Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 16. novembra 2017*

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 12(1) in (2) – Člen 135(1)(j) – Obdavčljive transakcije – Oprostitev, ki velja za dobave objektov – Pojem ‚prva uporaba' – Pojem ‚prenova'"

V zadevi C-308/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z odločbo z dne 23. februarja 2016, ki je na Sodišče prispela 30. maja 2016, v postopku

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik senata, A. Rosas, sodnik, C. Toader (poročevalka), A. Prechal, sodnici, in E. Jarašiūnas, sodnik,

generalni pravobranilec: M. Campos Sánchez-Bordona,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za poljsko vlado B. Majczyna, agent,

– za Evropsko komisijo R. Lyal in M. Owsiany-Hornung, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 4. julija 2017

izreka naslednjo

* Jezik postopka: poljščina.

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 sporu med družbo Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (v nadaljevanju: Kozuba) in Direktor Izby Skarbowej w Warszawie (direktor davčne uprave v Varšavi, Poljska, v nadaljevanju: direktor davčne uprave) glede tega, ali je prodaja objekta, ki ga je lastnik uporabljal za lastne potrebe in ki je bil pred to prodajo prenovljen, predmet davka na dodano vrednost (DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V uvodnih izjavah 7 in 35 Direktive o DDV je navedeno:

„(7) Skupni sistem DDV bi moral, kljub temu da stopnje in oprostitve niso popolnoma usklajene, voditi v nevtralnost konkurence, kar pomeni, da bo imelo podobno blago na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz.

(35) Treba je pripraviti skupni seznam oprostitev, da bi se lastna sredstva Skupnosti v vseh državah članicah lahko pobirala na enoten način.“

4 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;

[…]“

5 Člen 9(1) te direktive določa:

„‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjer koli 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.“

6 Člen 12(1) in (2) te 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 prenovo 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."

7 V skladu s členom 14(1) Direktive o DDV „dobava blaga" pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

8 Člen 135(1) te direktive iz poglavja 3 te direktive, naslovljenega „Oprostitve za druge dejavnosti", določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[…]

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

[…]"

Poljsko pravo

9 Člen 2, točka 14, 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), določa:

„Za namene naslednjih določb pomeni:

[…]

‚prva uporaba': predaja v uporabo – v okviru obdavčljivih transakcij – objektov, gradenj ali njihovih delov prvemu pridobitelju ali uporabniku po njihovi

a) zgraditvi

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

[…]"

10 Člen 43(1), točki 10 in 10a, in (7a) tega zakona določa:

„1. 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 2 let;

10a. za dobave objektov, gradenj ali njihovih delov objektov ne velja oprostitev iz točke 10, če:
   a) dobavitelj za dobavo zadevnega blaga ni bil upravičen do odbitka vnaprej plačanega davka,
   b) dobavitelj z izboljšavo dobavljenega blaga ni imel stroškov, na podlagi katerih bi imel pravico do odbitka vnaprej plačanega davka, ali če je te stroške imel, ti niso presegli 30 % prvotne vrednosti tega blaga;

[…]

7a. Pogoj iz odstavka 1, točka 10a(b), se ne uporablja, če davčni zavezanec objekte, gradnje ali njihov del, ko so izboljšani, vsaj pet let uporablja za opravljanje obdavčljivih transakcij.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

11 Družba Poltrex Sp. z o.o. s sedežem na Poljskem, katere firma je bila kasneje spremenjena in je postala Kozuba, je 17. septembra 2005 sklenila povečati svoj osnovni kapital. Tega dne je eden od družbenikov v sredstva družbe prispeval stanovanjski objekt, ki je v kraju Jabłonka (Poljska) (v nadaljevanju: zadevni objekt) in ki je bil zgrajen leta 1992.

12 Leta 2006 je bil ta objekt preurejen za potrebe gospodarske dejavnosti družbe Kozuba, ki je za to preureditev plačala približno 55 % prvotne vrednosti tega objekta. Po končanih delih je bil zadevni objekt 31. julija 2007 v register osnovnih sredstev vknjižen kot del ločenih opredmetenih osnovnih sredstev, in sicer kot „vzorčna hiša“, in tako je bilo stanje do 15. januarja 2009, ko je bil objekt prodan tretji osebi.

