



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZ-BORDONE,
predstavljeni 4. julija 2017¹

Zadeva C-308/16

**Kozuba Premium Selection sp. z o.o.
proti
Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie**

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska))

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Oprostitev dobav objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih stojijo – Direktiva 2006/112/ES – Člen 135(1)(j) – Člen 12(1)(a) in (2) – Pojem ‚prve uporabe‘ – Pojem ‚prenove‘“

1. Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) postavlja vprašanje za predhodno odločanje o razlagi Direktive 2006/112/ES², ki se nanaša na davek na dodano vrednost (DDV), s katerim so obdavčene dobave objektov ali njihovih delov ter zemljišč, na katerih stojijo.³
2. V skladu s členom 135(1)(j) Direktive 2006/112 so dobave teh nepremičnin – „razen tistih iz točke (a) člena 12(1)“ – oproščene DDV. Načeloma so torej „dobave objektov [...] pred prvo uporabo“ predmet DDV in niso oproščene, ker gre za primer, na katerega se nanaša zadnja od obeh navedenih določb. Pri nadaljnjih dobavah tega objekta pa se DDV ne obračuna.
3. Opisano pravilo o obdavčitvi/oprostitvi pa se lahko spremeni, ker lahko države članice v skladu s členom 12(2) Direktive 2006/112 (i) „določijo podrobne pogoje uporabe kriterija iz odstavka 1(a) za prenovo objektov“ in (ii) v nekaterih primerih „namesto kriterija prve uporabe uporabljajo tudi drug kriterij“.
4. Predložitevno sodišče želi izvedeti, če povzamem, ali je poljska zakonodaja, s katero je bil v notranji pravni red prenesen ta del Direktive 2006/112 (kar zadeva pojma „prva uporaba“ in „prenova objektov“), skladna s to direktivo.

¹ Jezik izvornika: španščina.

² Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).

³ Ker se spor v glavni stvari nanaša izključno na objekt, in ne na njegove dele ali del zemljišča, na katerem stoji, se bom v nadaljevanju skliceval le na ureditev DDV, ki se uporablja za objekte.

I. Pravni okvir

A. Pravo Unije

Direktiva 2006/112

5. Člen 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;

[...]“

6. Člen 9(1) določa:

„Davčni zavezanec¹ je vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost² 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.“

7. Člen 12 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 prenavo 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.

[...]“

8. Člen 14 določa:

„1. ‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

[...]“

9. Člen 135(1) določa:

„1. Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

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

[...]“

B. Poljsko pravo

*Ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve)*⁴

10. Člen 2, točka 14, določa:

„Prva uporaba: predaja v uporabo – v okviru obdavčljivih dejanj – objektov, gradenj ali njihovih delov, prvemu pridobitelju ali uporabniku, po njihovi

a) izgradnji ali

b) izboljšavi, če so izdatki za izboljšavo v smislu določb o dohodnini znašali vsaj 30 % prvotne vrednosti.“

11. Člen 43(1) določa:

„Davka so oproščene:

[...]

10) dobave objektov, gradenj ali njihovih delov, razen če:

a) se dobava izvede v okviru prve uporabe ali pred njo;

b) je med prvo uporabo in dobavo objekta, gradnje ali njunih delov minilo obdobje, krajše od dveh let;

[...]“

II. Dejansko stanje v sporu o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

12. Družba Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (v nadaljevanju: družba Kozuba)⁵ je podjetje, ki je 17. septembra 2005 sklenilo povečati svoj osnovni kapital. Tega dne je eden od družbenikov v sredstva družbe prispeval stanovanjski objekt (počitniška hišica), zgrajen leta 1992.

⁴ Ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. št. 54, pozicija 535, kakor je bil spremenjen) (v nadaljevanju: zakon o DDV).

⁵ Družba Poltrex se je leta 2009 preimenovala v Kozuba. Čeprav se je del dogodkov, ki tvorijo dejansko stanje, zgodil pred spremembo imena, bom za družbo uporabljal naziv Kozuba.

13. Leta 2006 je bil objekt posodobljen in prilagojen potrebam gospodarske dejavnosti družbe Kozuba kot „vzorčna hiša“. Stroški preureditve so znašali 55 % njene prvotne vrednosti.⁶

14. Objekt je bil 31. julija 2007 vknjižen med opredmetena osnovna sredstva družbe Kozuba („vzorčna hiša“) in tako je bilo stanje do 15. januarja 2009. Na ta dan je bil razknjižen, ker je bil prodan tretji osebi.

15. Po mnenju družbe Kozuba je bila posledica prodaje nepremičnine po njeni prenovi nastanek obdavčljivega dogodka za namene DDV. Ker pa je šlo za rabljen objekt, je bila ta prodaja oproščena davka, zaradi česar je v obračunu DDV ni izkazala.

16. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (direktor urada za davčni nadzor, Poljska) je družbi Kozuba 12. aprila 2013 izdal odločbo o odmeri DDV za prvo četrletje 2009, v kateri ji je davčno osnovo povečal za znesek prodaje objekta.

