

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

12. září 2024(\*)

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 187 – Oprava omylu – Prodloužené opravné období pro nemovitosti, které byly pořízeny jako investiční majetek – Pojem ‚investiční majetek‘ – Článek 190 – Možnost členských států považovat za investiční majetek služby, které mají povahu obdobnou povaze obvykle přisuzované investičnímu majetku – Práce související s rozšířením a rekonstrukcí budovy – Možnost stanovená ve vnitrostátním právu postavit takové práce na nové výstavbě nebo nabytí nemovitosti – Meze – Přímý účinek tohoto článku 190 – Prostor pro uvážení“

Ve věci C-243/23 [Drebers](i),

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Hof van beroep te Gent (odvolací soud v Gentu, Belgie) ze dne 28. června 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 18. dubna 2023, v řízení

**Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën**

proti

**L BV,**

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení: A. Prechal (zpravodajka), předsedkyně senátu, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer a M. L. Arastey Sahún, soudci,

generální advokát: A. M. Collins,

za soudní kancelář: A. Lamote, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 13. března 2024,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za L BV: H. Casier a S. Gnedasj, advocaten,
- za belgickou vládu: S. Baeyens, P. Cottin a C. Pochet, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi: A. Armenia, M. Björkland a C. Zois, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 6. června 2024,

vydává tento

**Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 187 a 189 směrnice Rady

2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën (Belgický stát / Federální finanční správa, dále jen „správce daní“) a L BV ve věci délky opravného období použitelného na odpoty daní z přidané hodnoty (DPH) odvedené z prací provedených na budově užívané společností L BV pro podnikatelskou činnost.

## Právní rámec

### Unijní právo

#### Šestá směrnice

3 Článek 20 odst. 2 a 4 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. 1995, L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274) a směrnice Rady 2006/69/ES ze dne 24. července 2006 (Úř. věst. 2006, L 221, s. 9) (dále jen „šestá směrnice“), která byla zrušena a nahrazena směrnicí o DPH, uvádí:

„2. U investičního majetku se oprava rozloží na pět let včetně roku, kdy bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno. Roční oprava se provede jen v rozsahu jedné pětiny daní uvalené na zboží. Oprava se provádí na základě změn poměru mezi nárokem na odpot daní v následujících letech a nárokem na odpot daní za rok, v němž bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno.

[...]

U nemovitostí, které byly pořízeny jako investiční majetek, může být opravné období prodlouženo až na dvacet let.

[...]

4. Pro účely [odstavce] 2 mohou členské státy:

– vymezit obsah pojmu investiční majetek;

[...]

Členské státy rovněž mohou [odstavec 2] uplatnit na služby, které mají povahu podobnou povaze obvykle přisuzované investičnímu majetku.“

4 Článek 1 bod 4 směrnice 95/7 poznamenal tento pododstavec článku 20 odst. 2 šesté směrnice. Bod 5 odvodňující směrnice 95/7 zněl takto:

„[V]zhledem k tomu, že členské státy měly být oprávněny prodloužit opravné období pro odpoty podle čl. 20 odst. 2 [šesté] směrnice na dvacet let pro nemovitý investiční majetek s ohledem na jeho hospodářskou životnost“.

5 Článek 1 bod 6 směrnice 2006/69 doplnil do článku 20 odst. 4 šesté směrnice druhý pododstavec. Bod 5 odvodňující směrnice 2006/69 uvádí:

„Mělo by se zdraznit, že některé služby, jež mají povahu investičního majetku, mohou být zahrnuty do režimu, jenž v případě investičního majetku umožňuje opravu odpot po dobu jeho životnosti v závislosti na jeho skutečném využívání.“

### *Směrnice o DPH*

6 Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH zní takto:

„Předmetem DPH jsou tato plnění:

a) dodání zboží za úplatu uskutečně v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečně v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]

7 Článek 12 této směrnice uvádí:

„1. členské státy mohou za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskuteční plnění spočívající v některé z činností uvedených v čl. 9 odst. 1 druhém pododstavci, zejména pak některé z těchto plnění:

a) dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní příslušajícího;

[...]

2. Pro účely odst. 1 písm. a) se ‚budovou‘ rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí.

Členské státy mohou stanovit pravidla pro použití kritéria podle odst. 1 písm. a) na přestavbu budov a mohou vymezit pojem ‚pozemek k ní příslušající‘.

[...]

8 Článek 14 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„‚Dodáním zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“

9 Článek 24 odst. 1 směrnice o DPH zní:

„‚Poskytnutím služby‘ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.“

10 Článek 135 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

j) dodání budovy nebo její části a pozemku k ní příslušajícího, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 12 odst. 1 písm. a);

[...]"

11 ?lánek 168 uvedené sm?rnice zní takto:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpovízt od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]"

12 ?lánek 184 sm?rnice o DPH uvádí:

„Počáteční odpovet daně se opraví, je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok.“

13 ?lánek 185 odst. 1 této sm?rnice stanoví:

„Oprava se provede, zejména pokud se po podání přiznání k dani změní okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpovtu, například byly-li zrušeny určité koupě nebo byla-li získána určitá snížení ceny.“

14 ?lánek 187 uvedené sm?rnice zní:

„1) V případě investičního majetku se oprava rozloží na pět let včetně roku, kdy bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno.

[...]

U nemovitostí, které byly pořízeny jako investiční majetek, může být opravné období prodlouženo až na dvacet let.

2. Roční oprava se provede jen v rozsahu jedné pětiny daně, nebo bylo-li opravné období prodlouženo, v rozsahu odpovídajícího podílu daně uplatněné u investičního majetku.

Oprava podle prvního pododstavce se provádí na základě změny poměru mezi nárokem na odpovet daně v následujících letech a nárokem na odpovet daně za rok, v němž bylo zboží pořízeno, vyrobeno, nebo případně poprvé použito.“

15 ?lánek 189 téže sm?rnice stanoví:

„Pro účely použití článků 187 a 188 mohou členské státy přijmout tato opatření:

a) vymezit obsah pojmu investiční majetek;

[...]"

