

Downloaded via the EU tax law app / web

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 12. septembra 2024(*)

„ Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 187 – Popravki odbitkov – Podaljšano obdobje popravka za nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago – Pojem ‚investicijsko blago‘ – Člen 190 – Možnost držav članic, da za investicijsko blago štejejo storitve, ki imajo podobne lastnosti kot tiste, ki se običajno pripišejo temu blagu – Dela za povečanje in obnovitvena dela na objektu – Možnost, določena v nacionalnem pravu, da se taka dela obravnavajo kot gradnja ali nakup nepremičnine – Omejitve – Neposredni učinek tega člena 190 – Polje proste presoje “

V zadevi C-243/23 [Drebers](i),

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo hof van beroep te Gent (višje sodišče v Gentu, Belgija) z odločbo z dne 28. junija 2022, ki je na Sodišču prispela 18. aprila 2023, v postopku

Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën

proti

L BV,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi A. Prechal (poročevalka), predsednica senata, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer, sodniki, in M. L. Arastey Sahún, sodnica,

generalni pravobranilec: A. M. Collins,

sodna tajnica: A. Lamote, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 13. marca 2024,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za L BV H. Casier in S. Gnedasj, advocaten,
- za belgijsko vlado S. Baeyens, P. Cottin in C. Pochet, agenti,
- za Evropsko komisijo A. Armenia, M. Björkland in C. Zois, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 6. junija 2024

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 187 in 189 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 Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën (Belgijska država/zvezna javna služba za finance) (v nadaljevanju: davčna uprava) in družbo L BV glede trajanja obdobja popravka, ki se uporablja za odbitke davka na dodano vrednost (DDV), plačanega za dela, izvedena na objektu, ki ga družba L BV uporablja za svojo gospodarsko dejavnost.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

3 Člen 20(2) in (4) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 274) in Direktivo Sveta 2006/69/ES z dne 24. julija 2006 (UL 2006, L 221, str. 9) (v nadaljevanju: Šesta direktiva), ki je bila razveljavljena in nadomeščena z Direktivo o DDV, je določal:

„2. Za investicijsko blago se popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano. Letni popravek znaša samo eno petino davka, obračunanega od tega blaga. Popravek se izvede na podlagi razlik v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.

[...]

Pri nepremičninah, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, se lahko obdobje popravka podaljša na največ 20 let.

[...]

4. Za namene uporabe določb [odstavka 2] lahko države članice:

– opredelijo pojem investicijskega blaga;

[...]

Države članice lahko uporabijo tudi [odstavek 2] za storitve, ki imajo podobne lastnosti kot tiste, ki se običajno pripišejo investicijskemu blagu.“

4 S členom 1, točka 4, Direktive 95/7 je bil spremenjen tretji pododstavek člena 20(2) Šeste direktive. V peti uvodni izjavi Direktive 95/7 je bilo navedeno:

„[K]er je primerno, da obdobje, ki služi kot podlaga za izračun popravkov, predvidenih v členu 20(2) [Šeste] direktive, države članice podaljšajo do 20 let za nepremičnine, pridobljene kot investicijsko blago, pri čemer upoštevajo njihovo gospodarsko dobo trajanja“.

5 S členom 1, točka 6, Direktive 2006/69 je bil dodan drugi pododstavek člena 20(4) Šeste direktive. V uvodni izjavi 5 Direktive 2006/69 je bilo navedeno:

„Treba je poudariti, da se storitve, ki imajo naravo investicijskih izdelkov, smejo vključiti v ureditev,

ki dopušča popravke odbitkov za investicijske izdelke za življenjsko dobo sredstva, skladno z njegovo dejansko uporabo.“

Direktiva o DDV

6 Člen 2(1) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

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

[...]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...].“

7 Člen 12 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;

[...]

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‘.

[...].“

8 Člen 14(1) navedene direktive določa:

„Dobava blaga pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

9 Člen 24(1) Direktive o DDV določa:

„Opravljanje storitev pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.“

10 Člen 135(1) te direktive določa:

„Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

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

[...].“

11 Člen 168 navedene direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...].“

12 Člen 184 Direktive o DDV določa:

„Začetni odbitek se popravi, če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen.“

13 Člen 185(1) te direktive določa:

„Popravek se zlasti opravi, če se po opravljenem obračunu DDV spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, med drugim v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen.“

14 Člen 187 navedene direktive določa:

„1. Za investicijsko blago se popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.

[...]

Pri nepremičninah, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, se lahko obdobje popravka podaljša na največ 20 let.

2. Letni popravek se nanaša samo na eno petino, oziroma v primeru podaljšanja obdobja popravka, samo na ustreznih del DDV, obračunanega od investicijskega blaga.

Popravek iz prvega pododstavka se izvede na podlagi razlik v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago pridobljeno, izdelano ali, kadar je to ustrezno, prvič uporabljeno.“

15 Člen 189 iste direktive določa:

„Za namene uporabe členov 187 in 188 lahko države članice sprejmejo naslednje ukrepe:

(a) opredelijo pojem investicijskega blaga;

[...].“

16 Člen 190 Direktive o DDV določa:

„Za namene členov 187, 188, 189 in 191 lahko države članice za investicijsko blago štejejo tiste storitve, ki imajo podobne lastnosti kot tiste, ki se običajno pripišejo investicijskemu blagu.“

Belgijsko pravo

17 Člen 1(9), točka 1, wet tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde

waarde (zakon o sprejetju zakonika o davku na dodano vrednost) z dne 3. julija 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 17. julij 1969, str. 7046) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: zakonik o DDV), določa:

„V tem zakoniku veljajo naslednje opredelitve:

1. objekt ali del objekta pomeni vsako konstrukcijo, ki je trajno povezana s tlemi“.