17. Davčna uprava v bistvenem men: a) v skladu s členom 43(1), točka 10, zakona o DDV se oprostitev lahko prizna le v zvezi s prenosi objektov, do katerih pride po njihovi „prvi uporabi“; in b) iz člena 2, točka 14, zakona o DDV izhaja, da do „prve uporabe“ pride šele po izvedbi dejanja, ki je predmet obdavčitve. Čeprav je bil objekt 31. julija 2007 namenjen za dejavnosti same družbe, na ta datum torej ni prišlo do „prve uporabe“, saj se predaja v uporabo ni zgodila v okviru izvedbe obdavčljivih dejanj. V skladu s tem merilom naj bi do „prve uporabe“ prišlo ob prodaji objekta, torej 15. januarja 2009.

18. Družba Kozuba je 17. maja 2013 vložila pritožbo zoper to odločbo, ki jo je 30. julija 2013 potrdil Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (direktor davčne uprave v Varšavi, Poljska).

19. Družba Kozuba je zoper to odločbo vložila tožbo pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (upravno sodišče vojvodstva v Varšavi, Poljska), ki jo je vsebinsko zavrnilo s sodbo z 22. maja 2014.⁷

20. Družba je vložila pritožbo pri Naczelnym Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče); to sodišče je izrazilo dvome o tem, ali je v zvezi s pogojem „prve uporabe“, kot je določen v členu 2, točka 14, zakona o DDV, nujno, da do nje pride v okviru obdavčljivega dejanja, ali pa se ta pojem nanaša na dejansko uporabo objekta, ne glede na to, ali je bilo pred tem izvedeno obdavčljivo dejanje. Meni, da utegne biti v prvem primeru podana neskladnost nacionalne določbe s členom 135(1)(j) Direktive 2006/112, saj bi bila pravica do oprostitve neupravičeno omejena.

21. Izhaja iz tega, da se na podlagi besedila omenjenega člena 135(1)(j) Direktive 2006/112, ki napotuje na člen 12(1)(a) te direktive, oprostitev navezuje na pojem „prve uporabe“, ki pa v njem ni opredeljen.

22. V skladu s členom 2, točka 14, zakona o DDV „prva uporaba“ ni podana, če se gradnja ali prenova objektov izvede za lastne potrebe in je ta, ki jih uporablja, sam nosilec projekta. Ker do dobave objekta ne pride na podlagi obdavčljivega dejanja, se v skladu s členom 43(1), točka 10, zakona o DDV, oprostitev ne more uporabiti. Tak položaj lahko na primer nastane, če se nepremičnina proda po preteku desetih let od njene dejanske uporabe. Posledica je, da se obdavčitev (torej neobstoj oprostitve) uporabi ne le za „nove“ objekte, temveč tudi za „stare“, če te zgradi ali prenovi sam davčni zavezanec, da bi jih sam uporabljal.

⁶ V skladu s predložitvenim sklepom (točka 3) je predelava temeljila na zamenjavi strehe, pleskanju sten, zamenjavi vrat in oken, položitvi nove podlage, izgradnji stopnic v prvo nadstropje in kamina v dnevni sobi.

⁷ Vendar je sodišče to odločbo zaradi izključno formalnih razlogov razglasilo za nično.

23. Predložitveno sodišče ima poleg tega dvome o tem, ali je z Direktivo 2006/112 skladen člen 2, točka 14(b), zakona o DDV, s katerim je v primerih prenove objektov prva uporaba vezana na to, da so stroški za prenovo znašali vsaj 30 % prvotne vrednosti objekta.

24. Predložitveno sodišče navaja, da je na podlagi te določbe obračun DDV (brez oprostitve) mogoč vsakič, ko se izvedejo takšna dela in se prenese prenovljeni objekt. Meni, da v poljskem pravu ni opredeljeno, od katerega trenutka in ob upoštevanju kakšnega obdobja je treba računati znesek stroškov (ki presegajo 30 % prvotne vrednosti), da bi se ugotovil obstoj „prve uporabe“.

25. Zato je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) postavilo to vprašanje za predhodno odločanje:

„Ali je treba člen 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) razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi (člen 43(1), točka 10, Ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. št. 54, pozicija 535, kakor je bil spremenjen; v nadaljevanju: zakon o DDV)), v skladu s katero je dobava objektov, gradenj ali njihovih delov oproščena plačila davka na dodano vrednost, razen če:

- (a) gre za dobavo v okviru predaje v prvo uporabo ali pred prvo uporabo,
- (b) sta med prvo uporabo in dobavo objekta, gradnje ali njunih delov pretekli manj kot dve leti,

pri čemer je v členu 2, točka 14, zakona o DDV prva uporaba opredeljena kot predaja v uporabo – v okviru obdavčljivih dejanj – objektov, gradenj ali njihovih delov prvemu pridobitelju ali uporabniku, po njihovi:

- (a) izgradnji ali
- (b) izboljšavi, če so izdatki za izboljšavo v smislu predpisov o dohodnini znašali vsaj 30 % prvotne vrednosti?“

III. Postopek pred Sodiščem

26. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je v sodno tajništvo Sodišča prispel 30. maja 2016.