16 ?lánek 190 sm?rnice o DPH uvádí:

„Pro účely článků 187, 188, 189 a 191 mohou členské státy považovat za investiční majetek služby, které mají povahu obdobnou povaze obvykle přisuzované investičnímu majetku.“

## **Belgické právo**

17 §lánek 1 odst. 9 bod 1 wet tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (zákon o dani z p?ídané hodnoty) ze dne 3. ?ervence 1969 (*Belgisch Staatsblad* ze dne 17. ?ervence 1969, s. 7046), ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení (dále jen „zákon o DPH“), zní takto:

„Pro ú?ely tohoto zákona se rozumí:

1° budovou nebo její ?ástí jakákoliv stavba pevn? spojená se zemí.“

18 §lánek 48 odst. 2 zákona o DPH stanoví:

„U investi?ního majetku a služeb, které mají povahu obdobnou povaze obvykle p?isuzované investi?nímu majetku, se na odpo?et daní, které na n?j byly uvaleny, vztahuje opravné období p?ti let. Oprava se provádí každý rok až do výše jedné p?tiny t?chto daní, pokud došlo ke zm?nám ve skute?nostech, které byly zohledn?ny p?i výpo?tu odpo?itatelných daní.

Nicmén? pro da?, jež byla uvalena na nemovitosti, které byly po?ízené jako investi?ní majetek ur?ený králem, ?iní opravné období patnáct let a oprava se provádí každý rok ve výši patnáctiny této dan?.“

19 §lánek 49 tohoto zákona stanoví, že král stanoví podmínky použití ?lánek? 45 až 48 uvedeného zákona.

20 §lánek 9 Koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (královská vyhláška ?. 3 o odpo?tech pro ú?ely dan? z p?ídané hodnoty) ze dne 10. prosince 1969 (*Belgisch Staatsblad* ze dne 12. prosince 1969, s. 12006), ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení (dále jen „královská vyhláška ?. 3“), stanoví:

„§1. U daní uvalených na investi?ní majetek se na odpo?et dan? po?áte?n? provedený osobou povinnou k dani vztahuje opravné období p?ti let, které za?íná b?žet 1. ledna roku, v n?mž vznikl nárok na odpo?et.

Pro dan? uvalené na nemovitosti, které byly po?ízeny jako investi?ní majetek, se však toto období prodlužuje na patnáct let.

Dan?mi uvalenými na nemovitosti, které byly po?ízeny jako investi?ní majetek, se rozumí dan?, které byly uvaleny na:

1° pln?ní, která sm?žují ke zhotovení zboží uvedeného v ?l. 1 odst. 9 bod? 1 [zákona o DPH] nebo k n?mu p?ispívají;

2° po?ízení zboží uvedeného v ?l. 1 odst. 9 [zákona o DPH];

3° nabytí v?cného práva ve smyslu ?l. 9 druhého pododstavce bodu 2 [zákona o DPH] ke zboží uvedenému v ?l. 1 odst. 9 [zákona o DPH].

[...]“

21 §lánek 21a odst. 1 první pododstavec bod 2 královské vyhlášky ?. 3 stanoví, že osoba povinná k dani, která vykonává ?innost osvobozenou od dan? bez nároku na odpo?et dan? a která se stane pro stejnou ?innost osobou povinnou k dani, jež uskute??uje pln?ní, u nichž je da?

odpořitatelná, mže uplatnit nárok na odpořet danř formou opravy zejména pro investiční majetek, který zřstal v době této zmřny, pokud je tento majetek jeřř pouřitelný a neuplynulo období stanovené v řl. 48 odst. 2 zákona o DPH.

### **Spor v přvodním řízení a předbřžné otázk**

22 L BV je advokátní kancelář. Pro výkon této podnikatelské řinnosti disponuje nemovitostí, kterou její jednatel užívá rovnřž k bydlení.

23 V letech 2007 až 2015 byly na této budově provedeny rozsáhlé práce, po jejichř dokonření se budova nyní skládá z rekonstruované hlavní budovy a mezibudovy, jakoř i sklepa, sklenřnř přřstavby a vřtahové řachty, které byly nově vystavřny. Jednotlivé prostory jsou vzájemně propojeny chodbami nacházejícími se v přřzemí a v prvním poschodí, přřřemř vřtahová řachta navíc umožřuje dostat se do všech poschodí hlavní budovy a mezibudovy. V polovině roku 2015 byly práce zcela dokonřeny a budova mohla být znovu uvedena do provozu.

24 Na celou budovu byl přřidřlen jediný „katastrální přřjem“, přřřemř tento přřjem před zahájením prací řinil 2 456 eur a po jejich dokonření 3 850 eur. Takto přřstavřná budova byla ze 40 % urřena k soukromým úřelřm a ze 60 % k podnikatelským úřelřm.

25 Od 1. ledna 2014 zruřilo Belgické království osvobození od DPH, které se do té doby vztahovalo na výkon povolání advokáta, takže spoleřnost L BV byla od té doby registrována jako osoba povinná k DPH.

26 Spoleřnost L BV následně opravila odpořty DPH tím, že odeřetla řást DPH, kterou odvedla z nákladř na přředmřtné práce a kterou nemohla odeřřst, když byla její řinnost osvobozena od danř, jelikoř mřla za to, že opravné období pouřitelné na tyto práce stále probíhalo.

27 V tomto ohledu vycházela spoleřnost L BV z přředpokladu, že tyto práce přředstavují nemovitosti, které byly pořřizeny jako investiční majetek a vztahovalo se na ně opravné prodloužené období patnácti let, a nikoli břřžné opravné období přřti let pouřitelné na jiný investiční majetek, než jsou nemovitosti.

28 Ve dnech 28. srpna a 1. prosince 2015 provedl správce danř neohlášenou dařovou kontrolu v sídle spoleřnosti L BV, která se týkala období od 1. ledna 2014 do 30. zářř 2015. V návaznosti na tuto kontrolu tento správce sice přřipustil, že spoleřnost L BV mřla v zásadě právo opravit odpořty DPH týkající se přředmřtných stavebních prací, avřak dospřl k závřru, že tyto práce nevedly k výstavbě nové budovy, ale vedly pouze k vylepření a rekonstrukci stávající budovy, takže se mřlo použít opravné období přřti let.