18 Člen 48(2) zakonika o DDV določa:

„Za investicijsko blago in storitve, ki imajo podobne lastnosti kot tiste, ki se običajno pripišejo investicijskemu blagu, je za odbitek davka, ki je bil obračunan za to blago in te storitve, obdobje popravka pet let. Popravek se opravi vsako leto do največ petine zneska teh davkov, če se spremenijo dejavniki, ki so se upoštevali pri izračunu odbitnega davka.

Vendar je za davek, ki se obračuna za nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago in jih določi kralj, obdobje popravka 15 let, popravek pa se opravi vsako leto do petnajstine zneska tega davka.“

19 Člen 49 tega zakonika določa, da kralj določi pogoje za uporabo členov od 45 do 48 navedenega zakonika.

20 Člen 9 Koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (kraljevi odlok št. 3 o odbitkih pri uporabi davka na dodano vrednost) z dne 10. decembra 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 12. december 1969, str. 12006) v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari (v nadaljevanju: kraljevi odlok št. 3), določa:

„(1) Pri davkih, ki so bili obračunani za investicijsko blago, se začetni odbitek davčnega zavezanca popravi za obdobje petih let, ki začne teči 1. januarja leta, v katerem je nastala pravica do odbitka.

Vendar se za davke, ki so bili obračunani za nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, to obdobje podaljša na 15 let.

Davki, ki so bili obračunani za nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, so davki, obračunani za:

1. transakcije, ki so namenjene gradnji nepremičnine iz člena 1(9), točka 1, [zakonika o DDV] ali so del te gradnje;

2. pridobitev nepremičnine iz člena 1(9) [zakonika o DDV];

3. pridobitev stvarne pravice v smislu člena 9, drugi odstavek, točka 2, [zakonika o DDV], ki se nanaša na nepremičnino iz člena 1(9) [zakonika o DDV].

[...]“

21 Člen 21a(1), prvi pododstavek, točka 2, kraljevega odloka št. 3 določa, da lahko davčni zavezanec, ki opravlja oproščeno dejavnost brez pravice do odbitka in ki za isto dejavnost postane davčni zavezanec, ki opravlja transakcije, pri katerih je davek odbiten, pravico do odbitka uveljavlja s popravkom, in sicer med drugim za investicijsko blago, ki še obstaja ob tej spremembi, če se to blago še lahko uporabi in se obdobje, določeno v členu 48(2) zakonika o DDV, še ni izteklo.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

22 L BV je odvetniška pisarna. Za opravljanje te gospodarske dejavnosti ima družba L BV nepremičnino, ki jo njen poslovodja uporablja tudi za prebivanje.

23 V letih od 2007 do 2015 so bila na tej nepremičnini izvedena obsežna dela, zaradi katerih odtlej obsega prenovljen glavni objekt in prenovljen vmesni objekt ter na novo zgrajeno klet, steklen prizidek in jašek dvigala. Različni prostori so med seboj povezani s hodniki v pritličju in v prvem nadstropju, jašek dvigala pa poleg tega omogoča dostop do vseh nadstropij v glavnem in vmesnem objektu. Sredi leta 2015 so bila dela v celoti končana in objekt se je lahko ponovno začel uporabljati.

24 Celotni nepremičnini je bil dodeljen samo en „katastrski dohodek“, ki je pred začetkom del znašal 2456 EUR, po izvedbi del pa 3850 EUR. Tako preoblikovana nepremičnina je bila namenjena 40 % zasebni, 60 % pa poslovni rabi.

25 Kraljevina Belgija je 1. januarja 2014 odpravila oprostitev plačila DDV, ki se je dotlej uporabljala za opravljanje odvetniškega poklica, tako da je bila družba L BV od takrat registrirana kot zavezanica za DDV.

26 Družba L BV je nato popravila odbitke DDV tako, da je odbila del DDV, ki ga je plačala za stroške zadevnih del in ki ga ni mogla odbiti, kadar je bila njena dejavnost oproščena, ker je menila, da je obdobje popravka, ki se uporablja za ta dela, še vedno v teku.

27 V zvezi s tem se je družba L BV oprla na premiso, da ta dela pomenijo nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, za katere velja obdobje popravka, podaljšano na petnajst let, in ne običajno petletno obdobje popravka, ki se uporablja za investicijsko blago, ki niso nepremičnine.

28 Davčna uprava je 28. avgusta 2015 in 1. decembra 2015 opravila nenapovedan davčni nadzor na sedežu družbe L BV za obdobje od 1. januarja 2014 do 30. septembra 2015. Po tem nadzoru je ta uprava, čeprav je priznala, da je imela družba L BV napoloma pravico popraviti odbitke DDV v zvezi z zadevnimi gradbenimi deli, ugotovila, da zaradi teh del ni bil zgrajen nov objekt, ampak je šlo le za izboljšanje in obnovo obstoječega objekta, zaradi česar je treba uporabiti petletno obdobje popravka.

29 Ker je davčna uprava menila, da je treba popravek odbitkov, ki se nanašajo na ta dela, ki jih je opravila družba L BV, popraviti, je 25. oktobra 2017 družbi L BV vročila odločbo, v skladu s katero je ta morala plačati določen znesek DDV v zvezi s temi odbitki.

