

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

12. rujna 2024.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 187. – Ispravak odbitka – Produljeno razdoblje ispravka za nepokretnu imovinu steženu kao kapitalna dobra – Pojam ‚kapitalna dobra‘ – članak 190. – Mogućnost država članica da kapitalnim dobrima smatraju usluge koje imaju značajke slične onima koje se obično pripisuju tim dobrima – Radovi na proširenju i obnovi objekta – Mogućnost predviđena nacionalnim pravom da se takvi radovi izjednače s izgradnjom ili stjecanjem nepokretne imovine – Ograničenja – Izravni učinak tog članka 190. – Margina prosudbe”

U predmetu C-243/23 [Drebers](i),

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Hof van Beroep te Gent (Žalbeni sud u Gentu, Belgija), odlukom od 28. lipnja 2022., koju je Sud zaprimio 18. travnja 2023., u postupku

Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën

protiv

L BV

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: A. Prechal (izvjestiteljica), predsjednica vijeća, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer i M. L. Arastey Sahún, suci,

nezavisni odvjetnik: A. M. Collins,

tajnik: A. Lamote, administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 13. ožujka 2024.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za L BV, H. Casier i S. Gnedasj *advocaten*,
- za belgijsku vladu, S. Baeyens, P. Cottin i C. Pochet, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, A. Armenia, M. Björkland i C. Zois, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 6. lipnja 2024.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 187. i 189. Direktive Vijeća

2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën (Belgijska Država/Savezna javna služba za financije, u daljnjem tekstu: porezno tijelo) i društva L BV u vezi s trajanjem razdoblja ispravka koje se primjenjuje na odbitke poreza na dodanu vrijednost (PDV) plaćenog na radove obavljene na objektu kojeg je društvo L BV koristilo za svoju gospodarsku aktivnost.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

3 Članak 20. stavci 2. i 4. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 95/7/EZ od 10. travnja 1995. (SL 1995., L 102, str. 18.) i Direktivom Vijeća 2006/69/EZ od 24. srpnja 2006. (SL 2006., L 221, str. 9.) (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva), koja je stavljena izvan snage i zamijenjena Direktivom o PDV-u, glasila je:

„2. Kod kapitalnih dobara ispravak se raspoređuje na razdoblje od pet godina, uključujući i godinu tijekom koje su dobra stečena ili proizvedena. Godišnji ispravak odnosi se samo na jednu petinu PDV-a na ta dobra. Ovaj ispravak provodi se na temelju razlika u pravima na odbitak tijekom sljedećih godina u odnosu na pravo tijekom godine kad su ta dobra stečena ili proizvedena.

[...]

Kod nepokretne imovine koja je stečena kao kapitalna dobra, razdoblje ispravka se može produžiti na najviše 20 godina.

[...]

4. Radi primjene [stavka 2.] države članice mogu:

– definirati pojam kapitalnih dobara;

[...]

Države članice također mogu primijeniti [stavak 2.] na usluge koje imaju značajke slične onima koje se obično pripisuju kapitalnim dobrima.”

4 Člankom 1. točkom 4. Direktive 95/7 izmijenjen je članak 20. stavak 2. treći podstavak Šeste direktive. Uvodna izjava 5. Direktive 95/7 glasila je kako slijedi:

„[B]udući da bi razdoblje na kojem se temelji izračun ispravaka iz članka 20. stavka 2. [Šeste] direktive države članice trebale moći produljiti na 20 godina za nepokretnu imovinu koja je stečena kao kapitalna dobra, uzimajući u obzir ekonomski vijek njihova trajanja”.

5 Člankom 1. točkom 6. Direktive 2006/69 dodan je drugi podstavak članku 20. stavku 4. Šeste direktive. Uvodna izjava 5. Direktive 2006/69 precizirala je:

„Valja istaknuti da se usluge koje imaju prirodu kapitalnih dobara mogu uključiti u sustav koji

omogućuje ispravak odbitaka za kapitalna dobra tijekom cjelokupnog vijeka trajanja imovine, u skladu s njezinom stvarnom upotrebom.” [neslužbeni prijevod]

Direktiva o PDV-u

6 Članak 2. stavak 1. Direktive o PDV-u glasi kako slijedi:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

(a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

[...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[...]”

7 Članak 12. te direktive glasi:

„1. Države članice mogu smatrati poreznim obveznikom svaku osobu koja povremeno provodi transakciju koja se odnosi na aktivnosti iz drugog podstavka članka 9. stavka 1. a posebno jednu od sljedećih transakcija:

(a) isporuku, prije prvog useljenja, objekta ili dijela objekta i zemljišta na kojem je objekt smješten;

[...]

2. Za potrebe stavka 1. točke (a), ‚objekt‘ označava svaku građevinu koja je privršena za zemlju ili u zemlji.

Države članice mogu utvrditi detaljna pravila za primjenu kriterija iz stavka 1. točke (a) na prenamjenu objekata i mogu odrediti što se podrazumijeva pod zemljište na kojem je objekt smješten.

[...]”

8 Člankom 14. stavkom 1. navedene direktive propisuje se:

„Isporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.”

9 U skladu s člankom 24. stavkom 1. Direktive o PDV-u:

„Isporuka usluga’ znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.”

10 Člankom 135. stavkom 1. te direktive određuje se:

„Države članice dužne su izuzeti sljedeće transakcije:

[...]

(j) isporuka objekta ili dijelova objekta kao i zemljišta na kojem je smješten, osim isporuke iz točke (a) članka 12. stavka 1.:

[...]"

11 člankom 168. navedene direktive glasi:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]"

12 članak 184. Direktive o PDV-u propisuje:

„Početni odbitak se ispravlja ako je odbitak viši ili niži od odbitka na koji je porezni obveznik imao pravo.”

13 članak 185. stavak 1. te direktive propisuje:

„Ispravak se posebno obavlja ako nakon obračuna PDV-a dođe do promjena imbenika korištenih za određivanje iznosa odbitka, primjerice u slučaju otkazivanja kupovine ili ostvarenog sniženja cijena.”

14 U skladu s člankom 187. navedene direktive:

„1. Kod kapitalnih dobara ispravak se raspoređuje na razdoblje od pet godina, uključujući i godinu tijekom koje su dobra stečena ili proizvedena.

[...]

Kod nepokretne imovine koja je stečena kao kapitalna dobra, razdoblje ispravka se može produžiti na najviše 20 godina.

2. Godišnji ispravak odnosi se samo na jednu petinu obračunatog PDV-a na kapitalna dobra, ili ako je razdoblje prilagodbe produženo, na odgovarajući dio PDV-a.