29 Vzhledem k tomu, že správce danř mřl za to, že je třeba opravit opravu odpořtř vztahujících se k pracím provedeným spoleřností L BV, doruřil dne 25. řřjna 2017 spoleřnosti L BV platební výmřr na řářtku DPH týkající se třřchto odpořtř.

30 Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (soud prvního stupně pro Východní Flandry, oddřlení Gent, Belgie), k němuř spoleřnost L BV podala řalobu, v rozsudku ze dne 10. března 2020 rozhodl, že celá sklenřná přřstavba a vřtahová řachta, které tato spoleřnost nechala vystavřt, jakoř i mezibudova, kterou nechala zrekonstruovat, musí být považovány za nově vystavřné řářsti budovy, jeřř přředstavují nemovitosti, které byly pořřizeny jako investiční majetek, takže mřla spoleřnost L BV podle uvedeného soudu nárok na odpořet DPH týkající se třřchto prací v poměru 60 %.

31 Správce danř podal proti tomuto rozsudku odvolání k hof van beroep te Gent (odvolací

soud v Gentu, Belgie), který je předkládajícím soudem. Společnost L BV podala vedlejší odvolání.

32 Uvedený soud má za to, že odvolání správce daně je opodstatněné, jelikož výtahová šachta a obě stavby v zadní části hlavní budovy nelze každou jednotlivě považovat za „část budovy“ ve smyslu čl. 1 odst. 9 bodu 1 zákona o DPH.

33 Předkládající soud nicméně uvádí – pokud jde o vedlejší odvolání společnosti L BV – že v belgickém právu se v případě prací provedených na stávající budově uplatní prodloužené opravné období patnácti let na DPH vybranou z těchto prací pouze tehdy, pokud po jejich dokončení existuje „nová stavba“ pro účely DPH. Toto období patnácti let se nepoužije na stavební práce, které nezahrnují přestavbu vedoucí *de facto* k výstavbě „nové“ budovy pro účely DPH, i když tyto práce s ohledem na svou povahu a rozsah poskytují nemovitosti, na které byly provedeny, stejnou dlouhou dobu ekonomické životnosti jako v případě nových budov.

34 Stejně jako společnost L BV má předkládající soud pochybnosti o tom, zda je tento režim slučitelný se směrnicí o DPH, a zejména s jejími články 187 a 189.

35 Zprvce uvedený režim v podstatě zahrnuje pod pojem „nemovitosti, které byly pořízeny jako investiční majetek“ pouze výstavbu budovy nebo části budovy, kdežto články 187 nebo 189 směrnice o DPH vůbec obsah tohoto pojmu takovýmto způsobem neomezují. Tyto články ostatně neodkazují ani na pojem „dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím, uvedený v čl. 12 odst. 1 písm. a) této směrnice, přičemž poslední zmíněné ustanovení slouží pouze k vysvětlení, za jakých podmínek může převod nemovitosti podléhat DPH. Není tedy odvodněno provést pojem „nemovitosti, které byly pořízeny jako investiční majetek“, do vnitrostátního práva tak striktně, jak to učinil belgický zákonodárce.

36 Zadruhé, pokud u budov dojde k rozsáhlé přestavbě, která jim poskytuje stejnou dlouhou dobu ekonomické životnosti jako v případě nových budov, o čemž svědčí v projednávané věci skutečnost, že se předemtné práce odepisují po dobu 33 let, jsou srovnatelné s novými budovami a mělo by s nimi být zacházeno v oblasti DPH stejně jako s nimi, a to v souladu se zásadou daňové neutrality jakožto konkrétním vyjádřením zásady rovného zacházení. V tomto rámci by bylo možné dovodit, že se pojem „nemovitosti, které byly pořízeny jako investiční majetek“, musí vztahovat na veškerý majetek, jehož ekonomická životnost je podstatně delší než běžná opravná doba pět let.

37 Pokud by tomu tak bylo, předkládající soud nevyhluje, že se společnost L BV může dovolávat směrnice o DPH, aby se bránila vnitrostátní právní úpravě, která je v rozporu s touto směrnicí a se zásadami, na nichž je založena.

38 Za těchto podmínek se hof van beroep te Gent (odvolací soud v Gentu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání články 187 a 189 [směrnice o DPH] takové právní úpravy, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení (konkrétně čl. 48 odst. 2 a článek 49 zákona o DPH, ve spojení s článkem 9 [královské vyhlášky č. 3]), podle které se prodloužené opravné období (v délce patnácti let) u prací provedených v rámci přestavby stávající budovy použije pouze v případě, že se po dokončení daných prací na základě kritérií stanovených vnitrostátním právem jedná o ‚novou budovu‘ ve smyslu článku 12 této směrnice, aťkoli ekonomická životnost budovy, která prošla hloubkovou přestavbou (avšak na základě administrativních kritérií stanovených vnitrostátním právem není považována za ‚novou budovu‘ ve smyslu článku 12), je totožná s ekonomickou životností nové budovy, která je výrazně delší než doba pětiletá stanovená ve výše uvedeném článku 187, což mimo jiné vyplývá ze skutečnosti, že provedené práce jsou odpisovány po dobu 33 let, která odpovídá době odpisování nových budov“

2) Má článek 187 [směrnice o DPH] přímý účinek, v důsledku něhož se osoba povinná k dani, která provedla práce na budově, aniž tyto práce vedou k tomu, že je přestavěnou budovu na základě kritérií stanovených vnitrostátním právem třeba považovat za ‚novou budovu‘ ve smyslu článku 12 této směrnice, přičemž tyto práce jsou však spojeny s ekonomickou životností, která je totožná s ekonomickou životností obdobných nových budov, pro které platí opravné období v délce patnácti let, může dovolat použití opravného období v délce patnácti let“

## **K pedbžným otázkám**

### ***K první otázce***

39 Úvodem je třeba poznamenat, že se první otázka týká opravného období ve smyslu čl. 187 odst. 1 směrnice o DPH, které musí být uplatněno na odpout DPH odvedené společností L BV za provedení pedmetných stavebních prací, a sice buď pětileté období stanovené v tomto ustanovení pro investiční majetek obecně, nebo období, které je delší a může trvat až dvacet let, které mohou členské státy na základě uvedeného ustanovení použít na nemovitosti, které byly pořízeny jako investiční majetek, a které bylo v Belgii stanoveno na základě čl. 48 odst. 2 zákona o DPH a čl. 9 odst. 1 královské vyhlášky č. 3 na patnáct let.