30 Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (sodišče prve stopnje Vzhodne Flandrije, oddelek v Gentu, Belgija) je na podlagi tožbe, ki jo je vložila družba L BV, s sodbo z dne 10. marca 2020 ugotovilo, da je treba celoten stekleni prizidek in jašek dvigala, ki ju je zgradila ta družba, ter vmesni objekt, ki ga je ta družba prenovila, šteti za dele objekta, ki so bili zgrajeni na novo in predstavljajo nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, zaradi česar je imela družba L BV po mnenju navedenega sodišča pravico do odbitka DDV v zvezi s temi deli v višini 60 %.

31 Davčna uprava je zoper to sodbo vložila pritožbo pri hof van beroep te Gent (višje sodišče v Gentu, Belgija), ki je predložitveno sodišče. Družba L BV pa je vložila nasprotno pritožbo.

32 Navedeno sodišče na eni strani ugotavlja, da je pritožba davčne uprave utemeljena, ker tako jaška dvigala kot obeh zgradb na zadnjem delu glavnega objekta ni mogoče šteti za „del

objekta“ v smislu ?lena 1(9), to?ka 1, zakonika o DDV.

33 Vendar navedeno sodiš?e v zvezi z nasprotno pritožbo družbe L BV na drugi strani poudarja, da se v belgijskem pravu, kadar so dela izvedena na obstoje?em objektu, obdobje popravka, podaljšano na petnajst let, uporabi za DDV, obra?unan za ta dela, le, ?e po izvedbi teh del nastane „nov objekt“ za namene DDV. Tako naj se to obdobje petnajstih let ne bi uporabljalo za gradbena dela, ki ne vklju?ujejo prenove, ki bi dejansko pomenila gradnjo „novega“ objekta za namene DDV, ?eprav ta dela glede na svojo naravo in pomembnost za objekt, na katerem so bila izvedena, dajejo tako dolgo ekonomsko življenjsko dobo, kot jo imajo novogradnje.

34 Predložitveno sodiš?e pa tako kot družba L BV dvomi, da je ta ureditev združljiva z Direktivo o DDV, zlasti z njenima ?lenoma 187 in 189.

35 Prvi?, z navedeno ureditvijo naj bi bila namre? v pojem „nepremi?nine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago“ v bistvu zajeta le gradnja objekta ali dela objekta, medtem ko s ?lenoma 187 ali 189 Direktive o DDV vsebina tega pojma nikakor ni omejena tako. Prav tako ta ?lena ne napotujeta na pojem „dobava objekta ali dela objekta [...] pred prvo uporabo“ iz ?lena 12(1)(a) te direktive, saj je namen zadnjenavedene dolo?be zgolj pojasniti, pod katerimi pogoji je prenos nepremi?nine lahko predmet DDV. Zato naj ne bi bilo razloga, da se pojem „nepremi?nine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago“ tako strogo prenese v notranje pravo, kot je to storil belgijski zakonodajalec.

36 Drugi?, kadar se objekti bistveno spremenijo, zaradi ?esar imajo tako dolgo ekonomsko rabo kot novogradnje, kot naj bi v obravnavani zadevi dokazovalo dejstvo, da se zadevna dela amortizirajo v obdobju 33 let, naj bi bili primerljivi z novogradnjami in bi morali biti za namene DDV enako obravnavani kot novogradnje, in to v skladu z na?elom dav?ne nevtralnosti kot poseben izraz na?ela enakega obravnavanja. V tem okviru bi bilo mogo?e šteti, da se mora pojem „nepremi?nine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago“ uporabljati za vse nepremi?nine, katerih ekonomska življenjska doba je bistveno daljša od obi?ajnega petletnega obdobja popravka.

37 ?e bi bilo tako, predložitveno sodiš?e ne izklju?uje možnosti, da se družba L BV lahko sklicuje na Direktivo o DDV, da bi nasprotovala nacionalni ureditvi, ki je v nasprotju s to direktivo in na?eli, na katerih temelji.

38 V teh okoliš?inah je hof van beroep te Gent (višje sodiš?e v Gentu) prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ti vprašnji:

„1. Ali ?lena 187 in 189 [Direktive o DDV] nasprotujeta ureditvi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari (in sicer ?len[u] 48(2) in [?lenu] 49 zakonika o DDV v povezavi s ?lenom 9 kraljevega odloka št. 3), v skladu s katero se podaljšano obdobje popravka (15 let) v primeru prenove obstoje?ega objekta uporabi le, ?e gre po izvedbi del na podlagi meril nacionalnega prava za ‚nov objekt‘ v smislu ?lena 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 ?lena 12), enaka ekonomski življenjski dobi novega objekta, ki je bistveno daljša od dobe petih let iz ?lena 187, kar je med drugim razvidno iz okoliš?ine, da se opravljena dela amortizirajo v obdobju 33 let, kar je tudi obdobje, v katerem se amortizirajo novi objekti?

2. Ali ima člen 187 [Direktive o DDV] 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?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

39 Najprej je treba ugotoviti, da se prvo vprašanje nanaša na obdobje popravka v smislu člena 187(1) Direktive o DDV, ki ga je treba uporabiti za odbitek DDV, ki ga je družba L BV plačala za zadevna gradbena dela, in sicer bodisi na petletno obdobje, določeno v tej določbi, za investicijsko blago na splošno bodisi na daljše obdobje do 20 let, ki ga lahko države članice na podlagi navedene določbe uporabijo v zvezi z nepremičninami, pridobljenimi kot investicijsko blago, in ki je bilo v Belgiji v skladu s členom 48(2) zakonika o DDV in členom 9(1) kraljevega odloka št. 3 določeno na petnajst let.

