

Začasna izdaja

SODBA SODIŠÇA (osmi senat)

z dne 9. marca 2023(*)

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 12(1) in (2) – Dobava objekta ali delov objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji, pred prvo uporabo – Neobstoj določb nacionalnega prava o določitvi podrobnih pogojev uporabe merila v zvezi s prvo uporabo – Člen 135(1)(j) – Oprostitve – Dobava objekta po prenovi, pri čemer je bil ta objekt pred prenovo predmet prve uporabe – Nacionalna upravna doktrina, ki objekte, ki so bili predmet obsežne prenove, izenačuje z novimi objekti“

V zadevi C-239/22,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Cour de cassation (kasacijsko sodišče, Belgija) z odločbo z dne 28. marca 2022, ki je na Sodišče prispela 5. aprila 2022, v postopku

État belge,

Promo 54 SA

proti

Promo 54 SA,

État belge,

SODIŠÇE (osmi senat),

v sestavi M. Safjan (poročevalec), predsednik senata, N. Piçarra in M. Gavalec, sodnika,

generalni pravobranilec: A. Rantos,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Promo 54 SA P. Wouters, advocaat,
- za belgijsko vlado P. Cottin, J.-C. Halleux in C. Pochet, agenti,
- za Evropsko komisijo A. Armenia, C. Ehrbar in V. Uher, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 12(1) in (2) ter člena 135(1)(j) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Promo 54 SA, ki je dejavna na področju razvoja nepremičninskih projektov, in État belge (Belgijska država) glede zneska davka na dodano vrednost (DDV), ki ga ta družba dolguje iz naslova preureditve nekdanjega šolskega objekta v stanovanja in pisarne.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Direktiva o DDV v členu 2(1) določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo [...]“.

4 Člen 9(1) te direktive določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5 Člen 12(1) in (2) navedene direktive določa:

„1. Države članice lahko štejejo za davčnega zavezanca vsakogar, ki priložnostno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), in zlasti eno od naslednjih transakcij:

(a) dobavo objekta ali delov objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji[,] pred prvo uporabo;

(b) dobavo zemljišča za gradnjo.

2. Za namene odstavka 1(a) se kot ‚objekt‘ šteje vsaka konstrukcija, trajno povezana s tlemi ali v tleh.

Države članice lahko določijo podrobne pogoje uporabe kriterija iz odstavka 1(a) za prenovu objektov in lahko določijo, kaj šteje za ‚zemljišče‘, na katerem objekt stoji‘.

Države članice lahko namesto kriterija prve uporabe uporabljajo tudi drug kriterij, kot je obdobje od datuma dokončanja objekta do datuma prve dobave ali obdobje od datuma prve uporabe do datuma naslednje dobave, pod pogojem, da ta obdobja niso daljša od petih oziroma dveh let.“

6 Člen 135(1) iste direktive določa:

„1. Države članice oprostiti naslednje transakcije:

[...]

(j) dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo, razen tistih [ki niso tiste] iz točke (a) člena 12(1);

[...]“

Belgijsko pravo

7 Člen 1(9) code de la TVA (zakonik o DDV) določa:

„V tem zakoniku veljajo naslednje opredelitve:

1. objekt ali del objekta pomeni vsako konstrukcijo, ki je trajno povezana s tlemi;
2. zemljišče, na katerem objekt stoji, pomeni zemljišče, na katerem je dovoljeno graditi in ki ga odsvoji ista oseba istočasno z objektom, ki stoji na njem.

Pododstavek 1, točka 2, se ne uporablja za člen 44(3), točka 2(d).“

8 Člen 44 zakonika o DDV, ki se nanaša na oprostitve, v odstavku 3 določa:

„Davka so oproščene tudi:

1. te dobave:
- (a) dobave nepremičnin po naravi;

Vendar to ne vključuje dobav objektov, delov objektov in zemljišč, na katerih ti stojijo, iz člena 1(9), kadar se njihova odsvojitve izvede najpozneje 31. decembra drugega leta, ki sledi tistemu, v katerem je bilo premoženje iz člena 1(9), točka 1, prvič uporabljeno, s strani:

- bodisi davčnega zavezanca iz člena 12(2), ki je z uporabo davka zgradil, dal zgraditi ali pridobil navedeno blago iz člena 1(9), točka 1;
- bodisi davčnega zavezanca iz člena 8(1);
- bodisi katerega koli drugega davčnega zavezanca, ki je v obliki in na način, ki ga določa kralj, izrazil namen izvesti tak prenos z uporabo davka.