13 Ker je šlo za star objekt, je družba Kozuba menila, da je bila ta prodaja oproščena plačila DDV, in dobička iz te prodaje ni izkazala v okviru sistema obrnjene davčne obveznosti DDV za prvo četrtletje leta 2009.

14 Ker je Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (direktor urada za davčni nadzor, Poljska) menil, da družba Kozuba v prijavo DDV za prvo četrtletje leta 2009 neutemeljeno ni prijavila dobička iz prodaje zadevnega objekta, je družbi Kozuba 12. aprila 2013 izdal odločbo o odmeri DDV za to obdobje in v njej dodal znesek prodaje tega objekta.

15 Družba Kozuba je 17. maja 2013 pri direktorju davčne uprave vložila pritožbo zoper to odločbo.

16 Ta je z odločbo z dne 30. julija 2013 odločbo direktorja urada za davčni nadzor potrdil. Tako kot zadnjenavedeni je tudi direktor davčne uprave namreč menil, da čeprav je bil zadevni objekt zaradi izboljšav na njem z računovodskega vidika od 31. julija 2007 res namenjen lastnim potrebam družbe, pa ta namen od tega datuma ni povzročil obdavčljivih transakcij. Posledično, prvič, za „prvo uporabo“ zadevnega objekta po njegovih izboljšavah bi bilo treba določiti 15. januar 2009, in ne 31. julij 2007, saj je bil prvonavedeni datum datum prve obdavčljive transakcije, ki je nastala v zvezi z zadevnim objektom po teh izboljšavah, in sicer je bila to prodaja tega objekta, in drugič, družba Kozuba ni mogla uveljavljati oprostitve iz člena 43(1), točka 10, zakona o DDV, saj je bila ta prodaja opravljena v okviru prve uporabe zadevnega objekta.

17 Družba Kozuba je zoper to odločbo direktorja davčne uprave vložila tožbo pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (upravno sodišče vojvodstva v Varšavi, Poljska), ki je s sodbo z dne 22. maja 2014 to odločbo razglasilo za nično iz postopkovnih razlogov. Vendar pa je to sodišče potrdilo, da je odločba utemeljena z vidika davčne uprave.

18 Družba Kozuba je zoper to sodbo vložila pritožbo pri predložitvenem sodišču.

19 To sodišče v predložitveni odločbi pojasnjuje, da v zvezi s prenosom člena 135(1)(j) Direktive o DDV v poljsko pravo obstajajo dvomi glede skladnosti pojma „prva uporaba“, ki je opredeljen v členu 2, točka 14, zakona o DDV in uporabljen v členu 43(1), točka 10, tega zakona, z Direktivo o DDV.

20 V zvezi s tem to sodišče poudarja, da je treba ugotoviti, ali je treba pojem „prva uporaba“ objekta v smislu člena 12(1) Direktive DDV razumeti tako, da mora do prve uporabe priti v okviru obdavčljive transakcije.

21 To sodišče dvomi tudi glede pogoja iz člena 2, točka 14, zakona o DDV, v skladu s katerim je – če pride do izboljšave objekta – oprostitev od plačila DDV mogoča le, če so izdatki, ki so nastali zaradi del izboljšave, nižji od 30 % prvotne vrednosti zadevnega objekta. Poljski zakon torej izenačuje kakršno koli izboljšavo objekta, zaradi katere objekt pridobi dodano vrednost, ki je enaka ali višja od tega praga, s prenovo v smislu člena 12(2) Direktive o DDV, ki lahko povzroči „novo prvo uporabo“, kar bi upravičilo novo obdavčitev z DDV.