Ispravak iz prvog podstavka se provodi na temelju razlika u pravima na odbitak tijekom sljedećih godina u odnosu na pravo tijekom godine kad su ta dobra stečena, proizvedena, ili po potrebi, prvi put korištena.”

15 članak 189. iste direktive predviđa:

„Za potrebe primjene članka 187. i 188., države članice mogu donijeti sljedeće mjere:

(a) odrediti pojam kapitalnih dobara;

[...]"

16 članak 190. Direktive o PDV-u propisuje:

„Za potrebe ?lanaka 187., 188., 189. i 191. države ?lanice kapitalnim dobrima mogu smatrati one usluge koje imaju zna?ajke sli?ne onima koje se obi?no pripisuju kapitalnim dobrima.”

Belgijsko pravo

17 U ?lanku 1. stavku 9. to?ki 1. wet tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Zakon o usvajanju Zakonika o porezu na dodanu vrijednost) od 3. srpnja 1969. (*Belgisch Staatsblad* od 17. srpnja 1969., str. 7046.), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakonik o PDV-u), odre?uje se:

„Za potrebe primjene ovog Zakonika:

1° objektom ili dijelom objekta valja smatrati svaku gra?evinu koja je pri?vrš?ena za zemlju ili u zemlji.”

18 ?lanak 48. stavak 2. Zakonika o PDV-u odre?uje:

„Za kapitalna dobra i usluge koje imaju zna?ajke sli?ne onima koje se obi?no pripisuju kapitalnim dobrima, odbitak poreza koji su na njih obra?unani može se ispraviti tijekom razdoblja od pet godina. Ispravak se svake godine provodi do najviše jedne petine iznosa tih poreza ako je došlo do promjena u elementima koji su uzeti u obzir za izra?un poreza koji se mogu odbiti.

Me?utim, za porez koji se pla?a na nepokretnu imovinu ste?enu kao kapitalna dobra, koji je odredio kralj, razdoblje ispravka iznosi petnaest godina, a ispravak se provodi svake godine do petnaestine iznosa tog poreza.”

19 ?lanak 49. tog zakonika odre?uje da kralj utvr?uje uvjete primjene ?lanaka 45. do 48.

20 ?lanak 9. Koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (Kraljevska uredba br. 3 o odbicima za primjenu poreza na dodanu vrijednost) od 10. prosinca 1969. (*Belgisch Staatsblad* od 12. prosinca 1969., str. 12006.), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Kraljevska uredba br. 3) glasi:

„1. Po?etni odbitak poreza koji se pla?a na kapitalna dobra koji je porezni obveznik proveo ispravlja se tijekom razdoblja od pet godina koje po?inje te?i 1. sije?nja godine u kojoj je nastalo pravo na odbitak.

Me?utim, za poreze koji se pla?aju na nepokretnu imovinu ste?enu kao kapitalna dobra, to je razdoblje produljeno na petnaest godina.

Porezima koji se pla?aju na nepokretnu imovinu ste?enu kao kapitalna dobra smatraju se porezi koji se pla?aju na:

1° transakcije koje imaju za cilj ili pridonose izgradnji objekata iz ?lanka 1. stavka 9. to?ke 1. [Zakonika o PDV-u];

2° stjecanje objekata iz ?lanka 1. stavka 9. [Zakonika o PDV-u];

3° stjecanje stvarnog prava u smislu ?lanka 9. stavka 2. to?ke 2. [Zakonika o PDV-u] o nepokretnoj imovini iz ?lanka 1. stavka 9. [Zakonika o PDV-u].

[...]”

21 Članak 21.a stavak 1. prvi podstavak točka 2. Kraljevske uredbе br. 3 određuje da porezni obveznik koji obavlja aktivnost izuzetu od PDV-a bez prava na odbitak i koji za istu aktivnost postaje porezni obveznik koji obavlja transakcije koje daju pravo na odbitak može ostvariti svoje pravo na odbitak ispravkom osobito za kapitalna dobra koja su preostala u trenutku te promjene, pod uvjetom da se ta dobra još uvijek koriste i da razdoblje utvrđeno člankom 48. stavkom 2. Zakonika o PDV-u nije isteklo.

Glavni postupak i prethodna pitanja

22 L BV je odvjetničko društvo. Za obavljanje te gospodarske aktivnosti raspolaže nekretninom koju njegov vlasnik također koristi za stanovanje.

23 U razdoblju od 2007. do 2015. izvršeni su opsežni radovi na toj nekretnini na temelju kojih se ona sada sastoji od obnovljene glavne zgrade i međuzgrade, kao i od novoizgrađenih podruma, staklenog aneksa i okna za dizalo. Različiti prostori međusobno su povezani hodnicima u prizemlju i na prvom katu, pri čemu okno dizala isto omogućuje pristup svim katovima glavne zgrade i međuzgrade. Sredinom 2015. radovi su u cijelosti dovršeni i nekretnina se ponovno mogla početi koristiti.

24 Cijeloj nekretnini dodijeljen je samo jedan „katastarski prihod”, pri čemu je taj prihod prije početka radova iznosio 2456 eura, a nakon njihova izvršenja 3850 eura. 40 % tako prenamijenjene nekretnine bilo je namijenjeno za privatnu uporabu, a 60 % za poslovnu uporabu.

25 Dana 1. siječnja 2014. Kraljevina Belgija ukinula je oslobođenje od PDV-a koje se do tada primjenjivalo na obavljanje odvjetničke djelatnosti, tako da je društvo L BV od tada bilo registrirano kao obveznik PDV-a.

26 Društvo L BV zatim je ispravilo odbitke PDV-a tako što je odbilo dio PDV-a koji je platilo na troškove predmetnih radova koji nije mogao odbiti kada je njegova djelatnost bila oslobođena plaćanja PDV-a, s obzirom na to da je smatralo da je razdoblje za ispravak koje se primjenjuje na te radove još uvijek bilo u tijeku.

27 U tom se pogledu društvo L BV oslonilo na pretpostavku prema kojoj ti radovi čine nepokretnu imovinu stečenu kao kapitalna dobra na koju se primjenjuje produljeno razdoblje ispravka od petnaest godina, a ne uobičajeno razdoblje ispravka od pet godina koje se primjenjuje na kapitalna dobra koja nisu nekretnine.