40 Iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, in pojasnil, ki jih je na obravnavi podala belgijska vlada, pa je po eni strani razvidno, da so bila gradbena dela iz postopka v glavni stvari predmet DDV kot storitve v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV v povezavi s členom 24 te direktive, in ne kot dobava blaga.

41 Po drugi strani je davčna uprava, da bi za ta dela uporabila petletno obdobje popravka iz člena 187(1), prvi pododstavek, te direktive, uporabila možnost, ki jo imajo zdaj države članice na podlagi člena 190 navedene direktive in se v belgijskem pravu izvaja v členu 48(2), prvi pododstavek, zakonika o DDV, da storitve, ki imajo podobne lastnosti kot tiste, ki se običajno pripišejo takemu blagu, obravnavajo kot investicijsko blago.

42 Da bi se predložitvenemu sodišču dal koristen odgovor na prvo vprašanje, je treba upoštevati tudi člen 190 iste direktive.

43 V teh okoliščinah je treba šteti, da želi predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člene 187, 189 in 190 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujejo nacionalni ureditvi v zvezi s popravki odbitkov DDV, na podlagi katere se podaljšano obdobje popravka, določeno na podlagi tega člena 187, za nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, uporablja za gradbena dela le, če so tako pomembna, da privedejo do prenove objekta v smislu člena 12(2) te direktive, razen za gradbena dela, ki so obdavčena z DDV kot storitve v smislu navedene direktive, pri katerih – ne da bi prišlo do take prenove – pride do obsežnega povečanja in/ali temeljite obnove objekta, katerega ekonomska življenjska doba ustreza ekonomski življenjski dobi novogradnje.

44 Za odgovor na to vprašanje je treba, na prvem mestu, opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica davčnih zavezancev, da od DDV, ki ga morajo plačati, odbijejo DDV, dolgovan ali plačan za blago, ki so ga pridobili na predhodni stopnji v verigi transakcij, in za storitve, ki so bile zanje opravljene na tej predhodni stopnji, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z zakonodajo Unije (sodba z dne 25. julija 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, točka 28 in navedena sodna praksa).

45 Namen sistema odbitkov je davčnega zavezanca v celoti razbremeniti dolgovanega ali plačanega DDV v okviru vseh njegovih ekonomskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh ekonomskih dejavnosti, ne glede na cilje

ali rezultate teh dejavnosti, če so navedene dejavnosti natančno predmet DDV (sodba z dne 25. julija 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, točka 29 in navedena sodna praksa).

46 Poleg tega je namen mehanizma popravkov, določenega v Direktivi o DDV, ki je sestavni del tega sistema odbitkov, izboljšati natančnost odbitkov, da se zagotovi davčna nevtralnost, tako da predhodno izvedene transakcije še naprej omogočajo pravico do odbitka samo, če se uporabljajo za zagotavljanje storitev, ki so obdavčene s tem davkom (sodba z dne 9. julija 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, točka 20).

47 V zvezi s tem člena 184 in 185 Direktive o DDV na splošno določata pogoje, pod katerimi mora nacionalna davčna uprava zahtevati popravek začetnega odbitka DDV, medtem ko členi od 187 do 192 te direktive določajo nekatera podrobna pravila za popravek odbitka DDV, ki se uporabljajo v posebnem primeru investicijskega blaga (glej v tem smislu sodbo z dne 17. septembra 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, točki 27 in 29 ter navedena sodna praksa).

48 Tako člen 187(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV v zvezi s tem investicijskim blagom določa, da se za investicijsko blago popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.

49 Tako obdobje popravka omogoča izogibanje nepravilnostim pri izračunu odbitkov ter neupravičenim prednostim ali neugodnostim za davčnega zavezanca, med drugim kadar pride po obračunu do sprememb dejavnikov, ki so se prvotno upoštevali za določitev zneska odbitkov. V skladu z ustaljeno sodno prakso je verjetnost takih sprememb še posebej pomembna pri investicijskem blagu, ki se pogosto uporablja več let, med katerimi se njegova namembnost lahko spreminja, pri čemer se stroški njegove pridobitve ustrezno amortizirajo v več poslovnih obdobjih (glej v tem smislu sodbo z dne 16. junija 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, točka 30 in navedena sodna praksa).

50 V tem okviru se določbe člena 187 Direktive o DDV nanašajo zlasti na primere popravka odbitkov, pri katerih se investicijsko blago, pri uporabi katerega DDV ni odbiten, nato nameni uporabi, pri kateri je odbiten (sodba z dne 25. julija 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, točka 31).

51 Natančneje, glede nepremičnin, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, člen 187(1), tretji pododstavek, Direktive o DDV državam članicam dovoljuje, da obdobje popravka podaljšajo na največ 20 let.

52 Ta določba v bistvu ustreza določbi člena 20(2), tretji pododstavek, Šeste direktive, ki je bila nadomeščena z Direktivo o DDV. Kot izhaja iz pete uvodne izjave Direktive 95/7, s katero je bila ta določba spremenjena, da bi se najdaljše obdobje popravka za nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, podaljšalo s prejšnjih deset let na dvajset let, je bilo tako daljše obdobje sprejeto „[ob upoštevanju] gospodarsk[e] dob[e] trajanja“ tega blaga.