22 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 135(1)(j) Direktive [2006/112] razlagati tako, da nasprotuje nacionalni določbi (člen 43(1), točka 10, [zakona o davku na blago in storitve]) […] 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 transakcij – objektov, gradenj ali njihovih delov prvemu pridobitelju ali uporabniku po njihovi:

(a) zgraditvi ali

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

Vprašanje za predhodno odločanje

23 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 12(1) in (2) in člen 135(1)(j) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni zakonodaji, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki za oprostitev plačila DDV za dobavo objektov določa dvojni pogoj, in sicer da se transakcija ne nanaša na dobavo ob prvi naselitvi, do katere je prišlo pri izvajanju obdavčljive transakcije, in da so bili v primeru izboljšave obstoječega objekta izdatki, ki so pri tem nastali, nižji od 30 % prvotne vrednosti tega objekta.

24 Najprej je treba spomniti, da Direktiva o DDV določa skupni sistem DDV, ki temelji zlasti na enotni opredelitvi obdavčljivih transakcij (sodba z dne 11. maja 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, točka 25 in navedena sodna praksa).

25 V skladu s členom 2(1)(a) te direktive so predmet DDV dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

26 V skladu s členom 9(1) te direktive je „davčni zavezanec“ vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti. Za „ekonomsko dejavnost“ se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

27 Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 43 sklepnih predlogov, se v Direktivi o DDV to, da se ekonomska dejavnost izvaja poslovno in redno, upošteva kot splošno merilo, na podlagi katerega se oseba, ki to dejavnost izvaja, šteje za zavezanca za DDV. Vendar pa se ta merila spremenijo v primeru nepremičninskih transakcij, saj lahko v skladu s členom 12(1)(a) Direktive o DDV države članice za davčne zavezance štejejo tudi osebe, ki priložnostno opravijo dobavo objekta ali delov objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji, pred prvo uporabo.

28 V členu 14(1) Direktive o DDV je „dobava blaga“ opredeljena kot prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

29 Člen 135(1)(j) Direktive o DDV določa oprostitev plačila DDV za dobavo objektov razen tistih, ki so navedeni v členu 12(1)(a) te direktive.

30 Člen 12(1)(a) te direktive se nanaša na dobavo objekta ali delov objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji, pred prvo uporabo. Te določbe, če jih obravnavamo skupaj, torej razlikujejo med starim in novim objektom, saj se načeloma stare nepremičnine ne obdavčijo z DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 12. julija 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, točka 21).

31 *Ratio legis* teh določb je neobstoj dodane vrednosti, ki nastane s prodajo starega objekta. Čeprav gre za pojem „ekonomska dejavnost“ v smislu člena 9 Direktive o DDV, to, da se projekt po prvi uporabi proda končnemu potrošniku – kar pomeni konec postopka proizvodnje – namreč ne povzroči večje dodane vrednosti in ta prodaja mora biti načeloma oproščena (glej v tem smislu sodbo z dne 4. oktobra 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, EU:C:2001:506, točka 52).

32 Člen 12(2) Direktive o DDV potrjuje tudi, da se DDV plača od dobav objektov zaradi dodane vrednosti, saj državam članicam daje možnost, da za prenovo objektov določijo podrobna pravila uporabe merila iz odstavka 1(a) tega člena, in sicer „prvo uporabo“. S tem Direktiva o DDV ponuja možnost obdavčitve dobave objektov, ki so bili prenovljeni, če je zadevni objekt zaradi zadnje transakcije dobil dodano vrednost, kot jo je zaradi prvotne gradnje tega objekta.

33 V tem primeru je bil zadevni objekt zgrajen leta 1992, za njegovo prodajo leta 2009, ki je predmet spora v postopku v glavni stvari, pa bi načeloma lahko veljala oprostitev plačila DDV. Vendar pa je bil ta objekt prenovljen po tem, ko je postal premoženje družbe Kozuba, zaradi česar se lahko zanj naloži plačilo DDV, ker je zaradi teh prenovitvenih del dobil dodano vrednost.