27. Pisna stališča sta predložili poljska vlada in Evropska komisija. Presojeno je bilo, da izvedba obravnave ni nujna.

IV. Povzetek stališč strank

28. Poljska vlada meni, da v členu 135(1)(j) Direktive 2006/112 pojem „prve uporabe“ ni opredeljen in da v njem prav tako ni napotila na opredelitve, ki jih v svojih zakonodajah lahko opravijo države članice. Gre torej za avtonomen pojem prava Unije, ki mora biti predmet enotne razlage, da bi se preprečile razlike pri uporabi ureditve DDV v posameznih državah članicah.⁸

⁸ Navaja sodbo z dne 17. januarja 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, točka 56).

29. Pri razlagi določbe je treba upoštevati okvir, v katerega je umeščena, sistematiko in namen, ki se uresničuje z Direktivo 2006/112, pri čemer je treba posebej upoštevati *ratio legis* oprostitve. Čeprav je treba v skladu z ugotovitvami Sodišča oprostitve kot izjeme od splošnega pravila o obdavčitvi razlagati ozko,⁹ pa na podlagi tega razlagalnega merila oprostitvi ni dovoljeno odvzeti učinka.

30. Z vidika poljske vlade izgradnja ali obsežnejša predelava nekega objekta pomenita nastanek dodane vrednosti, ki mora biti obdavčena prav ob izvedbi transakcije, ki je predmet DDV.¹⁰ Meni, da mora biti ta dodana vrednost ne glede na dolžino obdobja, v katerem je oseba objekt, ki ga je zgradila ali prenovila, uporabljala za lastne potrebe, obdavčena ob prodaji tega objekta pridobitelju.

31. Poljska vlada trdi, da se – nov ali prenovljen – objekt v skladu z Direktivo 2006/112 šteje za „nov objekt“, dokler se ne izvede njegova dobava (obdavčljivo dejanje). S tem, da bi za „prvo uporabo“ zadostovalo zgolj to, da se objekt dejansko uporabi, bi prišlo do izkrivljenja narave načel, iz katerih izhaja ta direktiva, in odprla bi se vrata za goljufije z zlorabljanjem oprostitve.

32. V zvezi z možnostjo, da države članice namesto kriterija „prve uporabe“ uporabijo druge kriterije, se poljska vlada osredotoča na dva primera iz člena 12(2) Direktive 2006/112. Če država uporabi merilo „obdobja od datuma ‚prve uporabe‘ do datuma naslednje dobave“, se obdavči ne le prvotna dobava v okviru „prve uporabe“, temveč tudi naslednja dobava, opravljena pred iztekom dveh let. V nasprotnem primeru bi bila prvotna dobava v okviru „prve uporabe“ oproščena, druga, do katere bi prišlo pred iztekom dveh let od „prve uporabe“, pa ne več.

33. Kar zadeva možnost, da do „prve uporabe“ pride po prenovi nepremičnine, pa poljska vlada poudarja, da je to pristojnost priznalo Sodišče.¹¹ Meni, da notranji predpisi ne presegajo okvira proste presoje, ki je priznan s členom 12(2) Direktive 2006/112, saj iz ravni izdatkov, ki jo je določil poljski zakonodajalec, izhaja, da s prenovo nastane znatna dodana vrednost.

34. Čeprav morajo biti oprostitve predmet ozke razlage, pa zaradi nje po mnenju Komisije oprostitve ne more ostati brez posledic. V obravnavanem primeru bi na podlagi nacionalnega zakona lahko prišlo do tega, da bi bili „stari“ objekti predmet obdavčitve z DDV, kar bi bilo v nasprotju z namenom in logiko člena 135(1)(j) Direktive 2006/112.

35. Glede na to, da v Direktivi 2006/112 „prva uporaba“ ni opredeljena, Komisija meni, da jo je treba razumeti v običajnem smislu, in sicer tako, da pomeni zgolj in preprosto uporabo objekta. Ne zahteva se torej, da se pred to uporabo izvede obdavčljiva transakcija. Ta pogoj, določen v poljskem pravu, pomeni omejitvev, ki ni v skladu s povezano razlago členov 135(1)(j) in 12 Direktive 2006/112.

36. Komisija v zvezi s prenovo nepremičnin poudarja, da lahko države članice v skladu s členom 12(2), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 določijo pomen „prve uporabe“, kar zadeva te transakcije, kot je Sodišče potrdilo v sodbi Gemeente 's-Hertogenbosch.¹²

37. Komisija meni, da to, da se za obstoj „prenove“ določi pogoj, da stroški presegajo 30 % prvotne vrednosti objekta, pomeni prav takšno razlago tega merila. Postopek prenove mora biti tako obsežen, da je njegov rezultat enakovreden novemu objektu, zaradi česar se pojem „prve uporabe“ uporabi ne le za prvotno izgradnjo, temveč tudi za vsako „prenovo“ nepremičnine.

⁹ Sodba z dne 18. novembra 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, točka 18).