28 Porezna uprava provela je 28. kolovoza i 1. prosinca 2015. nenajavljeni porezni nadzor u sjedištu društva L BV koji se odnosio na razdoblje od 1. siječnja 2014. do 30. rujna 2015. Nakon tog nadzora ta je uprava, priznajući da je društvo L BV u načelu imalo pravo ispraviti odbitke PDV-a koji su se odnosili na predmetne građevinske radove, zaključila da ti radovi nisu doveli do izgradnje novog objekta, nego su samo doveli do poboljšanja i obnove postojećeg objekta, tako da se trebalo primijeniti petogodišnje razdoblje ispravka.

29 Budući da je smatrala da u skladu s tim valja izmijeniti ispravak odbitaka koji se odnose na te radove, a koje je izračunalo društvo L BV, porezna uprava je 25. listopada 2017. dostavila potonjem društvu rješenje prema kojem je ono bilo obvezno platiti određeni iznos PDV-a koji se odnosi na te odbitke.

30 Društvo L BV podnijelo je tužbu rechtbanku van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Prvostupanjski sud za Istočnu Flandriju, Odjel u Gentu, Belgija) povodom koje je on odlučio presudom od 10. ožujka 2020. i u kojoj je smatrao da cijeli stakleni aneks i okno za dizalo koje je

izgradilo to društvo, kao i obnovljenu me?uzgradu treba smatrati dijelovima novoizgra?enog objekta koji ?ine nepokretnu imovinu ste?enu kao kapitalna dobra, tako da je, prema mišljenju tog suda, društvo L BV imalo pravo odbiti 60 % PDV-a koji se odnosio na te radove.

31 Porezna uprava podnijela je žalbu protiv te presude hofu van beroep te Gent (Žalbeni sud u Gentu, Belgija), sudu koji je uputio zahtjev. Društvo L BV podnijelo je protužalbu.

32 Taj sud smatra, s jedne strane, da je žalba porezne uprave osnovana u dijelu u kojem se ni okno za dizalo ni dvije gra?evine na stražnjoj strani glavne zgrade ne mogu smatrati „dijelom objekta” u smislu ?lanka 1. stavka 9. to?ke 1. Zakonika o PDV-u.

33 Me?utim, on isti?e, s druge strane, kad je rije? o protužalbi društva L BV, da se u belgijskom pravu, u slu?aju radova na postoje?em objektu, produljeno razdoblje ispravka od petnaest godina primjenjuje na PDV napla?en na te radove samo ako nakon njihova izvršenja postoji „nova izgradnja” za potrebe PDV-a. Stoga se to razdoblje od petnaest godina ne primjenjuje na gra?evinske radove koji ne podrazumijevaju izmjenu koja zapravo dovodi do izgradnje „novog” objekta u svrhu PDV-a, ?ak i ako na temelju tih radova, uzimaju?i u obzir njihovu prirodu i njihov opseg, objekt na kojem su ti radovi izvršeni dobiva korisni vijek trajanja koji je jednak korisnom vijeku trajanja koji bi imao novi objekt.

34 Me?utim, poput društva L BV, sud koji je uputio zahtjev sumnja da je taj sustav u skladu s Direktivom o PDV-u, a osobito s njezinim ?lancima 187. i 189.

35 Naime, kao prvo, navedenim sustavom se pojmom „nepokretna imovina ste?ena kao kapitalna dobra” obuhva?a samo izgradnja objekta ili dijela objekta, dok se u ?lancima 187. ili 189. Direktive o PDV-u ne ograni?ava sadržaj tog pojma na takav na?in. Ti ?lanci uostalom ne upu?uju ni na pojam „isporuka objekta ili dijela objekta [...] prije njegova prvog useljenja”, iz ?lanka 12. stavka 1. to?ke (a) te direktive, s obzirom na to da potonja odredba služi samo tomu da se objasni pod kojim uvjetima prijenos nekretnine može podlijegati PDV-u. Stoga nije opravdano pojam „nepokretna imovina ste?ena kao kapitalna dobra” tako usko, kako je to u?inio belgijski zakonodavac, prenijeti u nacionalno pravo.

36 Kao drugo, kada su objekti izmijenjeni u tolikoj mjeri da im te izmjene daju korisni vijek trajanja koji je jednak korisnom vijeku trajanja koji bi imali novi objekti, kao što to u ovom slu?aju potvr?uje ?injenica da se radovi o kojima je rije? amortiziraju tijekom razdoblja od 33 godine, oni su usporedivi s novim objektima i prema njima bi se u podru?ju PDV-a trebalo jednako postupati i to u skladu s na?elom porezne neutralnosti kao posebnim izrazom na?ela jednakog postupanja. U tom kontekstu moglo bi se tvrditi da se pojam „nepokretna imovina ste?ena kao kapitalna dobra” mora primjenjivati na sva dobra ?iji je korisni vijek trajanja znatno dulji od uobi?ajenog razdoblja ispravka od pet godina.

37 Ako bi to bilo tako, sud koji je uputio zahtjev ne isklju?uje mogućnost da se društvo L BV može pozvati na Direktivu o PDV-u u odnosu na nacionalni propis koji je protivan direktivi i na?elima na kojima se ona temelji.

38 U tim je okolnostima Hof van Beroep te Gent (Žalbeni sud u Gentu) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Protivi li se ?lancima 187. i 189. Direktive [o PDV-u] zakonodavstvo kao što je ono o kojem je rije? u glavnom postupku (odnosno ?lanak 48. stavak 2. i ?lanak 49. Zakonika o PDV-u) u vezi s ?lankom 9. [Kraljevske uredbe br. 3], u skladu s kojim se produljeno razdoblje ispravka (od 15 godina) u slu?aju obavljanja radova u okviru rekonstrukcije postoje?eg objekta primjenjuje samo ako nakon završetka radova na temelju kriterijâ nacionalnog prava nastaje ‚novi objekt’ u smislu

¶lanka 12. te direktive, iako je korisni vijek trajanja potpuno rekonstruiranog objekta (koji se, me?utim, na temelju administrativnih kriterija nacionalnog prava ne smatra ‚novim objektom‘ u smislu ¶lanka 12.) istovjetan korisnom vijeku trajanja novog objekta koji je znatno dulji od razdoblja od pet godina koje se predvi?a ¶lankom 187. Direktive o PDV-u, što, me?u ostalim, proizlazi iz toga da se obavljeni radovi amortiziraju tijekom razdoblja od 33 godine, koje odgovara razdoblju amortizacije za nove objekte?

