

Predmet C-243/23 [Drebers]¹**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

18. travnja 2023.

Sud koji je uputio zahtjev:

Hof van Beroep te Gent (Žalbeni sud u Gentu, Belgija)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

28. lipnja 2022.

Žalitelj:

Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën

Druga stranka u žalbenom postupku:

L BV

Predmet glavnog postupka

U glavnom postupku razmatra se pitanje ima li društvo L BV pravo na odbitak pretporeza za određene radove rekonstrukcije objekta koji se djelomično upotrebljava u poslovne svrhe.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Ovaj zahtjev u skladu s člankom 267. UFEU-a odnosi se na pitanje protivi li se člancima 187. i 189. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) odredba kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku (odnosno članak 48. stavak 2. i članak 49. Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Zakonik o porezu na dodanu vrijednost, u daljnjem tekstu: WBTW) u vezi s člankom 9. Koninklijk besluit nr. 3 (Kraljevska uredba br. 3, u daljnjem tekstu: KB br. 3)), u skladu s kojom se produljeno razdoblje ispravka od 15 godina u slučaju radova rekonstrukcije postojećeg objekta primjenjuje samo ako nakon završetka radova nastaje „novi objekt” u smislu članka 12. Direktive o PDV-u,

¹ U ovom predmetu upotrebljava se fiktivno ime, koje ne odgovara stvarnom imenu stranke u postupku.

iako je korisni vijek trajanja potpuno rekonstruiranog objekta, koji se, međutim, na temelju administrativnih kriterija nacionalnog prava ne smatra „novim objektom”, istovjetan korisnom vijeku trajanja novog objekta koji je znatno dulji od razdoblja od pet godina koje se predviđa člankom 187. Direktive o PDV-u te ima li taj članak 187. izravan učinak.

Prethodna pitanja

Protivi li se člancima 187. i 189. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost odredba kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku (odnosno članak 48. stavak 2. i članak 49. Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Zakonik o porezu na dodanu vrijednost) u vezi s člankom 9. Koninklijk besluita nr. 3 van 10 december 1969, met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (Kraljevska uredba br. 3 od 10. prosinca 1969. o odbicima pretporeza za primjenu poreza na dodanu vrijednost)), u skladu s kojom se produljeno razdoblje ispravka (od 15 godina) u slučaju radova rekonstrukcije postojećeg objekta primjenjuje samo ako nakon završetka radova na temelju kriterijâ nacionalnog prava nastaje „novi objekt” u smislu članka 12. te direktive, iako je korisni vijek trajanja potpuno rekonstruiranog objekta (koji se, međutim, na temelju administrativnih kriterija nacionalnog prava ne smatra „novim objektom” u smislu članka 12.) istovjetan korisnom vijeku trajanja novog objekta koji je znatno dulji od razdoblja od pet godina koje se predviđa člankom 187. Direktive 2006/112, što, među ostalim, proizlazi iz toga da se obavljeni radovi amortiziraju tijekom razdoblja od 33 godine, koje odgovara razdoblju amortizacije za nove objekte?

Ima li članak 187. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost izravan učinak na način da se porezni obveznik koji je obavljao radove na objektu, a da ti radovi nisu doveli do toga da rekonstruirani objekt na temelju kriterijâ nacionalnog prava treba smatrati „novim objektom” u smislu članka 12. te direktive, ali su ti radovi povezani s korisnim vijekom trajanja koji je istovjetan korisnom vijeku trajanja odgovarajućih novih objekata, na koje se primjenjuje razdoblje ispravka od 15 godina, može pozvati na primjenu razdoblja ispravka od 15 godina?