¹⁰ Sklicuje se na sklepne predloge generalnega pravobranilca Jacobsa, predstavljene v zadevi Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, točka 15), da bi poudarila, da pomeni prenos nove nepremičnine – za razliko od nepremičnine, ki je bila uporabljana – tudi konec postopka produkcije, zaradi česar je upravičena obdavčitev z DDV.

¹¹ Sodba z dne 12. julija 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, točka 36).

¹² Sodba z dne 10. septembra 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, točka 36).

38. Vendar Komisija ni prepričana, da je opredelitev „prenove“ v poljskem pravu skladna z Direktivo 2006/112. Meni, da pomeni prenovitev izvedbo pomembnih sprememb, ne pa preprostih del obnove in vzdrževanja, ki so – kot se zdi – v skladu s poljsko zakonodajo zajeta v tem pojmu.

V. Presoja

39. S členom 135(1)(j) Direktive 2006/112 so DDV oproščene dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo,¹³ „razen tistih iz točke (a) člena 12(1)“. Ker se zadnjenavedena določba sklicuje na „dobavo [...] pred prvo uporabo“, morajo biti nadaljnji prenosi istega objekta oproščeni DDV.

40. Dvomi predložitvenega sodišča gredo v dve smeri. Po eni strani se nanašajo na opredelitev „prve uporabe“ v poljskem pravu, s katero naj bi bilo učinkovanje oprostitve neupravičeno omejeno. Ker je z zakonom o DDV ta pojem vezan na „izvedbo obdavčljivih dejanj“, se lahko zgodi, da nov objekt uporablja (zaseda) njegov lastnik ali nosilec projekta, ne da bi zaradi tega prišlo do obdavčljivega dejanja. Posledica tega je, da če nosilec projekta ta objekt prenese po več letih, oprostitve ne pripada, prodaja pa se obdavči z DDV, čeprav gre za objekt, ki ni več nov.

41. Po drugi strani pa se predložitveno sodišče sprašuje, ali je zakon o DDV glede na pogoje, s katerimi je v njem omejena prenova objektov (zaradi česar je onemogočeno uveljavljanje oprostitve za naslednje dobave nekaterih od teh objektov), skladen s členom 12 Direktive 2006/112.

A. Pojem „prve uporabe“

42. „Dobava blaga“ v skladu s členom 14(1) Direktive 2006/112 „pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“. Sodišče je v sodni praksi navedlo, da se „pojem ‚dobava blaga‘ iz člena 5(1) Šeste direktive¹⁴ ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, predvidenih z nacionalnim pravom, ki se uporabi, ampak na vsak prenos premoženja v stvareh, ki ga opravi ena stranka, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik“.¹⁵

43. V Direktivi 2006/112 se to, da se ekonomska dejavnost izvaja poslovno in redno, upošteva kot splošno merilo, na podlagi katerega se oseba, ki jo izvaja, šteje za zavezanca za DDV (člen 9(1)). Vendar je to merilo širše v primeru nepremičninskih transakcij, saj lahko v skladu z Direktivo države članice za davčne zavezanca štejejo tudi osebe, ki jih izvajajo priložnostno, kakor je določeno v členu 12(1)(a) Direktive.

44. Zato je nosilec projekta, ki se redno ukvarja z gradnjo objektov, davčni zavezanec na podlagi člena 9(1) Direktive 2006/112. Priložnostni nosilec projekta pa ima ta status na podlagi člena 12(1)(a) te direktive, če država članica uporabi pooblastilo za razširitev področja uporabe *ratione personae*. Če to ni podano, dobava, ki jo izvede priložnostni nosilec projekta, ni predmet obdavčitve.

45. Pri določitvi oprostitve iz člena 135(1)(j) Direktive 2006/112 se napotuje na dejanski stan iz člena 12(1)(a) te direktive. V skladu s tem napotilom so dobave objektov zato oproščene, če ne gre za te iz člena 12(1)(a) Direktive. Ta izvzetost iz oprostitve je določena ne glede na to, ali je država članica pooblastilo, da obdavči tudi priložnostne nosilce projektov, uporabila ali ne.

¹³ Od tu dalje se bom zaradi poenostavitve skliceval le na dobave objektov, saj se spor nanaša izključno na tako dobavo.

¹⁴ Šesta direktiva Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini: poglavje 9, zvezek 1, str. 23). Besedilo omenjenega člena je enako kot besedilo člena 14(1) Direktive 2006/112.

¹⁵ Sodba z dne 22. oktobra 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, točka 44), ob navedbi sodb z dne 8. februarja 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, točka 7), in z dne 21. novembra 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, točka 20).

46. Pri skupni uporabi členov 135(1)(j) in 12(1)(a) Direktive je treba upoštevati predmet transakcije. To je, treba je preučiti, ali je do dobave objekta prišlo pred njegovo prvo uporabo ali po njej. Zato so – čeprav država statusa davčnega zavezanca ni razširila tudi na priložnostnega nosilca projekta – dobave, opravljene po tem, ko je davčni zavezanec iz člena 9(1) Direktive izvedel dobavo, po kateri je prišlo do prve uporabe, na splošno oproščene.