2. Ima li ¶lanak 187. Direktive [o PDV-u] izravan u?inak na na?in da se porezni obveznik koji je obavljao radove na objektu, a da ti radovi nisu doveli do toga da rekonstruirani objekt na temelju kriterijâ nacionalnog prava treba smatrati „novim objektom” u smislu ¶lanka 12. te direktive, ali su ti radovi povezani s korisnim vijekom trajanja koji je istovjetan korisnom vijeku trajanja odgovaraju?ih novih objekata, na koje se primjenjuje razdoblje ispravka od 15 godina, može pozvati na primjenu razdoblja ispravka od 15 godina?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

39 Uvodno valja istaknuti da se prvo pitanje odnosi na razdoblje ispravka, u smislu ¶lanka 187. stavka 1. Direktive o PDV-u, koje treba primijeniti na odbitak PDV-a koji je društvo L BV platilo na isporuku predmetnih gra?evinskih radova, odnosno je li to razdoblje od pet godina predvi?eno tom odredbom za kapitalna dobra op?enito ili razdoblje koje je dulje i može trajati do dvadeset godina, a koje na temelju navedene odredbe države ¶lanice mogu primijeniti u odnosu na nepokretnu imovinu ste?enu kao kapitalna dobra i koje je u Belgiji utvr?eno na petnaest godina na temelju ¶lanka 48. stavka 2. Zakonika o PDV-u i ¶lanka 9. stavka 1. Kraljevske uredbe br. 3.

40 Doista, iz spisa kojim Sud raspolaže, kao i iz pojašnjenja koja je belgijska vlada dala na raspravi proizlazi, s jedne strane, da su gra?evinski radovi o kojima je rije? u glavnom postupku podliježali PDV-u kao isporuke usluga u smislu ¶lanka 2. stavka 1. to?ke (c) Direktive o PDV-u, u vezi s njezinim ¶lankom 24., a ne kao isporuke robe.

41 S druge strane, kako bi se na te radove primijenilo razdoblje ispravka od pet godina predvi?eno ¶lankom 187. stavkom 1. prvim podstavkom te direktive, porezna uprava iskoristila je mogućnost, koja je sada dodijeljena državama ¶lanicama u ¶lanku 190. navedene direktive i koja je u belgijsko pravo prenesena ¶lankom 48. stavkom 2. prvim podstavkom Zakonika o PDV-u, da nepokretnu imovinu ste?enu kao kapitalna dobra izjedna?e s uslugama koje imaju zna?ajke sli?ne onima koje se obi?no pripisuju tim dobrima.

42 Stoga, kako bi se sudu koji je uputio zahtjev dao koristan odgovor na prvo pitanje, tako?er treba uzeti u obzir taj ¶lanak 190. iste direktive.

43 U tim okolnostima valja smatrati da svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi doznati treba li ¶lanke 187., 189. i 190. Direktive o PDV-u tuma?iti na na?in da im se protivni nacionalni propis koji se odnosi na ispravak odbitaka PDV-a na temelju kojeg se produljeno razdoblje ispravka utvr?eno na temelju tog ¶lanka 187. za nepokretnu imovinu koja je ste?ena kao kapitalna dobra primjenjuje na gra?evinske radove samo ako su izvršeni u opsegu koji dovodi do prenamjene objekta u smislu ¶lanka 12. stavka 2. te direktive, osim gra?evinskih radova koji podliježu PDV-u kao isporuka usluga u smislu navedene direktive i koji, bez da dovode do takve prenamjene, podrazumijevaju zna?ajno proširenje i/ili temeljitu obnovu objekta tako da objekt dobiva korisni vijek trajanja koji je jednak korisnom vijeku trajanja koji bi imao novi objekt.

44 Kako bi se odgovorilo na to pitanje treba podsjetiti na to da, kao prvo, prema ustaljenoj sudskoj praksi, pravo poreznih obveznika da od PDV-a koji su dužni platiti odbiju pretporez koji

moraju platiti ili koji su platili za primljenu robu i usluge predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a koje je uspostavljeno zakonodavstvom Unije (presuda od 25. srpnja 2018., Gmina Ryjew, C-140/17, EU:C:2018:595, t. 28. i navedena sudska praksa).

45 Svrha je režima odbitaka u cijelosti rasteretiti poreznog obveznika tereta PDV-a dugovanog ili plaćenog u okviru svih njegovih gospodarskih djelatnosti. Stoga zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da navedene djelatnosti i same načelno podliježu PDV-u (presuda od 25. srpnja 2018., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, t. 29. i navedena sudska praksa).

46 Isto tako, mehanizam ispravka propisan Direktivom o PDV-u koji je sastavni dio tog režima odbitaka ima za cilj povećati preciznost odbitaka kako bi se osigurala porezna neutralnost, na način da transakcije provedene u prethodnoj fazi i dalje dovode do prava na odbitak samo ako služe isporukama koje podliježu takvom porezu (presuda od 9. srpnja 2020., Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, t. 20.).

47 U tom pogledu članci 184. i 185. Direktive o PDV-u općenito propisuju uvjete pod kojima nacionalna porezna uprava mora zahtijevati ispravak PDV-a koji je početno odbijen, a članci 187. do 192. te direktive sadržavaju određena detaljna pravila za ispravak odbitka PDV-a samo u odnosu na kapitalna dobra (vidjeti u tom smislu presudu od 17. rujna 2020., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, t. 27. i 29. i navedenu sudsku praksu).

48 Tako članak 187. stavak 1. prvi podstavak Direktive o PDV-u predviđa u pogledu kapitalnih dobara da se ispravak raspoređuje na razdoblje od pet godina, uključujući i godinu tijekom koje su dobra stečena ili proizvedena.

49 Takvo razdoblje ispravka odbitaka omogućuje izbjegavanje netočnosti prilikom izražavanja odbitaka i neopravdanih pogodovanja, odnosno uskraćivanja u odnosu na poreznog obveznika, posebice kada nakon prijave dođe do izmjene imbenika koji su početno uzeti u obzir za određivanje iznosa odbitaka. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, vjerojatnost je takvih izmjena osobito važna u slučaju kapitalnih dobara koja se često koriste tijekom višegodišnjih razdoblja tijekom kojih se može mijenjati njihova namjena, a troškovi njihova stjecanja stoga se amortiziraju tijekom više financijskih godina (vidjeti u tom smislu presudu od 16. lipnja 2016., Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, t. 30. i navedenu sudsku praksu).

50 U tom okviru, odredbe članka 187. Direktive o PDV-u obuhvaćaju osobito situacije ispravaka odbitaka u kojima se kapitalno dobro za koje nije korištenje ne postoji pravo odbitka nastavno počinje koristiti u svrhe za koje to pravo odbitka postoji (presuda 25. srpnja 2018., Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, t. 31.).