34 Zakonodaja v postopku v glavni stvari, in sicer člen 2, točka 14, zakona o DDV, določa „prvo uporabo“ kot predajo v uporabo – v okviru obdavčljivih transakcij – objektov, gradenj ali njihovih delov prvemu pridobitelju ali uporabniku po njihovi zgraditvi ali izboljšavi, če so izdatki za to znašali vsaj 30 % prvotne vrednosti.

35 Poljski zakonodajalec je torej na eni strani iz te oprostitve s povezavo pojma „prva uporaba“ z opravljanjem obdavčljive transakcije izključil uporabe, ki niso obdavčljive transakcije oziroma niso podlaga za take transakcije, zaradi česar se oprostitev, ki je določena v členu 135(1)(j) Direktive o DDV, ne uporablja za prenos obstoječega objekta, ki ga, kot je to v postopku v glavni stvari, lastnik uporablja za svoje poslovne potrebe, ker te uporabe ni mogoče opredeliti kot „prve uporabe“, če ni te obdavčljive transakcije. Na drugi strani je, ker je merilo „prve uporabe“ razširil na prenovo objektov, določil količinsko merilo, v skladu s katerim morajo izdatki za to prenovo znašati določen odstotek prvotne vrednosti zadevnega objekta, in sicer v tem primeru vsaj 30 % te vrednosti, da se lahko prodaja tega objekta obdavči z DDV.

36 V teh okoliščinah je treba preučiti, ali člen 12(1) in (2) ter člen 135(1)(j) Direktive o DDV nasprotujeta taki nacionalni zakonodaji.

37 Prvič, glede pojma „prva uporaba“ je treba navesti, da je določen v členu 12 Direktive o DDV, ki pa tega pojma ne opredeljuje.

38 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba izraze iz neke določbe prava Unije, ki ne napotujejo posebej na pravo držav članic, navadno razlagati avtonomno in enotno, ob upoštevanju sobesedila, v katero je določba umeščena, in cilja, ki ga zadevna ureditev uresničuje (glej v tem smislu sodbo z dne 13. oktobra 2016, Mikołajczyk, C-294/15, EU:C:2016:772, točka 44 in navedena sodna praksa).

39 Spomniti je treba tudi, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba izraze, ki se uporabljajo za opis oprostitev iz člena 135(1) Direktive DDV, razlagati ozko glede na to, da pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako dobavo blaga in storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo (sodba z dne 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, točka 25 in navedena sodna praksa).

40 Vendar mora biti razlaga teh izrazov v skladu s cilji, ki se jim sledi z navedenimi oprostitvami, in mora spoštovati zahteve načela davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV. Tako to pravilo ozke razlage ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev iz tega člena, razlagati tako, da bi jim bil odvzet njihov učinek (sodba z dne 19. novembra 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, točka 25 in navedena sodna praksa).

41 Najprej, kot izhaja iz pripravljalnih dokumentov 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 se še vedno upoštevajo za namene razlage Direktive o DDV glede oprostitev, ki so določene v členu 135(1)(j) te direktive, je treba merilo „prve uporabe“ objekta razumeti, kot da pomeni prvo uporabo objekta s strani njegovega lastnika ali najemnika. V teh pripravljalnih dokumentih je navedeno, da to merilo določa trenutek, v katerem proizvod lahko zapusti proizvodno verigo in vstopi v sektor potrošnje. Vendar pa iz te zgodovinske analize ne izhaja, da mora blago uporabiti njegov lastnik v okviru obdavčljive transakcije.

42 Dalje, glede sobesedila te določbe je treba ugotoviti, da bi moral, kot je bilo navedeno v uvodni izjavi 7 Direktive o DDV, skupni sistem DDV, čeprav stopnje in oprostitve niso popolnoma usklajene, voditi v nevtralnost konkurence, kar pomeni, da bi moralo imeti podobno blago na ozemlju vsake države članice enako davčno obremenitev ne glede na število proizvodnih in distribucijskih faz. Poleg tega je v uvodni izjavi 35 te direktive navedeno, da je treba pripraviti skupni seznam oprostitev, da bi se lastna sredstva v vseh državah članicah lahko pobirala na enoten način.