Navedene odredbe prava Unije

Članci 12., 187. i 189. Direktive o PDV-u

Članak 4. stavak 3. UEU-a

Navedene odredbe nacionalnog prava

Članak 1. stavak 9. prvi podstavak točka 1., članak 48. stavak 2. i članak 49. WBTW-a

Članak 9. KB-a br. 3

Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 L BV je društvo koje obavlja odvjetničku djelatnost. Već nekoliko godina posjeduje nekretninu koja se djelomično upotrebljava u privatne svrhe, a djelomično za njegovu gospodarsku djelatnost.
- 2 Od 2007. do 2015. na toj su se nekretnini obavljali vrlo opsežni građevinski radovi: u prvoj fazi, koja je trajala do srpnja 2010., obavljali su se radovi na trima stražnjim dijelovima (međubjekt, stakleni pomoćni objekt i otvor dizala), kao i na samom glavnom objektu. U drugoj su se fazi, među ostalim, nastavili radovi na trima stražnjim dijelovima i različiti radovi morali su se ponovno obaviti, dok su u trećoj fazi završeni radovi na glavnom objektu. Nakon radova prodajna vrijednost objekta procijenjena je na 2 750 000 eura, pri čemu se pretpostavilo da se 40 % koristi za privatni smještaj, a 60 % u poslovne svrhe.
- 3 U siječnju 2014. ukinuto je oslobođenje od PDV-a za odvjetničku djelatnost, tako da je društvo L BV otad registrirano kao obveznik PDV-a.
- 4 Od kolovoza 2015. Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (Glavna uprava za posebne porezne inspekcije, Belgija) provodila je nenajavljeni porezni nadzor u sjedištu društva L BV, koji je obuhvaćao razdoblje od 1. siječnja 2014. do 30. rujna 2015. Nakon tog nadzora FOD Financiën (Savezna javna služba za financije, Belgija) zaključio je da je društvo L BV u tom razdoblju na različite načine povrijedilo propise o PDV-u.

U konačnom poreznom rješenju Savezne javne službe za financije od 21. rujna 2017. utvrđeno je da društvo L BV duguje PDV u iznosu od 163 756,24 eura te mu se, među ostalim, prigovorilo da je pogrešno primijenilo razdoblje ispravka. Društvo L BV primijenilo je za troškove navedenih građevinskih radova razdoblje ispravka od 15 godina, dok je Savezna javna služba za financije smatrala da nije riječ o radovima na izgradnji objekta, tako da je razdoblje ispravka ograničeno na pet godina.

- 5 U listopadu 2017. društvu L BV dostavljen je nalog za prisilnu naplatu, među ostalim, PDV-a u iznosu od 163 756,24 eura i porezno-upravne novčane kazne u iznosu od 16 375,63 eura zbog nezakonitog odbitka pretporeza.
- 6 Društvo L BV podnijelo je u listopadu 2018. tužbu protiv tog naloga Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Prvostupanjski sud za Istočnu

Flandriju, Odjel u Gentu, Belgija). Taj je sud presudom od 10. ožujka 2020. tužbu proglasio dopuštenom i djelomično osnovanom.

- 7 Savezna javna služba za financije podnijela je u lipnju 2020. žalbu protiv te presude sudu koji je uputio zahtjev. Savezna javna služba za financije zahtijeva, među ostalim, da se utvrdi da se primjenjuje članak 9. stavak 1. prvi podstavak KB-a br. 3 i da razdoblje ispravka PDV-a koji se plaća na kapitalna dobra stoga iznosi pet godina, kao i da joj se dodijele iznosi koje potražuje. Društvo L BV, koje je podnijelo protužalbu, osobito zahtijeva da se žalba Savezne javne službe za financije odbije kao neosnovana.

Glavni argumenti stranaka glavnog postupka

- 8 Savezna javna služba za financije nije prihvatila razdoblje ispravka od 15 godina jer građevinski radovi nisu doveli do „izgradnje objekta”, nego samo do poboljšanja i obnove postojećeg objekta. Stoga na temelju zakonskih odredbi i propisa nije dopušteno primijeniti razdoblje ispravka od 15 godina na konkretne činjenice.
- 9 Društvo L BV osporava postojanje razloga za primjenu razdoblja ispravka od samo pet godina. Smatra da belgijska odredba nije u skladu ni s Direktivom o PDV-u ni s temeljnom idejom o tome da bi se za ispravak PDV-a moglo primjenjivati dulje razdoblje ako je riječ o nekretninama koje se u pravilu upotrebljavaju i amortiziraju tijekom duljeg razdoblja i imaju (znatno) dulji korisni vijek trajanja.

Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 10 U skladu s člankom 187. stavkom 1. prvim i drugim podstavkom Direktive o PDV-u razdoblje ispravka u slučaju kapitalnih dobara u načelu iznosi pet godina. Međutim, člankom 187. stavkom 1. trećim podstavkom predviđa se da države članice „[k]od nepokretne imovine koja je stečena kao kapitalna dobra” mogu produljiti razdoblje ispravka na najviše 20 godina. U skladu s člankom 189. Direktive o PDV-u države članice mogu, među ostalim, odrediti pojam kapitalnih dobara i navesti iznos PDV-a koji se uzima u obzir za ispravak. Osim toga, u tom članku predviđa se da države članice „don[ose] sve potrebne mjere kako bi se osiguralo da ispravak ne dovede do bilo kakvih neopravdanih prednosti”, što znači da se Direktivom o PDV-u državama članicama daje određena margina prosudbe.

Društvo L BV pravilno ističe da ta margina prosudbe nije apsolutna i da države članice ne smiju prekoračiti granice te slobodne prosudbe, što podrazumijeva da trebaju uzeti u obzir pojmove koji se upotrebljavaju u Direktivi o PDV-u.

- 11 U skladu s člankom 4. stavkom 3. UEU-a države članice trebaju poduzeti sve odgovarajuće mjere kako bi osigurale ispunjavanje obveza koje proizlaze iz prava Unije i suzdržati se od svake mjere koja bi mogla ugroziti postizanje ciljeva Unije.

12 Osim toga, države članice trebaju izvršavati svoje ovlasti u skladu s ciljevima Direktive o PDV-u i načelom porezne neutralnosti, koje je svojstveno zajedničkom sustavu PDV-a. Treba prihvatiti tvrdnju društva L BV da se time misli na načelo neutralnosti kao poseban odraz načela jednakosti, na temelju kojeg u okviru naplate PDV-a treba jednako postupati sa sličnim predmetima ili uslugama koji su međusobno konkurentni, i da se porezni obveznik može pozvati na Direktivu o PDV-u kako bi osporavao nacionalnu odredbu koja nije u skladu s tom direktivom i načelima na kojima se ona temelji.

13 Belgijski zakonodavac uredio je ispravke u slučaju nekretnina i drugih kapitalnih dobara, među ostalim, u članku 1. stavku 9. prvom podstavku točki 1., članku 48. stavku 2. i članku 49. WBTW-a te u KB-u br. 3.

Hof van Cassatie (Kasacijski sud, Belgija) zaključio je na temelju tih odredbi u presudi od 30. travnja 2021. da se na promet čiji je cilj prenamjena ili poboljšanje objekta ili njegova dijela odnosno koji tomu pridonosi primjenjuje razdoblje ispravka od pet godina, dok se na promet čiji je cilj izgradnja objekta ili njegova dijela odnosno koji tomu pridonosi primjenjuje razdoblje ispravka od 15 godina.

I Minister van Financiën (ministar financija, Belgija) potvrdio je u svojem odgovoru na pitanje postavljeno u parlamentu u svibnju 2017. da razdoblje ispravka u slučaju prenamjene ili poboljšanja objekta u pravilu iznosi pet godina, osim ako su obavljeni radovi toliko znatni da zapravo nastaje novi objekt.

Slijedom toga, belgijskim pravom predviđa se da se, u slučaju radova rekonstrukcije postojećeg objekta, na PDV koji se plaća za te radove primjenjuje razdoblje ispravka od 15 godina ako nakon završetka radova za potrebe PDV-a nastaje „novi objekt”.