51 Konkretnije, kad je riječ o nepokretnoj imovini stečenoj kao kapitalna dobra, članak 187. stavak 1. treći podstavak Direktive o PDV-u dopušta državama članicama da razdoblje na kojem se temelji izražavanje ispravaka produlje do 20 godina.

52 Ta odredba u biti odgovara odredbi članka 20. stavka 2. trećeg podstavka Šeste direktive, koja je zamijenjena Direktivom o PDV-u. Kao što to proizlazi iz pete uvodne izjave Direktive 95/7, kojom je ta odredba izmijenjena kako bi se najdulje razdoblje ispravka za nepokretnu imovinu stečenu kao kapitalno dobro s prijašnjih deset godina produljilo na dvadeset godina, takvo je produljeno razdoblje prihvaćeno „uzimajući u obzir korisni vijek trajanja” tih dobara.

53 Iz toga slijedi da je mogućnost država članica da za nepokretnu imovinu stečenu kao kapitalna dobra odrede produljeno razdoblje ispravka u skladu s istom logikom kao što je ona na kojoj se temelje pravila ispravka koja se općenito primjenjuju na kapitalna dobra, odnosno onom

kojoj je cilj povećati preciznost odbitaka, pri čemu se ta pravila prilagođavaju obilježjima svojstvenima toj nepokretnoj imovini koja je stežena kao kapitalna dobra, a koja se osobito odnose na korisni vijek trajanja koji je još dulji od roka trajanja drugih kapitalnih dobara.

54 Kao drugo, kad je riječ o pitanju mogu li građevinski radovi poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku biti obuhvaćeni pojmom „nepokretna imovina stežena kao kapitalna dobra” u smislu članka 187. stavka 1. trećeg podstavka Direktive o PDV-u te može li se stoga na njih primijeniti produljeno razdoblje ispravka koje može eventualno biti utvrđeno nacionalnim pravom za takva dobra, valja podsjetiti na to, kao što je to pojašnjeno u točki 40. ove presude, da su građevinski radovi o kojima je riječ u glavnom postupku oporezovani PDV-om kao isporuke usluga u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) te direktive, a ne kao isporuka robe u smislu članka 2. stavka 1. točke (a) navedene direktive.

55 Stoga, iako načelno nije isključeno da se, u načelu, izvođenje takvih radova može analizirati, po potrebi, kao da predstavlja isporuku robe u smislu članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive o PDV-u, to nije tako u okolnostima glavnog postupka.

56 Iz toga slijedi da ti radovi kao takvi ne mogu biti obuhvaćeni pojmom „nepokretna imovina stežena kao kapitalna dobra” iz članka 187. stavka 1. Direktive o PDV-u jer predstavljaju usluge, a ne dobra, i to neovisno o načinu na koji su kapitalna dobra, ako je primjenjivo, definirana u nacionalnom pravu u skladu s člankom 189. točkom (a) te direktive.

57 U tim okolnostima pravila za ispravak iz članka 187. stavka 1. Direktive o PDV-u, koja se odnose na kapitalna dobra, nisu sama po sebi primjenjiva na ispravak odbitka PDV-a plaćenog na isporuku navedenih radova.

58 Ta ocjena nije dovedena u pitanje činjenicom, koju je Europska komisija navela na raspravi, da su građevinski radovi o kojima je riječ u glavnom postupku fizički izmijenili objekt, odnosno staru zgradu kakva je bila prije početka radova, ili da su se njima u nju ugradili drugi bitni dijelovi koji se nakon te integracije mogu smatrati dijelom objekta.

59 S obzirom na navedeno, kao treće, valja istaknuti da u skladu s člankom 190. Direktive o PDV-u, države članice mogu, osobito za potrebe članka 187. te direktive, kapitalnim dobrima smatrati usluge koje imaju značajke slične onima koje se obično pripisuju kapitalnim dobrima.

60 Kao što je to navedeno u točki 41. ove presude, porezna uprava je upravo korištenjem te mogućnosti, kako je provedena u belgijskom pravu, u ovom slučaju, predmetne građevinske radove izjednačila s kapitalnim dobrima u smislu članka 187. stavka 1. prvog podstavka Direktive o PDV-u.

61 U tim okolnostima valja, kao prvo, utvrditi dopušta li članak 190. Direktive o PDV-u državama članicama da određene usluge izjednače ne samo s kapitalnim dobrima, nego i s nepokretnom imovinom steženom kao kapitalna dobra.

62 U tom pogledu, na temelju teksta članka 190. Direktive o PDV-u, koji upućuje na općenit i neograničavajući način na pojam „kapitalna dobra” te stoga ne isključuje nepokretnu imovinu steženu kao kapitalna dobra, *a priori* se može smatrati da je to izjednačavanje dopušteno.

63 Naime, u slučaju da je država članica o kojoj je riječ odlučila, u skladu s člankom 187. stavkom 1. trećim podstavkom te direktive, unutar opće kategorije kapitalnih dobara osigurati posebno postupanje s nepokretnom imovinom steženom kao kapitalna dobra kako bi se na nju primijenilo produljeno razdoblje ispravka, ta potonja dobra, iako bi se zbog toga prema njima različito postupalo u odnosu na kapitalna dobra koja nisu nekretnine, i dalje bi bila obuhvaćena

op?om kategorijom kapitalnih dobara.

64 Tuma?enje iz to?ke 62. ove presude potkrijepljeno je ciljem ?lanka 190. Direktive o PDV-u, kako proizlazi iz uvodne izjave 5. Direktive 2006/69, na kojoj se temeljio ?lanak 20. stavak 4. tre?i podstavak ?este direktive, ?iji sadržaj je u biti jednak tom ?lanku 190.

65 U skladu s tom uvodnom izjavom 5. Direktive 2006/69 dodjela mogu?nosti izjedna?avanja predvi?ena tim dvama odredbama nastoji omogu?iti da se „usluge koje imaju prirodu kapitalnih dobara [mogu] uklju?iti u sustav koji omogu?uje ispravak odbitaka za kapitalna dobra tijekom korisnog vijeka trajanja imovine, ovisno o njezinoj stvarnoj upotrebi”.

66 Iz toga slijedi da je svrha te mogu?nosti ovlastiti države ?lanice da za potrebe mehanizma ispravka odbitaka s odre?enim uslugama postupaju na isti na?in kao s kapitalnim dobrima ako su te usluge, osobito uzimaju?i u obzir korisni vijek trajanja njihovih u?inaka i istodobnu mogu?nost promjene stvarne uporabe dobara na koje se odnose navedene usluge, njima sli?ne.