43 Iz tega izhaja, da načelo davčne nevtralnosti, s katerim na področju DDV zakonodajalec Unije izraža splošno načelo enakega obravnavanja (sodbi z dne 10. aprila 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, točka 49, in z dne 14. junija 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, točka 21), nasprotuje temu, da se ureditev davčnih oprostitev, kakor je bila prenesena v nacionalne ureditve, v državah članicah uporablja različno.

44 Nazadnje, namen oprostitev plačila DDV je dovoliti primerljivo pobiranje lastnih sredstev Unije v vseh državah članicah. Iz tega izhaja, da čeprav člen 135(1)(j) Direktive o DDV v povezavi s členom 12 te direktive, na katerega se nanaša, napotuje na pogoje oprostitve, ki jih določajo države članice, pa morajo oprostitve, ki jih določa ta določba, ustrezati samostojnim pojmom prava Unije, tako da se davčna osnova za odmero DDV lahko določi enotno in ob uporabi skupnih pravil (glej v tem smislu sodbo z dne 4. oktobra 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, EU:C:2001:506, točka 47 in navedena sodna praksa).

45 Iz tega med drugim izhaja, da čeprav člen 12(2) Direktive o DDV državam članicam daje možnost, da za prenovo objektov določijo podrobna pravila uporabe merila iz odstavka 1(a) tega člena, kar se nanaša med drugim na dobavo objekta pred njegovo prvo uporabo, pa te določbe ni mogoče razlagati tako, da imajo države članice polje proste presoje, da bi lahko spremenile sam pojem „prva uporaba“ v svojih nacionalnih zakonodajah, sicer bi bil s tem ogrožen polni učinek te oprostitve.

46 Iz dobesedne analize člena 12 in člena 135(1)(j) Direktive o DDV v povezavi s sobesedilom in cilji iz te direktive izhaja, da ta direktiva državam članicam ne daje možnosti, da pogojujejo ali omejujejo v tej direktivi določene oprostitve.

47 Iz tega izhaja, da države članice med drugim za oprostitev od plačila DDV za dobavo objektov po njihovi prvi uporabi ne smejo določiti pogoja – ki ni določen v Direktivi o DDV – da mora do te prve uporabe priti v okviru obdavčljive transakcije.

48 Drugič, glede možnosti držav članic, da v skladu z členom 12(2) Direktive o DDV za prenovo objektov določijo podrobna pravila uporabe merila „prve uporabe“ iz odstavka 1(a) tega člena, je treba navesti, da določitev količinskega merila, v skladu s katerim morajo stroški take prenove, zato da se ta obdavči z DDV, znašati določen odstotek prvotne vrednosti zadevnega objekta, in sicer morajo v tem primeru znašati vsaj 30 % te vrednosti, pomeni izvajanje te možnosti.

49 V tem primeru iz predložitvene odločbe izhaja, da je bil zadevni objekt nepremičnina, ki je bila prenovljena, za kar so nastali stroški v višini več kot 30 % njegove prvotne vrednosti.

50 Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 69 sklepnih predlogov, je treba zato z vidika kakovosti pojasniti vsebino pojma „prenova“ iz člena 12(2) Direktive o DDV.

51 V zvezi s tem je treba navesti, da Direktiva o DDV ne opredeljuje pojma „prenova“.

52 Čeprav takšen izraz nima enotnega pomena, kot to potrjujejo različne jezikovne različice, in sicer „conversions“ v angleškem jeziku, „Umbauten“ v nemškem jeziku, „transformări“ v romunskem jeziku in „przebudowa“ v poljskem jeziku, pa vsaj napeljuje na to, da mora biti zadevni objekt deležen bistvenih sprememb, katerih namen je spremeniti njegovo uporabo ali zelo spremeniti pogoje njegove naselitve.

