy rozumieć nieruchomości, które cechują się okresem użytkowania (znacznie) dłuższym niż standardowy pięcioletni okres korekty, co wynikałoby między innymi z faktu, że podlegają one odpisaniu przez znacznie dłuższy okres czasu.

Aby roboty wykonane nad nieruchomością uznać za nieruchomość nabytą jako dobro inwestycyjne w rozumieniu dyrektywy VAT, znaczenie ma raczej – zdaniem L BV – okres użytkowania nieruchomości będący efektem przeprowadzonych nad nią robót budowlanych lub przebudowy, aniżeli moment jej pierwszego zasiedlenia. W opinii L BV jest to logiczne, ponieważ okres korekty ma na celu kontrolę i korektę odliczeń związanych z wytworzeniem lub powstaniem zasobu produkcyjnego.

- 18 L BV odwołuje się do zasady neutralności podatkowej, która według niej wymaga, by wszystkie nieruchomości nabyte jako dobra inwestycyjne o takim samym lub porównywalnym okresie użytkowania traktować tak samo pod względem podatku VAT, co oznaczałoby, że zastosowanie ma do nich taki sam okres korekty podatku VAT. Twierdzi ona, że w sytuacji gdy budynki – jak ma to miejsce w niniejszej sprawie – zostają poddane gruntownej przebudowie i w konsekwencji zyskują równie długi okres użytkowania jak nowe budynki (co wynika z faktu, że roboty podlegają odpisaniu przez okres 33 lat), to jako powstały w efekcie przeprowadzonych robót zasób produkcyjny są one porównywalne z nowymi budynkami i należy je traktować tak samo pod względem podatku VAT.

- 19 Sąd odsyłający jest zdania, że ze względu na to, iż L BV zwraca się do niego o dokonanie wykładni dyrektywy, która odbiega od dopuszczanej przez belgijskie przepisy ustawowe i wykonawcze, jak również ze względu na istnienie uzasadnionych wątpliwości co do zgodności prawa belgijskiego z prawem wspólnotowym, zasadnym jest zwrócenie się do Trybunału z pytaniami prejudycjalnymi w tej kwestii.

DOKUMENT ROBOCZY