67 Me?utim, budu?i da je obilježje nepokretne imovine ste?ene kao kapitalna dobra, unutar op?e kategorije kapitalnih dobara iz to?ke 63. ove presude, to da ima još dulji korisni vijek trajanja, kao što je to istaknuto u to?ki 53. ove presude, bilo bi nedosljedno, s obzirom na tu svrhu, da prilikom korištenja mogu?nosti izjedna?avanja iz ?lanka 190. Direktive o PDV-u države ?lanice ne mogu razlikovati usluge o kojima je rije? ovisno o korisnom vijeku trajanja njihovih u?inaka i da ih, po potrebi, izjedna?e s nepokretnom imovinom koja je ste?ena kao kapitalna dobra, pod uvjetom da je predmetna država ?lanica odabrala dulje razdoblje ispravka za tu potonju kategoriju dobara na temelju ?lanka 187. stavka 1. tre?eg podstavka Direktive o PDV-u.

68 Nasuprot tomu, tuma?enje ?lanka 190. Direktive o PDV-u na na?in da taj ?lanak ovlaš?uje države ?lanice da za potrebe mehanizma ispravka odbitaka odre?ene usluge izjedna?e, ovisno o slu?aju, s kapitalnim dobrima ili nepokretnom imovinom koja je ste?ena kao kapitalna dobra, omogu?uje pove?anje preciznosti odbitaka PDV-a pla?enog na te usluge ovisno o korisnom vijeku trajanja njihovih u?inaka, kao što to ?ine i pravila predvi?ena u tu svrhu za kapitalna dobra, navedena u to?kama 46., 49. i 53. ove presude.

69 Kao drugo, iako su države ?lanice slobodne provesti tako ograni?enu mogu?nost koja im je dodijeljena ?lankom 190. Direktive o PDV-u i iako, osim toga, raspolažu diskrecijskom ovlaš?u kada to odlu?e u?initi, u pogledu sli?nosti obilježja predmetnih usluga i robe, one ipak prilikom izvršavanja te diskrecijske ovlasti moraju poštovati pravo Unije i osobito svrhu tog ?lanka kao i, konkretno, na?elo porezne neutralnosti (vidjeti po analogiji presudu od 17. rujna 2020., Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, t. 49.).

70 U tom kontekstu, s obzirom na cilj ?lanka 190. Direktive o PDV-u, kako je naveden u to?ki 66. ove presude, države ?lanice prilikom provedbe te odredbe ne mogu zanemariti korisni vijek trajanja u?inaka usluga koje treba izjedna?iti s kapitalnim dobrima, s obzirom na to da, zbog razloga navedenih u to?ki 67. ove presude, sli?nost zna?ajki predmetnih usluga i dobara u svrhu mehanizma ispravka odbitaka osobito ovisi o tom korisnom vijeku trajanja njihovih u?inaka. Naime, usluga o kojoj je rije? može biti, s obzirom na svoj korisni vijek trajanja, sli?nija nepokretnoj imovini ste?enoj kao kapitalna dobra nego kapitalnim dobrima koja nisu nekretnine.

71 Kad je rije? o na?elu porezne neutralnosti kojim je zakonodavac Unije u podru?ju PDV-a izrazio op?e na?elo jednakog postupanja, Sud je utvrdio da mu se protivi osobito to da se, s jedne strane, sa sli?nom robom i uslugama, koje su me?usobno konkurentne, razli?ito postupaju u svrhu PDV-a i, s druge strane, u okviru naplate PDV-a razli?ito postupaju s gospodarskim subjektima koji obavljaju iste transakcije (presude od 29. listopada 2009., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, t. 67. i navedena sudska praksa i od 30. lipnja 2022., Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice

Bucure?ti Administra?ia Sector 1 a Finan?elor Publice, C-146/21, EU:C:2022:512, t. 45. i navedena sudska praksa).

72 Stoga, provode?i ?lanak 190. Direktive o PDV-u, države ?lanice moraju osigurati da se u svrhu PDV-a ne postupa razli?ito prema poreznom obvezniku koji je primio odre?ene usluge u odnosu na drugog poreznog obveznika koji je, obavljaju?i istu gospodarsku aktivnost, kupio robu ?ija su gospodarska obilježja u biti istovjetna onima tih usluga.

73 U ovom slu?aju je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri poštuje li nacionalni propis o kojem je rije? u glavnom postupku zahtjeve navedene u to?kama 69. do 72. ove presude.

74 S obzirom na navedeno, kako bi se sudu koji je uputio zahtjev dao koristan odgovor, valja istaknuti, kao što je to tako?er istaknuo sam taj sud, da je o?ito nesporno da su gra?evinski radovi o kojima je rije? u glavnom postupku, koji su trajali nekoliko godina, a uzimaju?i u obzir sveukupne radove, doveli do opsežne obnove predmetnog objekta te da su ga tako?er proširili dodaju?i mu, me?u ostalim, stakleni aneks i okno za dizalo. Usto, ?ini se da je opsežnost tih radova potkrijepljena broj?anim podacima koje je dostavilo društvo L BV, prema kojima su ukupni troškovi bili oko 1 937 104 eura.

75 Nadalje, utvr?eno je da je u?inak navedenih gra?evinskih radova, uzimaju?i u obzir osobito njihovu opsežnost, takav da imaju korisni vijek trajanja koji je jednak korisnom vijeku novog objekta.

76 Uzimaju?i u obzir te elemente, o?ito je da su ti isti radovi za potrebe mehanizma ispravka odbitaka znatno sli?niji nepokretnoj imovini ste?enoj kao kapitalna dobra nego kapitalnim dobrima koja nisu nekretnine.

77 S obzirom na takvu sli?nost, ?injenica da se ti radovi ipak izjedna?avaju s kapitalnim dobrima koja nisu nekretnine i da se na njih primjenjuje razdoblje ispravka od pet godina, koje je rezervirano za tu kategoriju dobara, može dovesti do razli?itog poreznog postupanja prema poreznom obvezniku koji je, poput društva L BV, uložio u radove proširenja i temeljite obnove postoje?eg objekta te je platio PDV koji se duguje na te radove, a na kojeg bi se primjenjivalo petogodišnje razdoblje ispravka, u odnosu na drugog poreznog obveznika koji je uložio u izgradnju novog objekta, a na kojeg bi se primjenjivalo produljeno razdoblje ispravka, iako su, s obzirom na njihova gospodarska obilježja, ta ulaganja sli?na, pa ?ak i funkcionalno istovjetna.

