

Zadeva C-243/23 [Drebers]¹**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

18. april 2023

Predložitveno sodišče:

Hof van Beroep te Gent (Belgija)

Datum predložitvene odločbe:

28. junij 2022

Pritožnica:

Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën

Nasprotna stranka v pritožbenem postopku:

L BV

Predmet postopka v glavni stvari

Spor o glavni stvari se nanaša na vprašanje, ali ima družba L BV pravico do odbitka DDV za nekatera prenovitvena dela, opravljena na zgradbi, ki se delno uporablja za poslovne namene.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Ta predlog na podlagi člena 267 PDEU se nanaša na vprašanje, ali člena 187 in 189 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) nasprotujeta ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari (in sicer členoma 48(2) in 49 WBTW (zakonik o DDV) v povezavi s členom 9 KB nr. 3 van 10 december 1969, met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (kraljevi odlok št. 3 z dne 10. decembra 1969 o odbitkih pri uporabi davka na dodano vrednost, v nadaljevanju: kraljevi odlok št. 3)), v skladu

¹ Ime zadeve je izmišljeno. Ne ustreza resničnemu imenu nobene od strank v postopku.

s katero se podaljšano obdobje popravka, ki v primeru prenove obstoječega objekta znaša 15 let, uporabi le, če gre po opravljenih delih za „nov objekt“ v smislu člena 12 Direktive o DDV, medtem ko je ekonomska življenjska doba objekta, ki je bil obsežno prenovljen – ki pa na podlagi upravnih meril nacionalnega prava ni opredeljen kot „nov objekt“ – enaka ekonomski življenjski dobi novega objekta, ki je bistveno daljša od dobe petih let iz člena 187 Direktive o DDV, in na vprašanje, ali ima navedeni člen 187 neposredni učinek.

Vprašanja za predhodno odločanje

Ali člena 187 in 189 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost nasprotujeta ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari (in sicer členoma 48(2) in 49 zakonika o DDV v povezavi s členom 9 kraljevega odloka št. 3), v skladu s katero se podaljšano obdobje popravka (15 let) v primeru prenove obstoječega objekta uporabi le, če gre po izvedbi del na podlagi meril nacionalnega prava za „nov objekt“ v smislu člena 12 navedene direktive, medtem ko je ekonomska življenjska doba objekta, ki je bil obsežno prenovljen (ki pa na podlagi upravnih meril nacionalnega prava ni opredeljen kot „nov objekt“ v smislu navedenega člena 12), enaka ekonomski življenjski dobi novega objekta, ki je bistveno daljša od dobe petih let iz člena 187, kar je med drugim razvidno iz okoliščine, da se opravljena dela amortizirajo v obdobju 33 let, kar je tudi obdobje, v katerem se amortizirajo novi objekti?

Ali ima člen 187 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost neposredni učinek, tako da se lahko davčni zavezanec, ki je opravil dela na objektu, ne da bi bil rezultat teh del to, da bi se prenovljeni objekt na podlagi meril nacionalnega prava štel za „nov objekt“ v smislu člena 12 navedene direktive, pri čemer pa imajo ta dela ekonomsko življenjsko dobo, ki je enaka ekonomski življenjski dobi takih novih objektov, za katere velja obdobje popravka 15 let, sklicuje na uporabo obdobja popravka 15 let?

Navedene določbe prava Unije

Členi 12, 187 in 189 Direktive o DDV; člen 4(3) PEU

Navedene določbe nacionalnega prava

Člen 1(9), točka 1, člen 48(2) in člen 49 zakonika o DDV; člen 9 kraljevega odloka št. 3

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 L BV je družba, v kateri se opravlja odvetniški poklic. Že več let ima nepremičnino, ki se delno uporablja za zasebne namene, delno pa za njeno ekonomsko dejavnost.
- 2 Med letoma 2007 in 2015 so bila na tej nepremičnini opravljena zelo obsežna gradbena dela: v prvi fazi, ki je trajala do julija 2010, so bila dela opravljena na treh zadaj ležečih delih (vmesni objekt, stekleni prizidek in jašek za dvigalo) ter na glavnem objektu. V drugi fazi so se med drugim nadaljevala dela na treh zadaj ležečih delih, več del pa je bilo treba izvesti na novo, v tretji fazi pa je bil dokončan glavni objekt. Po izvedbi del je bila tržna vrednost objekta ocenjena na 2.750.000 EUR, če bi bil v 40 % namenjen za lastno stanovanjsko uporabo in v 60 % za poslovno uporabo.
- 3 Januarja 2014 je bila odpravljena oprostitvev plačila DDV na ekonomsko dejavnost opravljanja odvetniškega poklica, tako da je bila družba L BV od tedaj registrirana kot zavezanka za DDV.
- 4 Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (generalna uprava pri posebni davčni inšpekciji, Belgija) je na sedežu družbe L BV od avgusta 2015 opravljala nenapovedan davčni nadzor za obdobje od 1. januarja 2014 do 30. septembra 2015. FOD Financiën (zvezna javna služba za finance, Belgija) je po tem nadzoru odločila, da je družba L BV v tem obdobju večkrat kršila zakonodajo o DDV.