53 Iz tega sledi, da možnost držav članic, da za nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, določijo podaljšano obdobje popravka, sledi isti logiki kot ta, na kateri temeljijo podrobna pravila za popravke, ki se uporabljajo za investicijsko blago na splošno, in sicer da se izboljša natančnost odbitkov, pri čemer ta podrobna pravila prilagodijo značilnostim teh nepremičnin, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, med drugim glede na njihovo ekonomsko življenjsko dobo, ki je še daljša kot pri drugem investicijskem blagu.

54 Na drugem mestu, glede vprašanja, ali gradbena dela, kakršna so ta v postopku v glavni stvari, lahko spadajo pod pojem „nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago“ v

smislu ?lena 187(1), tretji pododstavek, Direktive o DDV in se zanje zato lahko uporabi obdobje podaljšanega popravka, ki je za take nepremi?nine morebiti dolo?eno v nacionalnem pravu, je treba opozoriti, kot je bilo pojasnjeno v to?ki 40 te sodbe, da so bila gradbena dela iz postopka v glavni stvari obdav?ena z DDV kot storitve v smislu ?lena 2(1)(c) te direktive, in ne kot dobava blaga v smislu ?lena 2(1)(a) navedene direktive.

55 Zato, ?eprav na?eloma ni izklju?eno, da se izvedba takih del lahko obravnava po potrebi kot dobava blaga v smislu ?lena 2(1)(a) Direktive o DDV, to v okoliš?inah spora o glavni stvari ni tako.

56 Iz tega sledi, da ta dela ne morejo biti zajeta s pojmom „nepremi?nine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago“ iz ?lena 187(1) Direktive o DDV, saj gre za storitve, in ne za blago, in to ne glede na to, kako je bilo investicijsko blago po potrebi opredeljeno v nacionalnem pravu v skladu s ?lenom 189(a) te direktive.

57 V teh okoliš?inah se podrobna pravila za popravek iz ?lena 187(1) Direktive o DDV, ki se nanašajo na investicijsko blago, sama po sebi ne uporabljajo za popravek odbitka DDV, pla?anega za izvedbo navedenih del.

58 Te presoje ne ovrže dejstvo, ki ga je na obravnavi navedla Evropska komisija, da se je z gradbenimi deli iz postopka v glavni stvari fizi?no spremenila nepremi?nina, in sicer star objekt, kakršen je bil pred za?etkom del, ali pa so se v ta objekt vgradili drugi oprijemljivi elementi, ki jih je po tej vklju?itvi mogo?e šteti za del nepremi?nine.

59 Ob tem je treba, na tretjem mestu, navesti, da lahko države ?lanice v skladu s ?lenom 190 Direktive o DDV med drugim za namene ?lena 187 te direktive za investicijsko blago štejejo storitve, ki imajo podobne lastnosti kot tiste, ki se obi?ajno pripišejo investicijskemu blagu.

60 Kot je bilo navedeno v to?ki 41 te sodbe, je dav?na uprava prav s tem, da je uporabila to možnost, kot se izvaja v belgijskem pravu, v obravnavani zadevi zadevna gradbena dela obravnavala kot investicijsko blago v smislu ?lena 187(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV.

61 V teh okoliš?inah je treba, prvi?, ugotoviti, ali ?len 190 Direktive o DDV državam ?lanicam omogo?a, da nekatere storitve obravnavajo ne samo kot investicijsko blago, ampak tudi kot nepremi?nine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago.

62 V zvezi s tem je na podlagi besedila ?lena 190 Direktive o DDV, ki se na splošno in neiz?rpno sklicuje na pojem „investicijsko blago“, pri ?emer torej niso izklju?ene nepremi?nine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, mogo?e *a priori* sklepati, da je tako.

63 ?e se je namre? zadevna država ?lanica na podlagi ?lena 187(1), tretji pododstavek, te direktive odlo?ila, da v okviru splošne kategorije investicijskega blaga posebej obravnava nepremi?nine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, da bi zanje uporabila obdobje podaljšanega popravka, te nepremi?nine, ?eprav se zaradi tega obravnavajo druga?e kot investicijsko blago, ki niso nepremi?nine, še vedno spadajo v splošno kategorijo investicijskega blaga.

64 Razlago iz to?ke 62 te sodbe potrjuje cilj ?lena 190 Direktive o DDV, kot izhaja iz uvodne izjave 5 Direktive 2006/69, iz katere izhaja ?len 20(4), tretji pododstavek, Šeste direktive, ?igar vsebina je zdaj v bistvu povzeta v tem ?lenu 190.

65 V skladu s to uvodno izjavo 5 je namen možnosti enake obravnave iz teh dveh dolo?b omogo?iti, da „se storitve, ki imajo naravo investicijskih izdelkov, smejo vklju?iti v ureditev, ki dopuša popravke odbitkov za investicijske izdelke za življenjsko dobo sredstva, skladno z

njegovo dejansko uporabo“.

66 Iz tega sledi, da je namen te možnosti državam članicam omogočiti, da za namene mehanizma popravkov odbitkov nekatere storitve obravnavajo enako kot investicijsko blago, če so te storitve, zlasti ob upoštevanju ekonomske življenjske dobe njihovih udeležnikov in hkratne možnosti spremembe dejanske uporabe blaga, na katerega se navedene storitve nanašajo, temu blagu podobne.

67 Ker pa je v okviru splošne kategorije investicijskega blaga iz točke 63 te sodbe za nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, značilna še daljša ekonomska življenjska doba, kot je bilo navedeno v točki 53 te sodbe, bi bilo glede na ta cilj nedosledno, da države članice pri uporabi možnosti enake obravnave iz člena 190 Direktive o DDV ne bi mogle razlikovati storitev glede na ekonomsko življenjsko dobo njihovih udeležnikov in jih po potrebi obravnavati kot nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, pod pogojem, da je zadevna država članica za zadnje navedeno kategorijo blaga sprejela daljše obdobje popravkov odbitkov na podlagi člena 187(1), tretji pododstavek, Direktive o DDV.