47. Težišče oprostitve je v tem, da objekti, ki so predmet prenosa, niso novi.¹⁶ Druga in naslednje dobave objektov (ki niso več „novi“, temveč „rabljeni“) niso obdavčene, kar je v skladu s sistemom DDV. To je potrdilo Sodišče v sodbi z dne 4. oktobra 2001, *Goed Wonen*, ko je ugotovilo, da se obdavčitev ne opravi v primeru „prodaj novega objekta po njegovi prvi dobavi končnemu potrošniku“ in da ta dobava „označuje konec procesa produkcije“.¹⁷

48. Logika tega davka je namreč ta, da se obdavčijo ekonomske dejavnosti, katerih posledica je nastanek dodane vrednosti. Pri nepremičninah je dodana vrednost neločljivo povezana z izgradnjo novega objekta, katerega prva dobava povzroči – prav zato, ker označuje „konec procesa produkcije“ – nastanek obveznosti plačila DDV.

49. Ne bi bilo upravičeno, če bi bilo treba za ta isti objekt ob vsaki naslednji prodaji ponovno plačati davek iz istega naslova.¹⁸ V predlogu Šeste direktive je bilo iz pripravljanih del Komisije razvidno, da je bil „zaradi reševanja težav pri razlikovanju med novimi in starimi objekti uporabljen pojem prve uporabe, da bi se določil trenutek, v katerem objekt zapusti proces produkcije in postane predmet potrošnje, to je, ko objekt začne uporabljati njegov lastnik ali najemnik“.¹⁹

50. Iz člena 12(2) Direktive 2006/112 je jasno razvidno, da je novost objekta značilnost, ki je bistvena za obdavčitev z DDV, saj lahko v skladu z njim države članice opredelijo podrobne pogoje uporabe kriterija iz odstavka 1(a) (dobava pred prvo uporabo) za prenovo objektov. S tem je zakonodajalec Direktive odprl vrata temu, da se ne obdavčijo le dobave „novih“ objektov, temveč tudi „rabljenih ali starih“ objektov, vendar le, če so bili ti predmet prenove, zaradi česar so pravzaprav primerljivi z novimi. S tega vidika ima dejavnost prenavljanja nepremičnine enako ekonomsko funkcijo (dodajanje vrednosti), kakršno je imela prvotna izgradnja.

51. Težava, ki izhaja iz zakona o DDV in ki je razlog za dvome predložitvenega sodišča, je v tem, da je z navedenim zakonom pojem prve uporabe vezan na izvedbo obdavčljivega dejanja. V skladu z njim so torej izključene uporabe, ob katerih ne pride do katere od tipičnih transakcij, ki so predmet DDV.

52. V skladu s tem nacionalnim pravilom poznejša prodaja objekta, ki ga je lastnik ali nosilec projekta določeno obdobje uporabljal za lastne potrebe – kar je podano v obravnavanem primeru – ni oproščena, ker ta uporaba ne izpolnjuje pogojev, da bi se lahko štela za „prvo uporabo“. Ali se s tem merilom omejuje obseg oprostitve, kot je bila oblikovana v skupnem sistemu DDV?

53. V Direktivi 2006/112 ni določeno, kaj se šteje za „prvo uporabo“. Strinjam se s poljsko vlado in Komisijo, da gre za avtonomni pojem prava Unije, ki mora biti predmet enotne razlage. Vendar pa se ta ne sme oblikovati abstraktno, temveč ob upoštevanju konkretnih okoliščin spora, ki je predmet predloga za sprejetje predhodne odločbe.

16 Sodišče je v sodbi z dne 12. julija 2012, *J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard* (C-326/11, EU:C:2012:461, točka 21), izrecno ugotovilo, da se „[o]prostitvev nanaša na dobave starih objektov“.

17 Zadeva C-326/99, EU:C:2001:506, točka 52.

18 Glej sklepnne predloge generalnega pravobranilca Jacobsa, predstavljene v zadevi *Blasi* (C-346/95, EU:C:1997:432, točka 15), na katere se sklicuje tudi predložitveno sodišče.

19 Predlog Šeste direktive (COM(73) 950 final), predstavljen Svetu 20. junija 1973 (*Bilten Evropskih skupnosti*, dodatek 11/73, str. 9).

54. Lahko pa se zavrmeta vsaj dva pristopa k razlagi zadevnega pojma. Prvi je ta, da se upošteva že samo dejstvo fizične uporabe nepremičnine brez pravne podlage (nezakonite uporabe). V skladu z drugim pa bi bile v ta pojem vključene uporabe, ki so zgolj fiktivne ali izvedene z goljufivim namenom izključno zaradi izkoriščanja oprostitve, ne da bi bil podan dejanski kavzalni posel. Menim, da noben od teh razlagalnih pristopov ne more imeti pravnega učinka, na podlagi katerega bi bila dobava, ki sledi tem (nezakonitim ali navideznim) uporabam, oproščena plačila DDV.