V končnem zapisniku zvezne javne službe za finance z dne 21. septembra 2017 se je štelo, da je dolgovan DDV v znesku 163.756,24 EUR, zvezna javna služba za finance pa je družbi L BV med drugim očitala, da je napačno uporabila obdobje popravka. Družba L BV je za stroške zgoraj navedenih gradbenih del upoštevala obdobje popravka 15 let, medtem ko je zvezna javna služba za finance menila, da ni šlo za izgradnjo objekta, tako da naj bi bilo obdobje popravka omejeno na pet let.
- 5 Oktobra 2017 je bil družbi L BV vročen plačilni nalog, med drugim za plačilo DDV v znesku 163.756,24 EUR DDV in davčnih glob v znesku 16.375,63 EUR zaradi nezakonitega odbitka DDV.
- 6 Družba L BV je zoper ta plačilni nalog oktobra 2018 vložila tožbo pri rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (sodišče prve stopnje Vzhodne Flandrije, oddelek v Gentu, Belgija). To sodišče je s sodbo z dne 10. marca 2020 razsodilo, da je tožba dopustna in delno utemeljena.
- 7 Zvezna javna služba za finance je junija 2020 zoper to sodbo vložila pritožbo pri predložitvenem sodišču. Zvezna javna služba za finance med drugim predlaga, naj se ugotovi, da se uporablja člen 9(1) kraljevega odloka št. 3 in da torej obdobje popravka za DDV, obračunan na poslovna sredstva, znaša pet let, ter naj se naloži plačilo zahtevanih zneskov. Družba L BV, ki je vložila nasprotno pritožbo,

predlaga zlasti, naj se pritožba zvezne javne službe za finance zavrne kot neutemeljena.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 8 Zvezna javna služba za finance ni sprejela obdobja popravka 15 let, ker naj rezultat gradbenih del ne bi bila „izgradnja objekta“, ampak le izboljšanje in obnova obstoječega objekta. Z zakonskimi določbami in predpisi naj torej ne bi bilo dovoljeno, da se za dejansko stanje v obravnavani zadevi uporabi obdobje popravka 15 let.
- 9 Družba L BV izpodbija trditev, da je treba uporabiti zgolj obdobje popravka petih let. Meni, da belgijska ureditev ni skladna z Direktivo o DDV in temeljno idejo, da je lahko za popravek DDV v primeru nepremičnin, ki se običajno uporabljajo in amortizirajo skozi daljše obdobje in katerih ekonomska življenjska doba je (znatno) daljša, določeno daljše obdobje.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga

- 10 V skladu s členom 187(1), prvi in drugi pododstavek, Direktive o DDV znaša obdobje popravka za investicijsko blago načeloma pet let. Vendar člen 187(1), tretji pododstavek, državam članicam omogoča, da za „nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago“, obdobje popravka podaljšajo na največ 20 let. Na podlagi člena 189 Direktive o DDV lahko države članice med drugim opredelijo pojem „investicijsko blago“ in navedejo znesek DDV, ki se upošteva za popravek. Ta člen dalje določa, da države članice „sprejmejo vse ustrezne ukrepe, s katerimi zagotovijo, da popravek ne pomeni nobene neupravičene prednosti“, kar pomeni, da jim je z Direktivo o DDV priznana nekaj diskrecijske pravice.

Družba L BV upravičeno trdi, da ta diskrecijska pravica ni absolutna in da države članice ne smejo prekoračiti meja svojega polja proste presoje, kar pomeni, da morajo spoštovati pojme, uporabljene v Direktivi o DDV.

- 11 V skladu s členom 4(3) PEU morajo države članice sprejeti vse ukrepe za zagotovitev izpolnjevanja obveznosti, ki izhajajo iz prava Unije, in se vzdržati vseh ukrepov, ki bi lahko ogrozili uresničevanje ciljev Unije.
- 12 Poleg tega morajo države članice svojo pristojnost izvajati ob upoštevanju ciljev Direktive o DDV in načela davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnostnim sistemom DDV. Slediti je treba trditvi družbe L BV, da se to nanaša na načelo nevtralnosti kot poseben izraz načela enakega obravnavanja, v skladu s katerim je treba podobno blago ali podobne storitve, ki so si torej konkurenčni, z vidika DDV obravnavati enako, in da se davčni zavezanec lahko sklicuje na Direktivo o DDV, da bi nasprotoval nacionalni ureditvi, ki je v nasprotju s to direktivo in načeli, na katerih temelji.

- 13 Belgijski zakonodajalec je določil pravila o popravkih v zvezi z nepremičninami in drugimi poslovnimi sredstvi med drugim v členu 1(9), točka 1, členu 48(2) in členu 49 belgijskega zakonika o DDV ter v kraljevem odloku št. 3.