68 Razlaga člena 190 Direktive o DDV v smislu, da ta člen državam članicam omogoča, da za namene mehanizma popravka odbitkov nekatere storitve, odvisno od primera, obravnavajo kot investicijsko blago ali nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, pa omogoča izboljšanje natančnosti odbitkov DDV, plačane za te storitve, glede na ekonomsko življenjsko dobo njihovih udeležnikov, po zgledu podrobnih pravil, ki so za to določena za investicijsko blago in so navedena v točkah 46, 49 in 53 te sodbe.

69 Drugič, čeprav lahko države članice sicer prosto izvajajo tako opredeljeno možnost, kot jim je podeljena s členom 190 Direktive o DDV, in če imajo poleg tega diskrecijsko pravico, kadar se tako odločijo, kar zadeva podobnost značilnosti zadevnih storitev in blaga, morajo pri izvajanju te diskrecijske pravice vseeno spoštovati pravo Unije, med drugim cilj tega člena, ter zlasti načelo davčne nevtralnosti (glej po analogiji sodbo z dne 17. septembra 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, točka 49).

70 V tem okviru glede na namen člena 190 Direktive o DDV, kot je naveden v točki 66 te sodbe, države članice pri izvajanju te določbe ne smejo prezreti ekonomske življenjske dobe udeležnikov storitev, ki jih je treba obravnavati kot investicijsko blago, saj je iz razlogov, navedenih v točki 67 te sodbe, podobnost značilnosti zadevnih storitev in blaga za namene mehanizma popravka odbitkov med drugim odvisna od te ekonomske življenjske dobe. Za zadevno storitev se namreč lahko z vidika ekonomske življenjske dobe njenih udeležnikov izkaže, da je bližje nepremičnini, ki je bila pridobljena kot investicijsko blago, kot investicijskemu blagu, ki niso nepremičnine.

71 V zvezi z načelom davčne nevtralnosti, s katerim je zakonodajalec Unije na področju DDV izrazil splošno načelo enakega obravnavanja, je Sodišče razsodilo, da to načelo nasprotuje, na eni strani, temu, da bi se podobne in zato med seboj konkurenčne vrste storitev z vidika DDV obravnavale različno, in, na drugi strani, temu, da bi se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, glede pobiranja DDV obravnavali različno (sodbi z dne 29. oktobra 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, točka 67 in navedena sodna praksa, ter z dne 30. junija 2022, Direcția Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice, C-146/21, EU:C:2022:512, točka 45 in navedena sodna praksa).

72 Tako morajo države članice pri izvajanju člena 190 Direktive o DDV zagotoviti, da se za namene DDV davčni zavezanec, ki je prejel nekatere storitve, ne obravnava drugače kot drugi davčni zavezanec, ki je pri opravljanju iste gospodarske dejavnosti kupil blago, katerega ekonomske lastnosti so v bistvu enake ekonomskim lastnostim teh storitev.

73 V obravnavani zadevi bo moralo predložitveno sodišče presoditi, ali nacionalna ureditev iz postopka v glavni stvari izpolnjuje pogoje, navedene v točkah od 69 do 72 te sodbe.

74 Da bi se predložitvenemu sodišču dal koristen odgovor, je treba navesti, kot je prav tako poudarilo samo predložitveno sodišče, da ni sporno, da je bil zaradi gradbenih del iz postopka v glavni stvari, ki so trajala več let, zadevni objekt kot celota obsežno prenovljen in tudi povečan tako, da sta mu bila med drugim dodana steklen prizidek in jašek dvigala. Obsežnost teh del se poleg tega zdi potrjena s številnimi podatki, ki jih je predložila družba L BV in v skladu s katerimi so skupni stroški teh del znašali približno 1.937.104 EUR.

75 Poleg tega je dokazano, da imajo učinki navedenih gradbenih del, zlasti ob upoštevanju njihove pomembnosti, enako ekonomsko življenjsko dobo, kot jo ima novogradnja.

76 Ob upoštevanju teh elementov so za namene mehanizma popravka odbitkov ta dela veliko bolj podobna nepremičninam, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, kot investicijskemu blagu, ki niso nepremičnine.

77 Glede na tako podobnost lahko dejstvo, da se ta dela vseeno obravnavajo kot investicijsko blago, ki niso nepremičnine, in se za njih tako uporabi petletno obdobje popravka, pridržano za to kategorijo blaga, pripelje do različenega davčnega obravnavanja davčnega zavezanca, ki je, tako kot družba L BV, vložil v obsežna dela za povečanje in obnovitvena dela obstoječega objekta ter plačal DDV, ki ga je treba plačati za ta dela, za katera bi veljalo petletno obdobje popravka, v primerjavi s podobnim davčnim zavezancem, ki je vložil v gradnjo novogradnje, za katero bi se uporabljalo daljše obdobje popravka, čeprav sta ti naložbi glede na njune ekonomske značilnosti podobni ali funkcionalno enaki.

78 V tem okviru pa ni upoštevno dejstvo, da zadevna gradbena dela ne pomenijo prenove objekta v smislu člena 12(2) Direktive o DDV v povezavi s členom 135(1)(j) te direktive, saj se namen teh določb razlikuje od namena člena 190 navedene direktive.