55. Če torej pustim vnmear ti skrajni hipotezi, menim, da se z razlago členov 2 in 43 zakona o DDV, kakršno je opisalo predložitveno sodišče (torej, da je „prva uporaba“ vezana na to, da mora obstajati dejanje, ki pomeni podlago za odmero DDV), pretirano omejuje obseg oprostitve, določene v členu 135(1)(j) Direktive 2006/112.

56. Lahko namreč obstajajo primeri prve uporabe, pri katerih (prej ali v času te uporabe) ne pride do obdavčljivih dejanj. En izmed teh primerov bi bila denimo uporaba, ki je posledica oddaje nepremičnine v najem za bivanje,²⁰ ki pomeni transakcijo, ki je načeloma oproščena DDV.²¹

57. V primeru, v okviru katerega je bil predložen predlog za sprejetje predhodne odločbe, je nosilec projekta nepremičnine to več kot dve leti zasedal (to je, uporabljal) za lastne poslovne namene in jo potem prenesel na tretjega. Poljski davčni organi te uporabe za lastne potrebe niso šteli za prvo uporabo preprosto zato, ker ni bilo obdavčljivega dejanja.

58. Ta premisa (da uporaba za lastne namene ni obdavčljivo dejanje za namene DDV) je vsaj sporna, če se upošteva pojasnila Sodišča iz sodbe z dne 10. septembra 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch,²² o področju uporabe člena 5(7)(a) Šeste direktive v zvezi z nepremičninskimi transakcijami. V skladu s to določbo (in njeno ustreznico v Direktivi 2006/112)²³ lahko države članice kot dobavo blaga, opravljeno za plačilo, od katere se plača DDV, pod nekaterimi pogoji obravnavajo uporabo določenega blaga s strani davčnega zavezanca za namene njegove dejavnosti.

59. V navedeni sodbi je Sodišče ugotovilo, da je treba, „kadar občina prvič začne uporabljati zgradbo, ki si jo je dala zgraditi na svojem zemljišču in ki jo bo [...] uporabljala za dejavnosti, ki jih opravlja kot organ oblasti, [...] šteti, da se za ta položaj uporablja člen 5(7)(a) Šeste direktive, če je zadevna država članica uporabila možnost iz te določbe“.²⁴

60. Ne glede na okoliščino, ki sem jo poudaril zgoraj, ni dvoma, da za prvo uporabo ni nujno, da se pred njo vselej izvede dobava nepremičnine v smislu Direktive 2006/112 (to je, prenos pravice do razpolaganja na tretjega) in da je posledica obdavčljivega dejanja, če se s tem pojmom razumejo transakcije, ki niso oproščene.

61. Konkretno, to, da je nosilec projekta objekt za lastne potrebe dejansko uporabljal več kot dve leti (kar je podano v obravnavanem primeru), je ne glede na to, ali se šteje za obdavčljivo dejanje²⁵ ali ne, enakovredno prvi dobavi, tako da je v primeru naslednje prodaje nepremičnine njen prenos oproščen DDV.

20 Glej med drugimi sodbo z dne 4. oktobra 2001, Goed Wonen (C-326/99, EU:C:2001:506, točka 52). Sodišče je v sodni praksi ugotovilo, da pojem oddaje nepremičnin v najem ne zajema le zemljišč, temveč tudi objekte ali njihove dele (sodbe z dne 12. februarja 1998, Blasi, C-346/95, EU:C:1998:51; z dne 9. oktobra 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, EU:C:2001:526; z dne 9. oktobra 2001, Mirror Group, C-409/98, EU:C:2001:524, in z dne 15. decembra 1993, Lubbock Fine, C-63/92, EU:C:1993:929).

21 Čeprav v kateri od držav lahko ni oproščena. V sodbi z dne 3. februarja 2000, Amengual Far (C-12/98, EU:C:2000:62, točka 10) je Sodišče ugotovilo, da lahko, „kot je razvidno iz [...] člena 13(B)(b) Šeste direktive in okvira, v katerega je ta umeščen, države članice na podlagi drugega pododstavka te določbe iz obsega oprostitve, določene za dajanje nepremičnin v najem, določijo nadaljnje izključitve (glej v tem smislu sodbo z dne 15. decembra 1993, Lubbock Fine, C-63/92, [EU:C:1993:929], točka 13)“.

22 Zadeva C-92/13, EU:C:2014:2188.

23 Člen 18(a) Direktive 2006/112.

24 Sodba z dne 10. septembra 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, točka 33).

25 Skladno s sodbo z dne 10. septembra 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188).

62. Ni sporno, da je treba oprostitve kot izjeme od splošnega pravila obdavčitve transakcij, ki pomenijo obdavčljivi dogodek za DDV, razlagati ozko, vendar je to pogojeno s tem, da oprostitve zaradi te razlage ne izgubijo svojega učinka.²⁶

63. V obravnavanem primeru se je poljski zakonodajalec odločil, da bo oprostitvev podrobneje uredil v skladu z možnostma iz člena 12(2) Direktive 2006/112; zato je moral upoštevati v njem določene omejitve. Lahko bi izbral zgolj merilo prve uporabe v smislu, pojasnjenem zgoraj, ali pa kot alternativno merilo uporabil „obdobje od datuma prve uporabe do datuma naslednje dobave, pod pogojem, da [to obdobje ni daljše od] dveh let“ (tretji pododstavek te določbe). V členu 43(10) zakona o DDV sta določeni obe možnosti.