40 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, jakož i z upřesnění poskytnutých belgickou vládou na jednání přitom vyplývá, že stavební práce dotčené ve věci v původním řízení podléhaly DPH jakožto poskytnutí služby ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH ve spojení s jejím článkem 24, a nikoli jakožto dodání zboží.

41 Kromě toho pro účely použití opravného období pětiletého stanoveného v čl. 187 odst. 1 prvním pododstavci této směrnice na tyto práce využil správce daně možnost, která je nyní přiznána členským státům v článku 190 uvedené směrnice a provedena do belgického práva v čl. 48 odst. 2 prvním pododstavci zákona o DPH, považovat za investiční majetek služby, které mají povahu obdobnou povaze obvykle přisuzované investičnímu majetku.

42 K tomu, aby byla pedkládajícímu soudu poskytnuta užitečná odpověď na první otázku, musí tedy být zohledněn i článek 190 též směrnice.

43 Za těchto okolností je třeba mít za to, že podstatou první otázky pedkládajícího soudu je, zda musí být články 187, 189 a 190 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě týkající se opravy odpout DPH, na jejímž základě se prodloužené opravné období stanovené podle uvedeného článku 187 pro nemovitosti, které byly pořízeny jako investiční majetek, použije na stavební práce pouze tehdy, pokud jsou takového rozsahu, že vedou k přestavbě nemovitosti ve smyslu čl. 12 odst. 2 této směrnice, s výjimkou stavebních prací, které podléhají DPH jakožto poskytnutí služby ve smyslu uvedené směrnice a které, ať nevedou k

takové p?estavb?, zahrnují rozsáhlé rozší?ení nebo hloubkovou rekonstrukci budovy a jejich hospodá?ská životnost odpovídá hospodá?ské životnosti nové budovy.

44 Za ú?elem odpov?di na tuto otázku je nutno v první ?ad? p?ipomenout, že podle ustálené judikatury p?edstavuje nárok osob povinných k dani odpo?íst od DPH, kterou jsou povinny odvést, ?ástku DPH, která je splatná ?i byla zaplacená za zboží a služby, které obdržely na vstupu, základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními p?edpisy (rozsudek ze dne 25. ?ervence 2018, Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, bod 28 a citovaná judikatura).

45 Cílem režimu odpo?t? je zcela sejmout z osoby povinné k dani zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jejích ekonomických ?inností. Společný systém DPH v d?sledku toho zaru?uje, že všechny ekonomické ?innosti jsou bez ohledu na sv?j ú?el nebo výsledky, podléhají-li uvedené ?innosti, v zásad? samy DPH, zdan?ny zcela neutrálním zp?sobem (rozsudek ze dne 25. ?ervence 2018, Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, bod 29 a citovaná judikatura).

46 Stejn? tak mechanismus opravy stanovený sm?rnicí o DPH, který je nedílnou sou?ástí tohoto režimu odpo?t?, sm?ruje ke zvýšení p?esnosti odpo?t? zp?sobem, který má zajistit da?ovou neutralitu, takže pln?ní uskute?ná v d?ív?jší fázi nadále zakládají nárok na odpo?et pouze v rozsahu, v n?mž slouží k poskytnutí pln?ní podléhajících takové dani (rozsudek ze dne 9. ?ervence 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C?374/19, EU:C:2020:546, bod 20).

47 V tomto ohledu ?lánky 184 a 185 sm?rnice o DPH stanoví obecn? podmínky, za kterých musí vnitrostátní da?ová správa vyžadovat opravu po?áte?ního odpo?tu DPH, zatímco ?lánky 187 až 192 této sm?rnice stanoví ur?itá pravidla pro opravu odpo?tu DPH, která se uplatní ve zvláštním p?ípad? investičního majetku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. září 2020, Stichting Schoonzicht, C?791/18, EU:C:2020:731, body 27 a 29 a citovaná judikatura).

48 ?lánek 187 odst. 1 první pododstavec sm?rnice o DPH v tomto ohledu stanoví, že v p?ípad? investičního majetku se oprava odpo?t? rozloží na p?t let v?etn? roku, kdy bylo zboží po?ízeno nebo vyrobeno.

49 Takové opravné období umož?uje zabránit nep?esností p?i výpo?tu odpo?t? dan? nebo neodvodn?ným zvýhodn?ním nebo znevýhodn?ním osoby povinné k dani, zejména pokud zm?ny skute?ností p?vodn? vzatých v úvahu pro stanovení výše odpo?t? dan? nastaly po podání da?ového p?iznání. Podle ustálené judikatury je pravd?podobnost takových zm?n obzvlášt? zna?ná v p?ípad? investičního majetku, který je ?asto používán v období více let, v jejichž p??b?hu se jeho použití m?že m?nit, p?i?emž náklady na jeho po?ízení jsou v d?sledku toho odepisovány v p??b?hu n?kolika zda?ovacích období (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. ?ervna 2016, Mateusiak, C?229/15, EU:C:2016:454, bod 30 a citovaná judikatura).

50 V tomto rámci se ustanovení ?lánku 187 sm?rnice o DPH vztahují zejména na takové situace opravy odpo?t? dan?, v nichž je investiční majetek, jehož použití nezakládá nárok na odpo?et dan?, následn? používán zp?sobem, který takový nárok zakládá (rozsudek ze dne 25. ?ervence 2018, Gmina Ryjewo, C?140/17, EU:C:2018:595, bod 31).