79 Namen prvih določb je namreč v tem, da se glede na njihovo dodano vrednost opredelijo nepremičninske transakcije, ki jih je mogoče obdavčiti kot dobavo novega blaga (objekta), ki so torej predmet DDV na tej podlagi (glej v tem smislu sodbi z dne 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, točki 32 in 55, ter z dne 9. marca 2023, État belge in Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, točka 23), medtem ko je namen člena 190 navedene direktive, ki spada v mehanizem popravkov, ki se uporablja za investicijsko blago, določiti podrobna pravila, v skladu s katerimi je treba popraviti odbitke DDV, plačane za storitve, podobne takemu blagu.

80 V teh okoliščinah je lahko nacionalna ureditev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v nasprotju s členom 190 Direktive o DDV v povezavi s členom 187 te direktive in ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti.

81 Glede na vse zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 190 Direktive o DDV v povezavi s členom 187 te direktive in ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi v zvezi s popravki odbitkov DDV, na podlagi katere se podaljšano obdobje popravka, določeno na podlagi tega člena 187 za

nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, ne uporablja za gradbena dela, ki so obdavčena z DDV kot storitve v smislu navedene direktive in pri katerih pride do obsežnega povečanja in/ali temeljite obnove objekta, na katerem so bila izvedena ta dela, ter katerih učinki imajo ekonomsko življenjsko dobo, ki ustreza ekonomski življenjski dobi novogradnje.

Drugo vprašanje

82 Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 190 Direktive o DDV v povezavi s členom 187 te direktive in ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti razlagati tako, da ima neposredni učinek, zaradi česar se lahko davčni zavezanec pred nacionalnim sodiščem sklicuje nanj zoper pristojni davčni organ tako, da se za gradbena dela, ki so bila opravljena zanj in so obdavčena z DDV kot storitve v smislu navedene direktive, uporabi podaljšano obdobje popravka, določeno za nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, če je ta organ zavrnil uporabo tega obdobja na podlagi nacionalne ureditve, kakršna je ta, na katero se nanaša prvo vprašanje.

83 Na prvem mestu, opozoriti je treba, da če bi predložitveno sodišče ugotovilo, da je zavrnitev davčne uprave, da se za gradbena dela iz postopka v glavni stvari uporabi podaljšano obdobje popravka, v nasprotju s členom 190 Direktive o DDV v povezavi s členom 187 te direktive in ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti, bi se vprašanje neposrednega učinka prvega od teh členov postavljalo le, če ni mogoča nobena razlaga, ki je združljiva z ureditvijo, na kateri temelji ta zavrnitev, kot sta pravilno poudarili družba L BV in Komisija (glej v tem smislu sodbo z dne 24. januarja 2012, Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, točki 23 in 32 ter navedena sodna praksa).

84 Pri uporabi nacionalnega prava morajo v zvezi s tem nacionalna sodišča, ki morajo to pravo razložiti, upoštevati vsa pravila tega prava in uporabiti metode razlage, ki jih to pravo priznava, da bi ga kar najbolj razložila glede na besedilo in namen zadevne direktive, tako da bi se dosegel cilj, določen v tej direktivi, in s tem izpolnila zahteva iz člena 288, tretji odstavek, PDEU (glej v tem smislu sodbo z dne 7. avgusta 2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, točka 39 in navedena sodna praksa).

85 Vendar pa je Sodišče presodilo, da obstajajo nekatere omejitve načela skladne razlage nacionalnega prava. Tako je obveznost nacionalnega sodišča, da se pri razlagi in uporabi upoštevanih pravil nacionalnega prava opre na pravo Unije, omejena s splošnimi pravnimi načeli in ne more biti podlaga za razlago nacionalnega prava *contra legem* (glej v tem smislu sodbo z dne 7. avgusta 2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, točka 40 in navedena sodna praksa).

86 Tako je treba, na drugem mestu, če predložitveno sodišče meni, da zadevne nacionalne ureditve ne more razlagati tako, da bi bila združljiva s pravom Unije, preučiti, ali ima lahko člen 190 Direktive o DDV v povezavi s členom 187 te direktive in ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti neposredni učinek, zaradi česar se lahko družba L BV zoper davčno upravo sklicuje na to določbo, da bi se za gradbena dela iz postopka v glavni stvari uporabilo podaljšano obdobje popravka, ki je bilo v Belgiji v skladu s členom 48(2) zakonika o DDV in členom 9(1) kraljevega odloka št. 3 določeno na petnajst let.

87 Iz ustaljene sodne prakse je razvidno, da se lahko posamezniki v vseh primerih, ko se določbe direktive z vidika vsebine izkažejo za nepogojne in dovolj natančne, nanje sklicujejo pred nacionalnimi sodišči zoper državo, če ta v predpisanem roku direktive ni prenesla v nacionalno pravo ali če je ni prenesla pravilno (sodba z dne 14. maja 2024, Stachev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, točka 51 in navedena sodna praksa).

88 Pravni subjekti se tako lahko sklicujejo na take določbe zlasti zoper vse upravne organe te države (glej v tem smislu sodbo z dne 10. oktobra 2017, Farrell, C-413/15, EU:C:2017:745, točka

33 in navedena sodna praksa).

89 V tem okviru je v zvezi z brezpogojnostjo člena 190 Direktive o DDV res, da je s to določbo državam članicam zgolj dano pooblastilo, ki ga lahko uporabijo ali pa ne, in da je uporaba tega pooblastila v delu, v katerem se nanaša na možnost, da se storitve obravnavajo kot nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, poleg tega odvisno od tega, ali je zadevna država članica najprej uporabila možnost iz člena 187(1), tretji pododstavek, te direktive, da te nepremičnine razlikuje od vsega investicijskega blaga.