64. V katerem koli od obeh primerov ima, ponavljam, izraz „prva uporaba“ lastno bistvenost, ki ni odvisna od obstoja predhodnega obdavčljivega dejanja. Neprekinjena, vsaj dvoletna uporaba objekta (novega ali prenovljenega tako, kot bo pojasnjeno spodaj) s strani njegovega lastnika je enakovredna prvi dobavi, naknadna prodaja tega objekta pa je oproščena DDV.

B. Prenova objektov

65. V skladu s členom 12(2), tretji pododstavek, Direktive 2006/112 lahko države članice določijo podrobne pogoje uporabe kriterija iz odstavka 1(a) za „prenovo objektov“.

66. Možnost, da je nosilec projekta (ki to dejavnost izvaja poslovno ali priložnostno) davčni zavezanec za DDV, torej ni omejena le na novogradnje, temveč velja tudi za stare objekte, ki se prenovijo. V členu 12(2) Direktive 2006/112 sta zajeti obe možnosti. Zakonodajalec Direktive se v prvem pododstavku sklicuje na pojem objekta, ki je opredeljen kot „vsaka konstrukcija, trajno povezana s tlemi ali v tleh“, v naslednjem pododstavku pa na „prenovo objektov“ in „zemljišče, na katerem objekt stoji“.

67. Nehote bi se lahko zdelo, da je zakonodajalec Direktive s tem, da je v tem okvirju namesto formulacije prenova *objektov*, uporabil formulacijo prenova *nepremičnin* [različna izraza sta uporabljena v španski različici določbe, v slovenski pa ne; op. prev.], želel zajeti objekte in zemljišče, na katerem stojijo. Vendar je iz besedila določbe razvidno, da je treba to misel zavrnilo, saj je ob nepremičninah govora o „zemljišču, na katerem objekt stoji“; ker je zemljišče izključeno, ostane torej le to, kar je na njem zgrajeno. Se pravi ravno objekti.

68. Pojem objekta v skladu s sodbo Sodišča z dne 16. januarja 2003, Maierhofer,²⁷ zajema konstrukcije, trajno povezane s tlemi ali v tleh (tudi če so zgrajene iz prefabrikatov, ki jih ni mogoče preprosto demontirati in prenesti). Ta pojem je treba v skladu z mnenjem Sodišča razlagati enako ne glede na to, ali gre za dobavo iz člena 4(3)(a) Šeste direktive (postal člen 12(1)(a) Direktive 2006/112), v katerem je govora o objektih, ali za oproščeno transakcijo, določeno v členu 13(B)(b) (postal člen 135(1)(l)), v katerem so omenjene nepremičnine²⁸.

69. Ker torej ni dvoma, da je šlo pri objektu, prodanem v tem primeru, za nepremičnino in da je bil predmet prenove, katere strošek je znašal 55 % prvotne vrednosti, je treba razjasniti le še to, ali je pojem prenove iz zakona o DDV skladen s tem iz Direktive 2006/112.

²⁶ Sodbi z dne 17. januarja 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, točka 56), in z dne 21. februarja 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, točka 19).

²⁷ Zadeva C-315/00, EU:C:2003:23, točki 25 in 26.

²⁸ *Ibidem*, točka 34.

70. Težave se pojavijo, ker v Direktivi 2006/112 ni pojasnjeno, kaj je treba razumeti pod „prenovo“. Pri tem je do neke mere lahko v pomoč sodba Sodišča z dne 12. julija 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard.²⁹ Čeprav so bile okoliščine tega spora drugačne kot okoliščine obravnavanega primera, se pojem „prenove“ veže na dejavnosti obnove – bolj ali manj celovite ali obsežne – starih objektov.³⁰

71. Kot sem navedel zgoraj, je v skladu z logiko obdavčenja dobav nepremičnin z DDV pogoj za obdavčitev ekonomska dejavnost, ob kateri prek gradbenih del nastane dodana vrednost.

72. Proces postavitve novih objektov se začne pri zemljišču, ki ga je treba urbanizirati, da bi (prihodnji) objekt izpolnjeval pogoje za bivanje in funkcionalno uporabo. Na urbaniziranem zemljišču se nato zgradi objekt. Ob prehodu z neurbaniziranega zemljišča na stanovanjski objekt pride – kot je očitno – do bistvene spremembe fizične stvarnosti in s tem do nastanka dodane vrednosti.

73. Vendar je v Direktivi 2006/112 privzet odprt pristop in dopuščena možnost, da ta proces gradnje, zaradi katerega je prišlo do povečanja vrednosti, še naprej učinkuje na objekte, ki so že v rabi. Konkretno, v skladu s členom 12(2) Direktive 2006/112 lahko države članice določijo podrobne pogoje uporabe „kriterija iz odstavka 1(a)“ (dobava novih objektov) za prenavo objektov.