53 To razlago pojma „prenova“ potrjuje sodna praksa Sodišča, v skladu s katero je predmet oprostitve plačila DDV transakcija dobave nepremičnine, ki jo sestavlja zemljišče in star objekt, ki je v fazi prenove v nov objekt, če je bil stari objekt v času te dobave zgolj deloma porušen in se je, vsaj deloma, še vedno uporabljal kot tak (sodba z dne 12. julija 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, točka 39).

54 Pojem „predelava“ tako med drugim zajema primer, v katerem so bila dela v celoti končana ali so dovolj napredovala in bo objekt imel po tem, ko bodo končana, drug namen.

55 Razlaga pojma „prenova“ iz točke 52 te sodbe poleg tega spada v cilj Direktive o DDV, zlasti glede cilja obdavčenja transakcije povečanja vrednosti zadevnega blaga. Pri novih objektih, kot je v bistvu navedel generalni pravobranilec v točkah 71 in 72 sklepnih predlogov, je ta dodana vrednost posledica gradbenih del, ki povzročijo bistvene spremembe fizične stvarnosti, in sicer zaradi prehoda z neizgrajene nepremičnine ali celo s komunalno neopremljenega zemljišča na stanovanjski objekt. Pri starih objektih ta dodana vrednost nastane, ko pride do bistvene prenove, tako da se zadevni stari objekt lahko enači z novim objektom.

56 V tem primeru je treba ugotoviti, da je bil pojem „prenova“ iz člena 12(2) Direktive o DDV prenesen v poljsko pravo s členom 2, točka 14, zakona o DDV, v katerem je uporabljen pojem „izboljšava“.

57 Čeprav ta zadnji izraz nacionalna sodišča razlagajo kot sopomenko pojma „prenova“ v smislu, navedenem v točki 52 te sodbe, pa ta terminološka razlika sama po sebi vendarle ne pomeni neskladnosti zakona o DDV z Direktivo o DDV.

58 V tem primeru so stroški, ki so nastali z „izboljšavo“ zadevnega objekta, znašali 55 % njegove prvotne vrednosti. Čeprav ta odstotek *a priori* kaže na to, da so spremembe tega objekta zaradi njihove obsežnosti lahko občutno spremenile pogoje naselitve tega objekta, pa mora predložitveno sodišče na podlagi dokazov, s katerimi razpolaga, presoditi, v kolikšnem obsegu je „izboljšava“ v postopku v glavni stvari povzročila bistveno spremembo tega objekta v smislu, navedenem v točki 52 te sodbe.

59 Glede za navedene preudarke je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 12(1) in (2) ter člen 135(1)(j) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki za oprostitev dobave objektov od plačila DDV določa pogoj, da do prve naselitve teh objektov pride v okviru obdavčljive transakcije. Ti določbi je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta temu, da takšna nacionalna ureditev za tako oprostitev določa pogoj, da v primeru „izboljšave“ obstoječega objekta nastali izdatki ne presežejo 30 % prvotne vrednosti tega objekta, če se pojem „izboljšava“ razlaga enako kot pojem „prenova“ iz člena 12(2) Direktive o DDV, in sicer tako, da mora biti zadevni objekt deležen bistvenih sprememb, katerih namen je spremeniti njegovo uporabo ali zelo spremeniti pogoje njegove naselitve.

Stroški

60 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Člen 12(1) in (2) ter člen 135(1)(j) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki za oprostitev dobave objektov od plačila davka na dodano vrednost določa pogoj, da do prve naselitve teh objektov pride v okviru obdavčljive transakcije. Ti določbi je treba razlagati tako, da ne nasprotujeta temu, da takšna nacionalna ureditev za tako oprostitev določa pogoj, da v primeru „izboljšave“ obstoječega objekta nastali izdatki ne presežejo 30 % prvotne vrednosti tega objekta, če se pojem „izboljšava“ razlaga enako kot pojem „prenova“ iz člena 12(2) Direktive 2006/112, in sicer tako, da mora biti zadevni objekt deležen bistvenih sprememb, katerih namen je spremeniti njegovo uporabo ali zelo spremeniti pogoje njegove naselitve.

Podpisi