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

9 Družba Promo 54 in še ena družba, Immo 2020, sta 6. junija 2008 sklenili pogodbo o sodelovanju, v skladu s katero je družba Immo 2020, lastnica zemljišča, na katerem je bil star šolski objekt, in sicer je šlo za srednjo šolo, družbi Promo 54 zaupala nalogo zagotavljanja nadzora nad preureditvijo te srednje šole v stanovanja in pisarne ter prodajo teh nepremičnin. Družba Immo 2020 se je z aktom z dne 18. februarja 2009 prav tako odpovedala pravici do prirasti nepremičnine v korist družbe Promo 54.

10 Prodaja teh prihodnjih stanovanj je bila izvedena v okviru pravnega konstrukta,

sestavljenega iz dveh ločenih pogodb, sklenjenih s pridobitelji. Na eni strani so zadnjenavedeni sklenili pogodbo z družbo Immo 2020, ki se je nanašala na prodajo dela starega šolskega objekta, ki ga je bilo treba preurediti, in dela zemljišča, na katerem ta objekt stoji. Na drugi strani je istega dne družba Promo 54 s pridobitelji sklenila podjemno pogodbo za obnovenjena dela.

11 Belgijska davčna uprava je menila, da gre za umetno razdeljeno transakcijo s ciljem z goljufijo pridobiti davčno ugodnost. Ta transakcija naj bi bila v resnici enotna transakcija dobave novih stanovanj, za katero se obračuna DDV po stopnji 21 %, namesto prodaje starega objekta in zemljišča, na katerem ta objekt stoji, ki ji sledi obnova navedenega objekta, za katero se uporablja nižja stopnja 6 %.

12 Družba Promo 54 je to prekvalifikacijo izpodbijala pred Tribunal de première instance de Liège (prvostopenjsko sodišče v Liègeu, Belgija), ki pa je njeno tožbo zavrnilo.

13 Cour d'appel de Liège (pritožbeno sodišče v Liègeu, Belgija), pri katerem je bila vložena pritožba v tej zadevi, je menilo, da določitev „novosti“ blaga nujno pomeni izvajanje neke diskrecijske pravice davčne uprave in da uporaba možnosti, ki jo imajo države članice na podlagi člena 12(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV, ni nujna za to, da bi se stari objekti, ki so bili predmet dovolj obsežne prenove, izenačili z „novimi“ objekti, omenjenimi v členu 44(3), točka 1(a), zakonika o DDV. V skladu z ugotovitvami navedenega sodišča pa naj bi bili v obravnavani zadevi zgrajeni novi objekti, ki so lahko predmet prve uporabe, tako da naj zanje ne bi mogla veljati oprostitvev, določena za dobavo nepremičnin po naravi, iz člena 44(3), točka 1(a), zakonika o DDV.

14 Belgijska država in družba Promo 54 sta zoper sodbo cour d'appel de Liège (pritožbeno sodišče v Liègeu) vložili kasacijsko pritožbo.

15 Družba Promo 54 meni, da so lahko predmet DDV samo novi objekti, in sicer tisti, ki še niso bili uporabljeni. Meni torej, da vsak objekt s prvo uporabo izgubi svojo novost, glede na to, da Belgijska država ni izkoristila možnosti glede določitve podrobnih pogojev uporabe merila „prve uporabe“, ki je določena v členu 12(1)(a) Direktive o DDV, za prenovi nepremičnin. Ob neuporabi te možnosti naj pristojni organi ne bi mogli razširiti pojma „prva uporaba“ na prenovljen objekt, ki je že bil predmet take uporabe pred svojo prenovi.