14 Društvo L BV pravilno tvrdi da se u skladu s belgijskom odredbom produljeno razdoblje ispravka od 15 godina ne primjenjuje na znatne radove na objektima ako se ti objekti ne smatraju „novim objektima” za potrebe PDV-a iako zbog obavljenih radova imaju isti korisni vijek trajanja kao novogradnje, što, među ostalim, proizlazi iz razdoblja amortizacije primijenjenog u slučaju tih radova koje odgovara razdoblju amortizacije za novogradnje, i to neovisno o vrsti obavljenih radova i njihovoj važnosti za vijek trajanja objekta kao gospodarskog proizvodnog sredstva.

15 Društvo L BV smatra da članak 9. KB-a br. 3 zbog tako strogog prenošenja pojma „nepokretna imovina koja je stečena kao kapitalna dobra”, koji se upotrebljava u Direktivi o PDV-u, u nacionalno pravo (na način da se razdoblje ispravka od 15 godina primjenjuje isključivo na radove nakon kojih nastaje objekt koji se može prodati uz primjenu PDV-a, a da se isto razdoblje ne primjenjuje na radove zbog kojih objekt ima sličan korisni vijek trajanja kao novi objekt, samo zato što se, prema mišljenju Savezne javne službe za financije, rekonstruirani objekt ne može prodati uz naplatu PDV-a) nije u skladu s Direktivom o PDV-u i da kralj

svoje ovlasti koje su mu dodijeljene na temelju članka 48. stavka 2. WBTW-a nije izvršio u skladu s Direktivom.

- 16 Društvo L BV ističe da najprije treba utvrditi da se u člancima 187. i 189. Direktive o PDV-u uopće ne upućuje na „nove objekte” ni na članak 12. te direktive, kojim se uređuje što u skladu s pravilima o PDV-u treba smatrati „novim objektom” koji se može prodati uz naplatu PDV-a.
- 17 Suprotno tomu, društvo L BV smatra da se pojam „kapitalno dobro” očito odnosi na predmete koji se upotrebljavaju dulje vrijeme i u pravilu se amortiziraju. Smatra da se „nepokretna imovina koja je stečena kao kapitalna dobra” odnosi na nekretnine koje imaju (znatno) dulji korisni vijek trajanja od redovnog razdoblja ispravka od pet godina, što, među ostalim, proizlazi iz toga da se amortiziraju tijekom znatno duljeg razdoblja.

Kako bi se radovi na nekretnini mogli smatrati radovima na nepokretnoj imovini koja je stečena kao kapitalno dobro u smislu Direktive o PDV-u, društvo L BV smatra da je relevantan korisni vijek trajanja nekretnine na temelju obavljenih radova ili radova rekonstrukcije, a ne toliko trenutak prvog useljenja. To smatra logičnim jer razdoblje ispravka služi kontroli i ispravku odbitka pretporeza u vezi s proizvodnjom ili nastankom proizvodnog sredstva.

- 18 Društvo L BV upućuje na načelo porezne neutralnosti, kojim se, prema njegovu mišljenju, zahtijeva da sa svakom nepokretnom imovinom koja je stečena kao kapitalno dobro s istim ili sličnim korisnim vijekom trajanja u okviru PDV-a treba jednako postupati, što podrazumijeva da bi na nju trebalo primijeniti isto razdoblje ispravka. Ističe da se, ako se na objektima, kao u ovom slučaju, obavljaju znatni radovi rekonstrukcije zbog kojih imaju isti korisni vijek trajanja kao novi objekti, što proizlazi iz činjenice da se radovi amortiziraju tijekom razdoblja od 33 godine, ti objekti smatraju proizvodnim sredstvom koje je nastalo na temelju radova, slični su novim objektima i s njima treba jednako postupati u okviru PDV-a.
- 19 Budući da društvo L BV zahtijeva tumačenje Direktive kojim se odstupa od onog što je dopušteno u skladu s belgijskim zakonskim odredbama i propisima te da postoje opravdane dvojbe u pogledu usklađenosti belgijskog prava s pravom Unije, sud koji je uputio zahtjev smatra da je potrebno Sudu uputiti prethodna pitanja.