90 Vendar svoboda izbire, ki jo imajo države članice glede uporabe pooblastila, kakršno je to iz člena 190 Direktive o DDV, nacionalnemu sodišču ne preprečuje, da preveri, ali je država članica, ki se je odločila, da bo uporabila to možnost, upoštevala pogoje, s katerimi je urejena navedena uporaba, zlasti pa če je delovala v mejah svoje diskrecijske pravice (glej v tem smislu sodbo z dne 1. februarja 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, 51/76, EU:C:1977:12, točki 27 in 29).

91 Poleg tega, kadar se je država članica, kot v obravnavani zadevi, odločila uporabiti pooblastilo iz člena 187(1), tretji pododstavek, Direktive o DDV in je tako v celoti izrpala polje proste presoje, ki ga ima v zvezi s tem, ni več ovir za sodni nadzor iz prejšnje točke.

92 Zato je treba v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ob upoštevanju elementov analize, navedenih v točkah od 70 do 72 te sodbe, preveriti, ali je zadevna država članica, ki je prav tako uporabila možnost iz člena 190 Direktive o DDV, s tem izpolnila svojo obveznost, da ne prekorači mej polja proste presoje, ki ga ima v zvezi s tem, kot izhaja iz vsebine te določbe v povezavi s členom 187(1) te direktive in ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti.

93 Prav tako glede tega, ali je člen 190 Direktive o DDV v povezavi s členom 187(1) te direktive in ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti dovolj natančen, okoliščina, na katero je bilo opozorjeno v prejšnji točki in je prav tako navedena v točki 69 te sodbe, da imajo države članice pri izvajanju teh določb polje proste presoje, ni ovira za to, da se lahko opravi sodni nadzor, da bi se preverilo, ali je zadevna država članica prekoračila to polje proste presoje (glej v tem smislu sodbi z dne 24. oktobra 1996, *Kraaijeveld in drugi*, C-72/95, EU:C:1996:404, točka 59, in z dne 28. novembra 2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, točka 51).

94 Člen 190 Direktive o DDV je v povezavi s členom 187 te direktive in ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti dovolj natančen, da omogoča tak sodni nadzor, kot to sicer izhaja tudi iz odgovora na prvo vprašanje.

95 V teh okoliščinah ima lahko člen 190 Direktive o DDV neposredni učinek, zaradi česar se lahko davčni zavezanec v položaju iz točke 88 te sodbe neposredno sklicuje na ta člen v povezavi s členom 187 te direktive in ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti.

96 Kadar torej predložitveno sodišče, ki se opira na tak neposredni učinek, ugotovi, da je država članica prekoračila svojo diskrecijsko pravico s tem, da nekaterih gradbenih del, ki so obdavčena z DDV kot storitve, ni štela za nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, se lahko davčni zavezanec pred navedenim sodiščem neposredno sklicuje na člen 190 Direktive o DDV v povezavi s členom 187 te direktive in ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti, da bi se ta dela štela za take nepremičnine in da bi se zanje uporabilo podaljšano obdobje popravka, določeno v nacionalnem pravu na podlagi člena 187(1), tretji pododstavek, navedene direktive (glej po analogiji sodbi z dne 28. novembra 2013, *MDDP*, C-319/12, EU:C:2013:778, točka 52, in z dne 15. aprila 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, točka 81).

97 Glede na zgoraj navedeno je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 190 Direktive o DDV v povezavi s členom 187 te direktive in ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti razlagati tako, da ima neposredni učinek, zaradi česar se lahko davčni zavezanec pred nacionalnim sodiščem sklicuje nanj zoper pristojni davčni organ tako, da se za gradbena dela, ki so bila opravljena zanj in so obdavčena z DDV kot storitve v smislu navedene direktive, uporabi podaljšano obdobje popravka, določeno za nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, če je ta organ zavrnil uporabo podaljšane obdobja popravka na podlagi nacionalne ureditve, kakršna je ta, na katero se nanaša prvo vprašanje.

Stroški

98 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 stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

1. Člen 190 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost v povezavi s členom 187 te direktive in ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti

je treba razlagati tako, da

nasprotuje nacionalni ureditvi v zvezi s popravki odbitkov davka na dodano vrednost (DDV), na podlagi katere se podaljšano obdobje popravka, določeno na podlagi tega člena 187 za nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, ne uporablja za gradbena dela, ki so obdavčena z DDV kot storitve v smislu navedene direktive in pri katerih pride do obsežnega povečanja in/ali temeljite obnove objekta, na katerem so bila izvedena ta dela, ter katerih učinki imajo ekonomsko življenjsko dobo, ki ustreza ekonomski življenjski dobi novogradnje.

2. Člen 190 Direktive 2006/112 v povezavi s členom 187 te direktive in ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti

je treba razlagati tako, da

ima neposredni učinek, zaradi česar se lahko davčni zavezanec pred nacionalnim sodiščem sklicuje nanj zoper pristojni davčni organ tako, da se za gradbena dela, ki so bila opravljena zanj in so obdavčena z DDV kot storitve v smislu navedene direktive, uporabi podaljšano obdobje popravka, določeno za nepremičnine, ki so bile pridobljene kot investicijsko blago, če je ta organ zavrnil uporabo podaljšane obdobja popravka na podlagi nacionalne ureditve, kakršna je ta, na katero se nanaša prvo vprašanje.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.

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