78 Nasuprot tomu, u tom kontekstu nije relevantna ?injenica da predmetni gra?evinski radovi ne predstavljaju prenamjenu objekta u smislu ?lanka 12. stavka 2. Direktive o PDV-u, u vezi s ?lankom 135. stavkom 1. to?kom (j) te direktive, s obzirom na to da se svrha tih odredbi razlikuje od one ?lanka 190. navedene direktive.

79 Naime, svrha je prvih odredbi utvrditi, uzimaju?i u obzir njihovu dodanu vrijednost, transakcije u vezi s nekretninama koje se mogu oporezivati kao isporuka novog objekta (nekretnine) i koje stoga podliježu PDV-u po toj osnovi (vidjeti u tom smislu presude od 16. studenoga 2017., Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, t. 32. i 55. i od 9. ožujka 2023., État belge i Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, t. 23.), dok je svrha ?lanka 190. navedene direktive, koji je dio mehanizma ispravka primjenjivog na kapitalna dobra, definirati na?ine na koje treba ispraviti odbitke PDV-a pla?enog na usluge sli?ne takvim dobrima.

80 U tim okolnostima nacionalni propis poput onoga o kojem je rije? u glavnom postupku može biti protivan ?lanku 190. Direktive o PDV-u, u vezi s ?lankom 187. te direktive i s obzirom na na?elo porezne neutralnosti.

81 S obzirom na sve prethodno navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 190. Direktive o PDV-u, u vezi s njezinim člankom 187. i s obzirom na načelo porezne neutralnosti, treba tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis koji se odnosi na ispravak odbitaka PDV-a na temelju kojeg produljeno razdoblje ispravka određeno na temelju tog članka 187. za nepokretnu imovinu stečenu kao kapitalna dobra nije primjenljivo na građevinske radove koji podliježu PDV-u kao usluge u smislu navedene direktive, a koji podrazumijevaju značajno proširenje i/ili temeljitu obnovu objekta na koji se radovi odnose i koji imaju takav učinak da mu daju korisni vijek trajanja koji je jednak onomu novog objekta.

Drugo pitanje

82 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 190. Direktive o PDV-u, u vezi s njezinim člankom 187. i s obzirom na načelo porezne neutralnosti, tumačiti na način da ima izravan učinak tako da se porezni obveznik može na njega pozivati pred nacionalnim sudom protiv nadležnog poreznog tijela kako bi se na građevinske radove koji su mu isporučeni, a koji podliježu PDV-u kao pružanje usluga u smislu navedene direktive, primijenilo produljeno razdoblje ispravka određeno za nepokretnu imovinu stečenu kao kapitalna dobra, u slučaju u kojem je to tijelo odbilo primijeniti to razdoblje pozivajući se na nacionalni propis kao što je onaj na koji se odnosi prvo pitanje.

83 Kao prvo, valja podsjetiti na to da se, u slučaju u kojem bi sud koji je uputio zahtjev smatrao da je odbijanje porezne uprave da na građevinske radove o kojima je riječ u glavnom postupku primijeni produljeno razdoblje ispravka protivno članku 190. Direktive o PDV-u, u vezi s člankom 187. te direktive i s obzirom na načelo porezne neutralnosti, pitanje izravnog učinka prvog od tih članaka postavlja samo ako nikakvo usklađeno tumačenje propisa na kojem se temelji to odbijanje nije moguće, kao što su to pravilno istaknuli društvo L BV i Komisija (vidjeti u tom smislu presudu od 24. siječnja 2012., Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, t. 23. i 32. i navedenu sudsku praksu).

84 U tom pogledu, kada primjenjuju nacionalno pravo, nacionalni sudovi, koji to pravo moraju tumačiti, obvezni su uzeti u obzir pravila tog prava i primijeniti metode tumačenja koje ono priznaje da bi ga protumačili u najvećoj mogućoj mjeri u svjetlu teksta i svrhe direktive o kojoj je riječ kako bi se ostvario njome propisani rezultat i time ispunili zahtjevi iz članka 288. trećeg stavka UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 7. kolovoza 2018., Smith, C-122/17, EU:C:2018:631 t. 39. i navedenu sudsku praksu).

85 Međutim, Sud je presudio da to načelo tumačenja nacionalnog prava u skladu s pravom Unije poznaje određene granice. Stoga, obveza nacionalnog suda da se pozove na pravo Unije prilikom tumačenja i primjene relevantnih pravila unutarnjeg prava ograničena je općim načelima prava i ne može služiti kao temelj *contra legem* tumačenja nacionalnog prava (vidjeti u tom smislu presudu od 7. kolovoza 2018., Smith, C-122/17, EU:C:2018:631 t. 40. i navedenu sudsku praksu).

86 Dakle, kao drugo, u slučaju da sud koji je uputio zahtjev smatra da predmetni nacionalni propis ne može usklađeno tumačiti, valja razmotriti može li članak 190. Direktive o PDV-u, u vezi s njezinim člankom 187. i s obzirom na načelo porezne neutralnosti, imati izravan učinak, tako da se društvo L BV može pozvati na tu odredbu protiv porezne uprave kako bi se na građevinske radove o kojima je riječ u glavnom postupku primijenilo produljeno razdoblje ispravka koje je u Belgiji utvrđeno na petnaest godina, u skladu s člankom 48. stavkom 2. Zakonika o PDV-u i člankom 9. stavkom 1. Kraljevske uredbe br. 3.

87 Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da se u svim slučajevima u kojima su odredbe neke direktive, s obzirom na njihov sadržaj, bezuvjetne i dovoljno precizne, pojedinci mogu na njih pozivati pred nacionalnim sudovima protiv države članice, bilo zato što je ona propustila

pravodobno prenijeti tu direktivu u nacionalno pravo bilo zato što ju je nepravilno prenijela (presuda od 14. svibnja 2024., Stachev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, t. 51. i navedena sudska praksa).

88 Pojedinci se stoga mogu pozivati na takve odredbe osobito protiv svih upravnih tijela te države članice (vidjeti u tom smislu presudu od 10. listopada 2017., Farrel, C-413/15, EU:C:2017:745, t. 33. i navedenu sudsku praksu).