74. Države članice lahko torej prenavo izenačijo s prvimi dobavami objektov. Ker v Direktivi 2006/112 „prenova“ ni opredeljena, morajo določiti, kdaj in pod katerimi pogoji jo je mogoče predpostaviti. Menim, da je edina meja, ki izhaja iz člena 12(2), drugi pododstavek, Direktive 2006/112, ta, da v dejavnosti prenavo niso vključena dela, ki niso povezana s samim pojmom gradnje nepremičnin.

75. Na Poljskem gre v skladu z zakonom o DDV za prenavo objekta, če so izdatki za njegovo izboljšavo znašali vsaj 30 % prvotne vrednosti. Menim, da to pravilo, ki ga država lahko določi, ne presega implicitne meje, ki sem jo omenil zgoraj. Obnovitvena dela, katerih vrednost dosega navedeni odstotek (skoraj tretjino prvotne vrednosti), se lahko štejejo za precejšnja, saj je precejšen tudi vložek, ki se z njimi nameni za objekt. Z njimi se tako prenovljeni nepremičnini doda dodatna vrednost, ki je logična predpostavka za (prihodnji) obračun DDV ob naslednji prodaji te nepremičnine.

76. V vsakem primeru pa je naloga nacionalnih davčnih organov (ali sodišča, ki preizkuša njihove odločbe), da presodijo, ali so stroški del nastali zaradi del, ki pomenijo dejansko predelavo, obnovo, izboljšavo ali podobne dejavnosti (torej dejansko prenavo), in ne zaradi enostavnih nalog vzdrževanja in ohranjanja ali nalog, namenjenih izključno polepševanju.³¹

77. Predložitveno sodišče poudarja, da v zvezi s tem zakon o DDV ne določa, od katerega trenutka in ob upoštevanju kakšnega obdobja postane upoštevana določba, v skladu s katero je s tem davkom mogoče obdavčiti naslednje dobave istega objekta po vsaki prenavi, katere stroški presegajo 30 % prvotne vrednosti.

78. Vendar se mi ne zdi, da bi bila zaradi tega *molka* nacionalna določba v neskladju s členom 12(2), drugi pododstavek, Direktive 2006/112. Ni ovir, da bi se v obdobju uporabnosti objekta v zvezi z njim izvedle obsežnejše prenave, s katerimi se poveča njegova prvotna vrednost in ki so vsaj v delu enakovredne njegovi (pre)gradnji. Prodaje, ki sledijo tem poznejšim izboljšavam, se pod zgoraj omenjenimi pogoji lahko obdavčijo, če vsaka od teh prenav izpolnjuje zahteve za to, da je – v znatnem odstotku – primerljiva z novogradnjo.

²⁹ Zadeva C-326/11, EU:C:2012:461.

³⁰ Ta zadeva se je nanašala na trgovinski objekt v gradnji, ki se je v delu začel rušiti, a je bil ob dobavi deloma v uporabi, saj je bila nakupovalna pasaza dostopna javnosti in je najmanj ena trgovina obratovala. Drug podoben primer je ta iz sodbe z dne 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, EU:C:2009:722), ki se je nanašala na objekte, ki so bili dobavljeni z namenom, da se jih poruši in ponovno zgradi (z rušenjem se je dejansko začelo na dan dobave). Sodišče je v tej sodbi menilo, da se taka gradnja ne more upoštevati in da gre v resnici za dobavo nepozidanega zemljišča.

³¹ Kot občutne spremembe se lahko štejejo na primer te, ki izhajajo iz del, ki zadevajo postavljanje temeljev, strukturo, streho in elemente, povezane s stabilnostjo ali vzdržljivostjo objekta, ter druge njim podobne in z njimi povezane spremembe.

79. Vsekakor pa so *količinski* preudarki v obravnavanem primeru skorajda odveč, če se upošteva, da so stroški del adaptacije stanovanjskega objekta v lasti družbe Kozuba znašali 55 % njegove prvotne vrednosti, iz česar je razvidna obsežnost teh del.³² Če se ta dela poleg tega glede na svoj predmet³³ z *vsebinskega* vidika lahko uvrstijo v zgoraj orisano kategorijo prenovitvenih del, bi bilo le težko zanikati, da se je z njimi dejansko izvedla (pre)gradnja hiše, zaradi česar je ob njenem poznejšem prenosu mogoč nastanek obveznosti obračuna DDV.

VI. Predlog

80. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) odgovori tako:

„Člen 135(1)(j) Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s členom 12(1)(a) in (2) te direktive je treba razlagati tako, da:

1. Nasprotujeta temu, da je ‚prva uporaba‘ objektov, gradenj ali njihovih delov nujno vezana na izvedbo dejanj, ki so predmet obdavčitve z DDV.
2. Ni ovir za to, da država članica v primeru precejšnjih izboljšav, ki vplivajo na konstrukcijske elemente, za namene oprostitve DDV šteje, da je podana prenova objekta, če so izdatki za to izboljšavo znašali vsaj 30 % njegove prvotne vrednosti.“

³² Točka 15 predložitvenega sklepa.

³³ Glej opombo 31.