51 Pokud jde konkrétn? o nemovitosti, které byly po?ízeny jako investiční majetek, ?l. 187 odst. 1 t?etí pododstavec sm?rnice o DPH dovoluje ?lenským stát?m prodloužit délku období, které je základem pro výpo?et oprav, až na dvacet let.

52 Toto ustanovení v podstat? odpovídá ustanovení ?l. 20 odst. 2 t?etího pododstavce šesté sm?rnice, která byla nahrazena sm?rnicí o DPH. Jak vyplývá z bodu 5 od?vodn?ní sm?rnice 95/7, kterou bylo toto ustanovení zm?n?no tak, aby bylo maximální opravné období pro nemovitosti,

kteře byly pořizeny jako investiční majetek, prodlouženo z pŕvodních deseti let na dvacet let, bylo takové prodloužené období přijato „s ohledem na [...] hospodářskou životnost“ tohoto majetku.

53 Z toho vyplývá, že možnost členských států stanovit prodloužené opravné období pro nemovitosti, které byly pořizeny jako investiční majetek, se řídí stejnou logikou jako možnost, z níž vycházejí podmínky opravy použitelné na investiční majetek obecně, a sice pravidlem směřujícím ke zvýšení přesnosti odpovídající souhrnnému rozpisu podmínek specifickým vlastnostem tohoto investičního majetku, které se týkají zejména doby jeho ekonomické životnosti, která je ještě delší než doba ekonomické životnosti jiného investičního majetku.

54 Pokud jde v druhé řadě o otázku, zda takové stavební práce, o které jde ve věci v pŕvodním řízení, mohou spadat pod pojem „nemovitosti, které byly pořizeny jako investiční majetek“ ve smyslu čl. 187 odst. 1 třetího pododstavce směrnice o DPH, a zda se na ně v důsledku toho uplatní prodloužené opravné období, které je připadně pro takový majetek stanoveno ve vnitrostátním právu, je třeba připomenout, jak bylo upřesněno v bodě 40 tohoto rozsudku, že stavební práce dotčené v pŕvodním řízení byly zdaněny DPH jakožto poskytnutí služby ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) této směrnice, a nikoli jako dodání zboží ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice.

55 I když tedy v zásadě není vyloučeno připadně posuzovat provedení takových prací jako dodání zboží ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, za okolností sporu v pŕvodním řízení tomu tak není.

56 Z toho vyplývá, že tyto práce nemohou jako takové spadat pod pojem „nemovitosti, které byly pořizeny jako investiční majetek“, jak je uveden v čl. 187 odst. 1 směrnice o DPH, neboť představují služby, a nikoli zboží, a to nezávisle na způsobu, kterým byl investiční majetek připadně definován ve vnitrostátním právu v souladu s čl. 189 písm. a) této směrnice.

57 Za těchto okolností nejsou pravidla opravy stanovena v čl. 187 odst. 1 směrnice o DPH, která se týkají investičního majetku, sama o sobě použitelná na opravu odpovídající DPH odvedené za provedení uvedených prací.

58 Tento závěr není zpochybněn skutečností, na kterou poukázala Evropská komise na jednání, že stavební práce dotčené ve věci v pŕvodním řízení fyzicky změnily nemovitost, a sice pŕvodní budovu, tak jak byla před zahájením prací, nebo do ní zahrnuly další hmotné prvky, které lze po tomto zahrnutí považovat za součást nemovitosti.

59 V této řadě je však nutno uvést, že podle čl. 190 směrnice o DPH mohou členské státy zejména pro účely čl. 187 této směrnice považovat za investiční majetek služby, které mají povahu obdobnou povaze obvykle přisuzované investičnímu majetku.

60 Jak bylo uvedeno v bodě 41 tohoto rozsudku, právě využitím této možnosti, jak byla provedena v belgickém právu, správce daně postavil v projednávaném případě předemtné stavební práce na rovně investičnímu majetku ve smyslu čl. 187 odst. 1 prvního pododstavce směrnice o DPH.

61 Za těchto okolností je třeba zaprvé určit, zda čl. 190 směrnice o DPH dovoluje členským státům postavit některé služby na rovně nejen investičnímu majetku, ale i nemovitostem, které byly pořizeny jako investiční majetek.

62 V tomto ohledu zní čl. 190 směrnice o DPH, který odkazuje obecně, a nikoli taxativně na pojem „investiční majetek“, aniž z něj tedy vylučuje nemovitosti, které byly pořizeny jako

investiční majetek, umožňuje *a priori* dovést, že tomu tak je.

63 V případě, že se dotčený členský stát rozhodl na základě čl. 187 odst. 1 této směrnice vyhradit v rámci obecné kategorie investičního majetku zvláštní zacházení nemovitostem, které byly pořízeny jako investiční majetek, aby se na ně uplatnilo prodloužené opravné období, poslední zmíněný majetek totiž i nadále spadá do obecné kategorie investičního majetku, i když je s ním zacházeno jinak než s jiným investičním majetkem, než jsou nemovitosti.

64 Výklad uvedený v bodě 62 tohoto rozsudku je potvrzen cílem sledovaným článkem 190 směrnice o DPH, jak vyplývá z bodu 5 odvodní směrnice 2006/69, z něhož vychází čl. 20 odst. 4 této pododstavce šesté směrnice, jehož obsah je nyní v podstatě obsažen v tomto článku 190.

65 Podle bodu 5 odvodní uvedené směrnice má poskytnutí možnosti postavení na roveň, která je stanovena v těchto dvou ustanoveních, za cíl umožnit, že „některé služby, jež mají povahu investičního majetku, mohou být zahrnuty do režimu, jenž v případě investičního majetku umožňuje opravu odpotě po dobu jeho životnosti v závislosti na jeho skutečném využívání“.

66 Z toho vyplývá, že úelem takové možnosti je zmocnit členské státy k tomu, aby pro účely mechanismu oprav odpotě zacházely s některými službami stejně jako s investičním majetkem, pokud jsou tyto služby, zejména s ohledem na délku ekonomické životnosti jejich účinků a souběžnou možnost změny skutečného využívání majetku, k němuž se uvedené služby vztahují, podobné těmto službám.