16 V teh okoliščinah je Cour de cassation (kasacijsko sodišče, Belgija) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 12(1) in (2) ter člen 135(1)(j) Direktive 2006/112 razlagati tako, da – če država članica ni določila podrobnih pogojev uporabe merila prve uporabe za prenovi nepremičnin – dobava objekta, ki je bil pred prenovi predmet prve uporabe v smislu člena 12(1)(a) ali člena 12(2), [tretji] pododstavek, Direktive [2006/112], po prenovi ostane oproščena [DDV]?“

Vprašanje za predhodno odločanje

17 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 135(1)(j) Direktive o DDV v povezavi s členom 12(1) in (2) te direktive razlagati tako, da se oprostitvev, ki je v prvonavedeni določbi določena za dobavo objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih ti stojijo, ki niso tisti, katerih dobava je opravljena pred njihovo prvo uporabo, uporablja tudi za dobavo objekta, ki je bil pred prenovi predmet prve uporabe, tudi če zadevna država članica v nacionalnem pravu ni določila podrobnih pogojev uporabe merila prve uporabe za prenovi objektov, kot ji to dovoljuje druga od teh določb.

18 V zvezi s tem je treba opozoriti, da lahko na podlagi člena 12(1)(a) Direktive o DDV države članice štejejo za davčnega zavezanca vsakogar, ki priložnostno opravi dobavo objekta ali delov

objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji, pred njegovo prvo uporabo.

19 Člen 135(1)(j) te direktive določa oprostitev davka v korist dobav objektov, ki niso tisti iz člena 12(1)(a) iste direktive, torej drugih objektov od tistih, katerih dobava se opravi pred njihovo „prvo uporabo“ (glej v tem smislu sodbo z dne 4. septembra 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, točka 55).

20 S temi določbami se v praksi razlikuje med starimi objekti, katerih prodaja naenkrat ni predmet DDV, in novimi objekti, katerih prodaja je predmet tega davka ne glede na to, ali je opravljena v okviru stalne ekonomske dejavnosti ali priložnostno (glej v tem smislu sodbo z dne 4. septembra 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, točka 56 in navedena sodna praksa). Zato je dobava objekta, ki jo opravi davčni zavezanec pred njegovo „prvo uporabo“, obdavčena, medtem ko je dobava objekta po njegovi „prvi uporabi“ končnemu potrošniku oproščena davka.

21 *Ratio legis* teh določb je relativen neobstoj dodane vrednosti, ki nastane s prodajo starega objekta. Prodaja objekta po njegovi prvi dobavi končnemu potrošniku, ki označuje konec postopka proizvodnje, namreč ne povzroči znatne dodane vrednosti in mora biti zato prodaja naenkrat oproščena (sodba z dne 4. septembra 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, točka 57 in navedena sodna praksa).

22 Čeprav je z Direktivo o DDV v njenem členu 12(1)(a) uveden pojem „prva uporaba“, ne da bi bil ta opredeljen, je v pripravljanih dokumentih za Šesto direktivo Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost (UL, posebna izhaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), ki so še vedno upoštevni za namene Direktive o DDV, pojasnjeno, da je treba merilo „prve uporabe“ objekta razumeti, kot da ustreza merilu prve uporabe objekta s strani lastnika ali najemnika.

23 Ker pa dobava starega objekta, ki je bil prenovljen, enako kot dobava novega objekta pred njegovo prvo uporabo ustvarja dodano vrednost, izpolnjuje merilo „prve uporabe“ iz člena 12(1)(a) Direktive o DDV in pomeni transakcijo, ki je predmet obdavčitve.

24 Čeprav torej države članice na podlagi člena 12(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV lahko določijo podrobne pogoje uporabe merila „prve uporabe“ za prenovo nepremičnin, te določbe vseeno ni mogoče razlagati tako, da bi bilo državam članicam s tem dovoljeno spremeniti sam pojem „prva uporaba“ v svojih nacionalnih zakonodajah, sicer bi bil ogrožen polni učinek oprostitve iz člena 135(1)(j) navedene direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, točka 45).

25 Sodišče je tako pojasnilo okvirni pomen pojma „prenova objekta“ z ugotovitvijo, da mora biti zadevni objekt bistveno spremenjen s ciljem, da bi se spremenila njegova namembnost ali da bi se znatno spremenili pogoji njegove uporabe (glej v tem smislu sodbo z dne 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, točka 52).