89 U tom kontekstu, kad je riječ o bezuvjetnosti članka 190. Direktive o PDV-u, točno je da ta odredba samo daje mogućnost državama članicama koje su slobodne odlučiti hoće li je primijeniti i da je primjena te mogućnosti, u dijelu u kojem se odnosi na izjednačavanje usluga s nepokretnom imovinom stečenom kao kapitalna dobra, osim toga, uvjetovana time da je država članica o kojoj je riječ prethodno provela mogućnost predviđenu člankom 187. stavkom 1. trećim podstavkom te direktive, a kojom se vrši razlikovanje takvih dobara unutar skupa kapitalnih dobara.

90 Međutim, slobodan izbor koji je državama članicama dodijeljen o tome hoće li primijeniti mogućnost poput one predviđene člankom 190. Direktive o PDV-u ne sprečava nacionalni sud da provjeri je li država članica koja je donijela odluku o primjeni te mogućnosti poštovala uvjete koji uređuju navedenu primjenu te je li, osobito, ostala u granicama svoje diskrecijske ovlasti (vidjeti u tom smislu presudu od 1. veljače 1977., Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, EU:C:1977:12, t. 27. i 29.).

91 Osim toga, kada je država članica, kao u ovom slučaju, odlučila iskoristiti mogućnost predviđenu člankom 187. stavkom 1. trećim podstavkom Direktive o PDV-u i stoga je u potpunosti iscrpila marginu prosudbe kojom raspolaže u tom pogledu, više ne postoji prepreka sudskom nadzoru iz prethodne točke.

92 Stoga je u okolnostima poput onih u glavnom postupku potrebno provjeriti je li, uzimajući u obzir elemente analize iznesene u točkama 70. do 72. ove presude, predmetna država članica koja je također iskoristila mogućnost predviđenu člankom 190. Direktive o PDV-u poštovala svoju obvezu ostanka u granicama margine prosudbe kojom u tom pogledu raspolaže, kako ta margina proizlazi iz sadržaja te odredbe, u vezi s člankom 187. stavkom 1. te direktive i s obzirom na načelo porezne neutralnosti.

93 Isto tako, kad je riječ o tome je li članak 190. Direktive o PDV-u u vezi s njezinim člankom 187. stavkom 1. i s obzirom na načelo porezne neutralnosti, dovoljno precizan, okolnost, navedena u prethodnoj točki i također u točki 69. ove presude, da države članice prilikom provedbe tih odredbi raspolažu marginom prosudbe također nije prepreka provođenju sudskog nadzora kako bi se provjerilo je li predmetna država članica prekoračila tu marginu prosudbe (vidjeti u tom smislu presude od 24. listopada 1996., Kraaijeveld i dr., C-72/95, EU:C:1996:404, t. 59., i od 28. studenoga 2013., MDDP, C-319/12, EU:C:2013:77, t. 51.).

94 Članak 190. Direktive o PDV-u, u vezi s člankom 187. te direktive i s obzirom na načelo porezne neutralnosti, dovoljno je precizan da omogućiti takav sudski nadzor, kao što to uostalom proizlazi i iz odgovora na prvo pitanje.

95 U tim okolnostima, članak 190. Direktive o PDV-u može imati izravan učinak, tako da se na taj članak, u vezi s člankom 187. te direktive i s obzirom na načelo porezne neutralnosti, porezni obveznik u slučaju navedenom u točki 88. ove presude može izravno pozivati.

96 Stoga, kada sud koji je uputio zahtjev, oslanjajući se na takav izravni učinak, utvrdi da je država članica prekoračila svoju diskrecijsku ovlast time što određene građevinske radove, koji podliježu PDV-u kao isporuka usluga, nije smatrala nepokretnom imovinom stečenom kao

kapitalna dobra, porezni obveznik može se izravno pozivati na članak 190. Direktive o PDV-u, u vezi s člankom 187. te direktive i s obzirom na načelo porezne neutralnosti, pred tim sudom kako bi se ti radovi smatrali takvim dobrima i kako bi se na njih primijenilo produljeno razdoblje ispravka određeno nacionalnim pravom na temelju tog članka 187. stavka 1. treće podstavka navedene direktive (vidjeti po analogiji presude od 28. studenoga 2013., MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, t. 52. i od 15. travnja 2021., Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, t. 81.).

97 S obzirom na prethodno navedeno, na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 190. Direktive o PDV-u, u vezi s njezinim člankom 187. i s obzirom na načelo porezne neutralnosti, treba tumačiti na način da ima izravan učinak tako da se porezni obveznik može na njega pozivati pred nacionalnim sudom protiv nadležnog poreznog tijela kako bi se na građevinske radove koji su mu isporučeni, a koji podliježu PDV-u kao pružanje usluga u smislu navedene direktive, primijenilo produljeno razdoblje ispravka određeno za nepokretnu imovinu stečenu kao kapitalna dobra, u slučaju u kojem je to tijelo odbilo primijeniti to produljeno razdoblje ispravka pozivajući se na nacionalni propis poput onog na koji se odnosi prvo pitanje.

Troškovi

98 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

1. Članak 190. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s njezinim člankom 187. i s obzirom na načelo porezne neutralnosti,

treba tumačiti na način da mu se:

protivi nacionalni propis koji se odnosi na ispravak odbitaka poreza na dodanu vrijednost (PDV) na temelju kojeg produljeno razdoblje ispravka određeno na temelju tog članka 187. za nepokretnu imovinu stečenu kao kapitalna dobra nije primjenljivo na građevinske radove koji podliježu PDV-u kao pružanje usluga u smislu navedene direktive, a koji podrazumijevaju značajno proširenje i/ili temeljitu obnovu objekta na koji se radovi odnose i čiji su učinci takvi da mu daju korisni vijek trajanja koji je jednak onomu novog objekta.

2. Članak 190. Direktive 2006/112 u vezi s njezinim člankom 187. i s obzirom na načelo porezne neutralnosti,

treba tumačiti na način da:

ima izravan učinak tako da se porezni obveznik može na njega pozivati pred nacionalnim sudom protiv nadležnog poreznog tijela kako bi se na građevinske radove koji su mu isporučeni, a koji podliježu PDV-u kao pružanje usluga u smislu navedene direktive, primijenilo produljeno razdoblje ispravka određeno za nepokretnu imovinu stečenu kao kapitalna dobra, u slučaju u kojem je to tijelo odbilo primijeniti to produljeno razdoblje pozivajući se na nacionalni propis poput onog na koji se odnosi prvo pitanje.

Potpisi

* Jezik postupka: nizozemski

i Naziv ovog predmeta je izmišljen. On ne odgovara stvarnom imenu nijedne stranke u postupku.