67 Vzhledem k tomu, že se nemovitosti, které byly pořízeny jako investiční majetek, v rámci obecné kategorie investičního majetku zmíněné v bodě 63 tohoto rozsudku vyznačují ještě delší ekonomickou životností, jak bylo uvedeno v bodě 53 tohoto rozsudku, bylo by s ohledem na tento účel nekonzistentní, kdyby členské státy při využití možnosti postavení na roveň stanovené v článku 190 směrnice o DPH nemohly rozlišovat dotčené služby v závislosti na době ekonomické životnosti jejich účinků a případně je stavět na roveň nemovitostem, které byly pořízeny jako investiční majetek, s výhradou, že dotčený členský stát zvolil delší období pro opravu odpotě pro poslední uvedenou kategorii majetku na základě čl. 187 odst. 1 této pododstavce směrnice o DPH.

68 Naproti tomu výklad článku 190 směrnice o DPH v tom smyslu, že tento článek opravuje členské státy k tomu, aby pro účely mechanismu oprav odpotě stavěly některé služby podle daných okolností na roveň investičnímu majetku nebo nemovitostem, které byly pořízeny jako investiční majetek, umožňuje zvýšit přesnost odpotě DPH odvedené z těchto služeb v závislosti na době ekonomické životnosti jejich účinků, podobně jako podmínky stanovené za tímto účelem pro investiční majetek, uvedené v bodech 46, 49 a 53 tohoto rozsudku.

69 Zadruhé, i když se členské státy zajisté mohou volně rozhodnout, zda využijí takto vymezené možnosti, kterou jim přiznává článek 190 směrnice o DPH, a i když mají navíc posuzovací pravomoc při rozhodování o tom, zda tak učiní, pokud jde o podobnost vlastností dotčených služeb a zboží, nic to nemění na tom, že při výkonu této posuzovací pravomoci musí dodržovat unijní právo a zejména účel tohoto článku, konkrétně zásadu daňové neutrality (obdobně viz rozsudek ze dne 17. září 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, bod 49).

70 V tomto kontextu s ohledem na účel článku 190 směrnice o DPH, jak je uveden v bodě 66 tohoto rozsudku, nemohou členské státy při uplatnění tohoto ustanovení odhlédnout od doby ekonomické životnosti účinků služeb, které je třeba stavět na roveň investičnímu majetku, jelikož z důvodů uvedených v bodě 67 tohoto rozsudku závisí podobnost vlastností dotčených služeb a

zboží pro účely mechanismu opravy odpot? zejména na této době ekonomické životnosti. Dot?ená služba se totiž může z hlediska ekonomické životnosti svých ú?ink? jevit jako bližší nemovitosti, která byla po?ízena jako investiční majetek, než jinému investičnímu majetku, kterým není nemovitost.

71 Pokud jde o zásadu da?ové neutrality, kterou unijní normotv?rce vyjád?il obecnou zásadu rovného zacházení v oblasti DPH, Soudní dv?r rozhodl, že tato zásada brání jednak tomu, aby bylo s podobnými službami, které si tedy navzájem konkurují, zacházeno z pohledu DPH rozdíln?, a jednak tomu, aby bylo při vybírání DPH zacházeno rozdíln? s hospodářskými subjekty, které uskuteč?ují stejné operace (rozsudky ze dne 29. října 2009, SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, bod 67 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 30. června 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, bod 45 a citovaná judikatura).

72 Při uplat?ování ?lánku 190 směrnice o DPH musí ?lenské státy zajistit, aby pro účely DPH nebylo s osobou povinnou k dani, která obdržela ur?ité služby, zacházeno jinak než s jinou osobou povinnou k dani, která vykonává stejnou ekonomickou ?innost a nakoupila zboží, jehož ekonomické vlastnosti jsou v zásadě rovnocenné vlastnostem těchto služeb.

73 V projednávané věci bude na předkládajícím soudu, aby posoudil, zda vnitrostátní právní úprava dot?ená ve věci v povodním ?ízení spl?uje podmínky uvedené v bodech 69 až 72 tohoto rozsudku.

74 Za účelem poskytnutí užitečné odpov?di předkládajícímu soudu je však třeba uvést, jak rovněž zd?raznil sám tento soud, že se jeví jako nesporné, že stavební práce dot?ené ve věci v povodním ?ízení, které trvaly několik let, vedly jako celek k rozsáhlé rekonstrukci dot?ené budovy a rovněž ji rozší?ily tím, že k ní doplnily zejména sklen?nou p?ístavbu a výtahovou šachtu. Krom? toho se zdá, že rozsah těchto prací je podpo?en říselnými údaji poskytnutými společností L BV, podle kterých celkové náklady na tyto práce činily přibližně 1 937 104 eur.

75 Krom? toho se jeví jako prokázané, že ú?inky uvedených stavebních prací mají zejména vzhledem ke svému rozsahu stejnou dobu ekonomické životnosti jako v p?ípadě nové budovy.

76 S ohledem na tyto skutečnosti se pro účely mechanismu opravy odpot? jeví tytéž práce jako mnohem více podobné nemovitostem, které byly po?ízeny jako investiční majetek, než investičnímu majetku, kterým nejsou nemovitosti.

77 S ohledem na takovouto podobnost může skutečnost, že jsou tyto práce přesto postaveny na rove? investičnímu majetku, kterým nejsou nemovitosti, a použije se na ně opravné období p?ti let, které je vyhrazeno pro tuto kategorii majetku, vést k odlišnému da?ovému zacházení s osobou povinnou k dani, která stejn? jako společnost L BV investovala do prací souvisejících s rozší?ením a hloubkovou rekonstrukcí stávající budovy a zaplatila DPH splatnou z těchto prací, na které by se uplatnilo opravné období p?ti let, ve srovnání s podobnou osobou povinnou k dani, která investovala do výstavby nové budovy, na kterou by se uplatnilo prodloužené opravné období, i když jsou tyto investice s ohledem na jejich ekonomické vlastnosti podobné, ne-li funkčně totožné.