26 Države članice lahko z upoštevanjem obsega tega pojma uporabijo možnost iz člena 12(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV, tako da na primer določijo količinsko merilo, v skladu s katerim morajo stroški take prenove znašati določen odstotek prvotne vrednosti zadevnega objekta, da bi bila mogoča obdavčitev z DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, točka 48).

27 Čeprav v obravnavani zadevi belgijski zakonodajalec ni uporabil te možnosti s sprejetjem takih zavezujočih določb, je belgijska uprava v svoji upravni praksi v zvezi s členom 44(3), točka 1, zakonika o DDV stare objekte, ki so bili prenovljeni tako, da so zato pridobili značilnosti novega objekta, izenačila z novimi objekti.

28 Res je, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pri prenosu direktive za to, da je izpolnjena zahteva po pravni varnosti, zlasti pomembno, da je pravni položaj posameznikov določen jasno in natančno, tako da se ti lahko seznanijo z vsemi svojimi pravicami in se nanje, če je to potrebno, sklicujejo pred nacionalnimi sodišči (sodba z dne 7. junija 2007, Komisija/Grčija, C-178/05, EU:C:2007:317, točka 33 in navedena sodna praksa).

29 Vendar ni mogoče trditi, da je zadevna država članica ni uporabila možnosti določitve podrobnih pogojev uporabe merila prve uporabe za prenovo nepremčin, ki jo ima na podlagi člena 12(2), drugi pododstavek, Direktive o DDV, z uporabo zavezujočih določb nacionalnega prava, nekatere prenove nepremčin ne morejo biti predmet DDV – v skladu s členom 135(1)(j) te direktive v povezavi s členom 12(1)(a) iste direktive in s sodno prakso Sodišča – z uporabo razlage pojma „prva uporaba“, ki je določen z določbami nacionalnega prava.

30 S tem bi se namreč štelo, da to, da država članica uporabi možnost določitve podrobnih pogojev uporabe merila prve uporabe za prenovo nepremčin, pomeni obdavčitev objekta z DDV, medtem ko ta obdavčitev dejansko izhaja iz temeljnega načela, v skladu s katerim je dodana vrednost tista, ki določa obdavčitev, in iz opredelitev, ki izhajajo iz sodne prakse Sodišča. V zvezi s tem je treba navesti, da se v obravnavani zadevi „bistvenost“ sprememb v smislu sodne prakse, navedene v točki 25 te sodbe, ne zdi vprašljiva, kar pa mora potrditi predložitveno sodišče.

31 Ob upoštevanju navedenega dejstva, da v nacionalnem pravu niso zavezujoče določeni podrobni pogoji uporabe merila prve uporabe za prenovo nepremčin, ne daje neposrednega uinka oprostitev teh nepremčin, čeprav razlaga nacionalnega prava v skladu s členom 135(1)(j) Direktive o DDV v povezavi s členom 12(1)(a) te direktive in v skladu z njo povezano sodno prakso Sodišča, nasprotno, pripelje do zavrnitve zahtevane oprostitve.

32 Na postavljeno vprašanje je torej treba odgovoriti, da je treba člen 135(1)(j) Direktive o DDV v povezavi s členom 12(1) in (2) te direktive razlagati tako, da se oprostitve, ki je v prvonavedeni določbi določena za dobavo objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih ti stojijo, ki niso tisti, katerih dobava je opravljena pred njihovo prvo uporabo, uporablja tudi za dobavo objekta, ki je bil pred prenovo predmet prve uporabe, tudi če zadevna država članica v nacionalnem pravu ni določila podrobnih pogojev uporabe merila prve uporabe za prenovo objektov, kot ji to dovoljuje druga od teh določb.

Stroški

33 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

Člen 135(1)(j) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s členom 12(1) in (2) te direktive

je treba razlagati tako, da

se oprostitve, ki je v prvonavedeni določbi določena za dobavo objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih ti stojijo, ki niso tisti, katerih dobava je opravljena pred njihovo prvo uporabo, uporablja tudi za dobavo objekta, ki je bil pred prenovo predmet prve uporabe,

tudi če zadevna država članica v nacionalnem pravu ni določila podrobnih pogojev uporabe merila prve uporabe za prenovo objektov, kot ji to dovoljuje druga od teh določb.

Podpisi

* Jezik postopka: francoščina.