Cour de cassation (kasacijsko sodišče, Belgija) je v sodbi z dne 30. aprila 2021 iz teh določb sklepalo, da za transakcije, katerih cilj ali učinek je preureditev ali izboljšanje objekta ali dela objekta, velja obdobje popravka petih let, medtem ko za transakcije, ki so namenjene ali prispevajo k izgradnji objekta ali dela objekta, velja obdobje popravka 15 let.

Tudi Minister van Financiën (minister za finance, Belgija) je v odgovoru na parlamentarno vprašanje iz maja 2017 potrdil, da pri preureditvi ali izboljšanju objekta obdobje popravka načeloma znaša pet let, razen če so izvedena dela tako pomembna, da dejansko nastane nov objekt.

Tako se v belgijskem pravu pri prenovi obstoječega objekta obdobje popravka 15 let v zvezi z DDV za ta dela uporabi, če je objekt po izvedbi del za namene DDV „nov objekt“.

- 14 Družba L BV upravičeno trdi, da se v skladu z belgijsko ureditvijo podaljšano obdobje popravka, ki traja 15 let, ne uporablja za velika dela na objektih, če ti objekti – čeprav imajo zaradi opravljenih del enako ekonomsko življenjsko dobo kot novo zgrajeni objekti, kar je med drugim razvidno iz amortizacijske dobe, uporabljene za ta dela, ki je enaka amortizacijski dobi za novo zgrajene objekte, in to kljub naravi in pomenu opravljenih del za trajnost objekta kot ekonomskega proizvodnega sredstva – za namene DDV niso opredeljeni kot „nov objekt“.
- 15 Družba L BV meni, da člen 9 kraljevega odloka št. 3 s tem, da pojem „nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago“ iz Direktive o DDV tako strogo prenaša v nacionalno pravo (ker se obdobje popravka 15 let uporablja le za dela, katerih rezultat je objekt, ki ga je mogoče prodati tako, da se obračuna DDV, ne uporablja pa se isto obdobje za dela, katerih rezultat je objekt z enako ekonomsko življenjsko dobo, kot jo ima nov objekt, in to zgolj zato, ker po mnenju zvezne javne službe za finance prenovljenega objekta ne bi bilo mogoče prodati z obračunanim DDV), krši Direktivo o DDV in da kralj pooblastil iz člena 48(2) zakonika o DDV ni izvedel v skladu z Direktivo.
- 16 Družba L BV trdi, prvič, da je treba ugotoviti, da v členih 187 in 189 Direktive o DDV nikjer niso omenjeni „novi objekti“ in/ali da v teh členih nikjer ni sklicevanja na člen 12 Direktive o DDV, ki določa, kaj je treba v okviru ureditve DDV šteti za „nov objekt“, ki ga je mogoče odsvojiti z obračunanim DDV.
- 17 Nasprotno se po mnenju družbe L BV pojem „investicijsko blago“ nesporno nanaša na blago, ki se uporablja za daljši čas in se praviloma amortizira. Po njenem mnenju je treba „nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago“ razumeti kot nepremičnine, katerih ekonomska življenjska doba je (znatno) daljša od običajnega obdobja popravka petih let, kar naj bi bilo med drugim razvidno iz tega, da se amortizirajo v precej daljšem obdobju.

Da bi se dela na nepremičninah štela za dela na nepremičninah, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, v smislu Direktive o DDV, je po mnenju družbe L BV pomembna ekonomska življenjska doba nepremičnine, ki je posledica del ali prenove, opravljene na tej nepremičnini, ne pa trenutek njene prve uporabe. Meni, da je to logično, ker je obdobje popravka namenjeno temu, da se nadzira in popravi odbitek v zvezi s proizvodnjo ali nastankom proizvodnega sredstva.

- 18 Družba L BV se sklicuje na načelo davčne nevtralnosti, s katerim je po njenem mnenju zahtevano, da se vse nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, ki imajo enako ali primerljivo ekonomsko življenjsko dobo, za namene DDV obravnavajo enako, kar pomeni, da zanje velja isto obdobje popravka DDV. Trdi, da so, kadar so objekti tako kot v obravnavani zadevi bistveno prenovljeni in imajo zato enako ekonomsko življenjsko dobo kot novi objekti – kar dokazuje dejstvo, da se dela amortizirajo v obdobju 33 let – ti objekti kot proizvodno sredstvo, ki je nastalo zaradi opravljenih del, primerljivi z novimi objekti, zaradi česar bi jih bilo treba z vidika DDV obravnavati enako.
- 19 Predložitveno sodišče meni, da je treba, ker mu družba L BV predlaga drugačno razlago Direktive od tiste, ki je dovoljena z belgijskimi zakoni in drugimi predpisi, in ker obstaja razumen dvom o skladnosti belgijskega prava s pravom Unije, Sodišču v zvezi s tem predložiti vprašanja za predhodno odločanje.