78 V této souvislosti je naproti tomu irelevantní skutečnost, že dot?ené stavební práce nepředstavují přestavbu nemovitosti ve smyslu ?l. 12 odst. 2 směrnice o DPH ve spojení s ?l. 135 odst. 1 písm. j) této směrnice, jelikož předem?t?chto ustanovení se liší od předem?tu ?lánku 190 uvedené směrnice.

79 Předem?tem prvn? uvedených ustanovení je totiž s ohledem na jejich p?ídanou hodnotu identifikovat operace s nemovitostmi, které mohou být zdan?ny jakožto dodání nové nemovitosti

(budova), a tedy podléhají DPH z tohoto titulu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. listopadu 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, body 32 a 55, jakož i ze dne 9. března 2023, État belge a Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, bod 23), kdežto cílem článku 190 uvedené směrnice, který je součástí mechanismu opravy použitelného na investiční majetek, je vymezit podmínky, za kterých musí být opraveny odpoty DPH odvedené za služby podobné takovému majetku.

80 Za těchto okolností může být taková vnitrostátní právní úprava, která je dotčena ve věci v povodním řízení, v rozporu s článkem 190 směrnice o DPH ve spojení s článkem 187 této směrnice a ve světle zásady daňové neutrality.

81 S ohledem na vše výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět tak, že článek 190 směrnice o DPH ve spojení s článkem 187 této směrnice a ve světle zásady daňové neutrality musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě týkající se opravy odpoty DPH, na jejímž základě se prodloužené opravné období stanovené podle uvedeného článku 187 pro nemovitosti, které byly pořízeny jako investiční majetek, nepoužije na stavební práce, které poléhají DPH jakožto poskytnutí služby ve smyslu uvedené směrnice a které vedou k rozsáhlému rozšíření nebo hloubkové rekonstrukci budovy, na které byly tyto práce provedeny, a jejichž účinky mají délku ekonomické životnosti, která odpovídá délce ekonomické životnosti nové budovy.

### ***K druhé otázce***

82 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda článek 190 směrnice o DPH ve spojení s článkem 187 této směrnice a ve světle zásady daňové neutrality musí být vykládán v tom smyslu, že má přímý účinek, takže se jej osoba povinná k dani může dovolávat před vnitrostátním soudem v případě příslušnému daňovému orgánu za účelem uplatnění na stavební práce, které byly provedeny v její prospěch a podléhají DPH jakožto poskytnutí služby ve smyslu uvedené směrnice, prodlouženého opravného období stanoveného pro nemovitosti, které byly pořízeny jako investiční majetek, v případě, že tento orgán odmítl toto období uplatnit, přičemž se opíral o takovou vnitrostátní právní úpravu, jako je právní úprava uvedená v první otázce.

83 Zprv je třeba připomenout, že v případě, že by předkládající soud dospěl k závěru, že odmítnutí daňové správy uplatnit na stavební práce dotčené ve věci v povodním řízení prodloužené opravné období je v rozporu s článkem 190 směrnice o DPH, vykládaným ve spojení s článkem 187 této směrnice a ve světle zásady daňové neutrality, vyvstala by otázka přímého účinku prvního z těchto článků pouze tehdy, kdyby nebyl možný žádný konformní výklad právní úpravy, na které je toto odmítnutí založeno, jak správně zdraznily společnost L BV a Komise (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 24. ledna 2012, Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, body 23 a 32 a citovaná judikatura).

84 V tomto ohledu jsou při použití vnitrostátního práva vnitrostátní soudy, které mají podat jeho výklad, povinny přihlídnout k veškerým pravidlům daného práva a uplatnit jím uznané metody výkladu tak, aby tak učinily v co možná nejvyšším rozsahu ve světle znění a účelu dotčené směrnice, aby dosáhly výsledku, který předemtná směrnice sleduje, a dosáhly tím souladu s čl. 288 tímto pododstavcem SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. srpna 2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, bod 39 a citovaná judikatura).

85 Soudní dvůr nicméně rozhodl, že zásada konformního výkladu vnitrostátního práva má určitě meze. Povinnost vnitrostátního soudu přihlížet k unijnímu právu, pokud vykládá a aplikuje relevantní pravidla vnitrostátního práva, je omezena obecnými právními zásadami a nemůže sloužit jako základ pro výklad vnitrostátního práva *contra legem* (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. srpna 2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, bod 40 a citovaná judikatura).

86 Zadruhé, pokud předkládající soud dospěje k závěru, že nemůže provést konformní výklad dotčené vnitrostátní právní úpravy, je třeba zkoumat, zda článek 190 směrnice o DPH, vykládaný ve spojení s článkem 187 této směrnice a ve světle zásady daňové neutrality, může mít primární úinek, takže se společnost L BV může tohoto ustanovení dovolávat vůči správci daní, aby se na stavební práce dotčené ve věci v povodním řízení použilo prodloužené opravné období, které bylo v Belgii podle čl. 48 odst. 2 zákona o DPH a čl. 9 odst. 1 královské vyhlášky č. 3 stanoveno na patnáct let.

87 Z ustálené judikatury vyplývá, že ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice z hlediska obsahu jeví jako nepodmíněná a dostatečně přesná, jsou jednotlivci oprávněni dovolávat se jich před vnitrostátními soudy vůči státu, jestliže směrnicí neprovedl ve stanovené lhůtě do vnitrostátního práva nebo ji provedl nesprávně (rozsudek ze dne 14. května 2024, Stachev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, bod 51 a citovaná judikatura).

88 Jednotlivci se tedy mohou dovolávat takových ustanovení zejména vůči všem správním orgánům tohoto státu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. října 2017, Farrell, C-413/15, EU:C:2017:745, bod 33 a citovaná judikatura).

89 Pokud jde v tomto kontextu o nepodmíněnost článku 190 směrnice o DPH, je pravda, že toto ustanovení pouze přiznává členským státům možnost, které mohou či nemusí využít, a že využití této možnosti v rozsahu, v němž se týká možnosti stavět služby na roveř nemovitostem, které byly pořízeny jako investiční majetek, je navíc podmíněno tím, že dotyčný členský stát nejprve využil možnosti odlišit takový majetek v rámci souboru investičního majetku, stanovené v čl. 187 odst. 1 tímto pododstavci této směrnice.

90 Nicméně svobodná volba přiznaná členským státům, pokud jde o využití či nevyužití takové možnosti, jako je možnost stanovená v článku 190 směrnice o DPH, nebrání vnitrostátnímu soudu přezkoumat, zda členský stát, který se rozhodl pro takovéto využití, dodržel podmínky upravující uvedené využití, a zejména nevykročil z mezí své posuzovací pravomoci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. února 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, EU:C:1977:12, body 27 a 29).

91 Kromě toho, pokud se členský stát, jako v projednávané věci, rozhodl využít možnosti stanovené v čl. 187 odst. 1 tímto pododstavci směrnice o DPH a vyžerpal v plném rozsahu prostor pro uvážení, který měl v tomto ohledu, neexistuje již překážka, která by bránila soudnímu přezkumu uvedenému v předchozím bodě.

92 Za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v povodním řízení, je tedy třeba zkoumat, zda s ohledem na prvky analýzy uvedené v bodech 70 až 72 tohoto rozsudku dotyčný členský stát, který rovněž využil možnosti stanovené v článku 190 směrnice o DPH, tímto dodržel povinnost pohybovat se v mezích prostoru pro uvážení, který má v tomto ohledu, jak tento prostor vyplývá z obsahu tohoto ustanovení vykládaného ve spojení s čl. 187 odst. 1 této směrnice a ve světle zásady daňové neutrality.

93 Stejně tak, pokud jde o dostatečnou přesnost článku 190 směrnice o DPH vykládaného ve spojení s jejím čl. 187 odst. 1 a ve světle zásady daňové neutrality, ani okolnost připomenutá v

předchozím bodem a rovněž uvedená v bodu 69 tohoto rozsudku, že členské státy mají při uplatnění těchto ustanovení prostor pro uvážení, nebrání tomu, aby mohl být proveden soudní přezkum za účelem přezkumu, zda dotyčný členský stát tento prostor pro uvážení nepřekročil (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 24. října 1996, Kraaijeveld a další, C-72/95, EU:C:1996:404, bod 59, a ze dne 28. listopadu 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, bod 51).

94 Článek 190 směrnice o DPH, vykládaný ve spojení s článkem 187 této směrnice a ve světle zásady daňové neutrality, je dostatečně přesný, aby umožnil takový soudní přezkum, jak ostatně vyplývá i z odpovědi na první otázku.

95 Za těchto podmínek může mít článek 190 směrnice o DPH přímý účinek, takže osoba povinná k dani se tohoto článku, vykládaného ve spojení s článkem 187 této směrnice a ve světle zásady daňové neutrality, může přímo dovolávat v případě uvedeném v bodu 88 tohoto rozsudku.

96 Pokud tedy předkládající soud na základě takového přímého účinku dovodí, že členský stát překročil svou posuzovací pravomoc, když určité stavební práce podléhající DPH jakožto poskytnutí služby nepovažoval za nemovitosti, které byly pořízeny jako investiční majetek, může se osoba povinná k dani před tímto soudem dovolávat přímo článku 190 směrnice o DPH, vykládaného ve spojení s článkem 187 této směrnice a ve světle zásady daňové neutrality, aby tyto práce byly považovány za takový majetek a aby na ně bylo uplatněno prodloužené opravné období stanovené vnitrostátním právem na základě čl. 187 odst. 1 této pododstavce uvedené směrnice (obdobně viz rozsudky ze dne 28. listopadu 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, bod 52, a ze dne 15. dubna 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 81).

97 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že článek 190 směrnice o DPH ve spojení s článkem 187 této směrnice a ve světle zásady daňové neutrality musí být vykládán v tom smyslu, že má přímý účinek, takže se jej osoba povinná k dani může dovolávat před vnitrostátním soudem v případě příslušnému daňovému orgánu za účelem uplatnění na stavební práce, které byly provedeny v její prospěch a podléhají DPH jakožto poskytnutí služby ve smyslu uvedené směrnice, prodlouženého opravného období stanoveného pro nemovitosti, které byly pořízeny jako investiční majetek, v případě, že tento orgán odmítl prodloužené opravné období uplatnit, přičemž se opíral o takovou vnitrostátní právní úpravu, jako je právní úprava uvedená v první otázce.

## **K nákladům řízení**

98 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

**1) Článek 190 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty ve spojení článkem 187 této směrnice a ve světle zásady daňové neutrality**

**musí být vykládán v tom smyslu, že**

**brání vnitrostátní právní úpravě týkající se opravy odpadů daní z přidané hodnoty (DPH), na jejímž základě se prodloužené opravné období stanovené podle uvedeného článku 187 pro nemovitosti, které byly pořízeny jako investiční majetek, nepoužije na stavební práce, které poléhají DPH jakožto poskytnutí služby ve smyslu uvedené směrnice a které vedou k rozsáhlému rozšíření nebo hloubkové rekonstrukci budovy, na které byly tyto práce**

provedeny, a jejichž účinky mají délku ekonomické životnosti, která odpovídá délce ekonomické životnosti nové budovy.

2) Článek 190 směrnice 2006/112 ve spojení s článkem 187 této směrnice a ve světle zásady daňové neutrality

musí být vykládán v tom smyslu, že

má primární účinek, takže se její osoba povinná k dani může dovolávat před vnitrostátním soudem v případě příslušnému daňovému orgánu za účelem uplatnění na stavební práce, které byly provedeny v její prospěch a podléhají DPH jakožto poskytnutí služby ve smyslu uvedené směrnice, prodlouženého opravného období stanoveného pro nemovitosti, které byly pořízeny jako investiční majetek, v případě, že tento orgán odmítl prodloužené opravné období uplatnit, přičemž se opíral o takovou vnitrostátní právní úpravu, jako je právní úprava uvedená v první otázce.

Podpisy

\* Jednací jazyk: nizozemština.

i Název projednávané věci je fiktivní. Neodpovídá skutečnému jménu žádného z účastníků řízení.