

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 12. septembra 2024 (*)

„ Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 187 – Úprava odpočítanej dane – Dlhšie obdobie na úpravu v prípade nehnuteľného investičného majetku – Pojem ‚investičný majetok‘ – článok 190 – Možnosť členských štátov považovať za investičný majetok služby, ktoré majú vlastnosti podobné vlastnostiam pripisovaným investičnému majetku – Rozširovacie a rekonštrukčné práce budovy – Možnosť stanovená vo vnútroštátnom práve považovať takéto práce za stavbu alebo nadobudnutie nehnuteľného majetku – Obmedzenia – Priamy účinok tohto článku 190 – Miera voľnej úvahy “

Vo veci C-243/23 [Drebers](i),

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hof van beroep te Gent (Odvolací súd Gent, Belgicko) z 28. júna 2022 a doručený Súdnemu dvoru 18. apríla 2023, ktorý súvisí s konaním:

Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën

proti

L BV,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predsedníčka druhej komory A. Prechal (spravodajkyňa), sudcovia F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer a M. L. Arastey Sahún,

generálny advokát: A. M. Collins,

tajomník: A. Lamote, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 13. marca 2024,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- L BV, v zastúpení: H. Casier a S. Gnedasj, advocaten,
- belgická vláda, v zastúpení: S. Baeyens, P. Cottin a C. Pochet, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia, M. Björkland a C. Zois, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 6. júna 2024,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 187 a 189 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën (Belgicko/Federálny úrad verejných financií) (ďalej len „daňová správa“) na jednej strane a spoločnosťou L BV na druhej strane vo veci dĺžky obdobia na úpravu uplatniteľného na odpočítania dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej za práce uskutočnené na budove, ktorú L BV využíva na účely svojej ekonomickej činnosti.

Právny rámec

Právo Únie

Šiesta smernica

3 Článok 20 ods. 2 a 4 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, 1995, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274) a smernicou Rady 2006/69/ES z 24. júla 2006 (Ú. v. EÚ L 221, 2006, s. 9) (ďalej len „šiesta smernica“), ktorá bola zrušená a nahradená smernicou o DPH, stanovoval:

„2. V prípade investičných tovarov... sa vyrovnanie [úprava – *neoficiálny preklad*] rozloží do obdobia 5 rokov vrátane roku získania tovaru alebo jeho výroby. Ročná úprava dane sa realizuje len do výšky jednej pätiny dane vyrubenej za tovar. Táto úprava sa má vykonať na základe odchýliek v odpočtoch dane za jednotlivé roky v porovnaní k roku, kedy bol tovar zakúpený alebo vyrobený.

...

V prípade nehnuteľného majetku nadobudnutého ako investičný majetok, môže byť opravné obdobie predĺžené až na 20 rokov.

...

4. Pre potreby použitia ustanovení v [odseku 2] môžu členské štáty:

– definovať pojem investičného [m]ajetku,

...

Členské štáty môžu taktiež uplatňovať [odsek 2] na služby, ktoré majú vlastnosti podobné vlastnostiam pripisovaným investičnému majetku.“

4 Článkom 1 bodom 4 smernice 95/7 bol zmenený tretí pododsek článku 20 ods. 2 šiestej smernice. Piate odôvodnenie smernice 95/7 znelo:

„Keďže je potrebné, aby obdobie, ktoré slúži za základ pre výpočet úprav stanovených v článku 20 [ods. 2] [šiestej] smernice, bolo predĺžené členskými štátmi až na 20 rokov pre nehnuteľný majetok získaný ako kapitálový tovar vzhľadom na [jeho] hospodársku životnosť.“

5 §lánkom 1 bodom 6 smernice 2006/69 bol doplnený druhý pododsek §lánku 20 ods. 4 šiestej smernice. Odôvodnenie 5 smernice 2006/69 spresôoval:

„Malo by sa zdôrazniť, že určité služby s povahou investičného majetku sa môžu zahrnúť do režimu, ktorý umožňuje úpravu odpôítania dane pri investičnom majetku počas životnosti majetku podľa jeho skutočného použitia.“

Smernica o DPH

6 §lánok 2 ods. 1 smernice o DPH znie:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

...“

7 §lánok 12 tejto smernice uvádza:

„1. členské štáty môžu považovať za zdaniteľnú osobu každú osobu, ktorá príležitostne uskutočňuje transakciu týkajúcu sa činností uvedených v druhom pododseku §lánku 9 ods. 1, a najmä jednu z týchto transakcií:

a) dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, pred prvým obývaním;

...

2. Na účely písmena a) odseku 1 je ‚budova‘ akákoľvek stavba pevne spojená so zemou.

členské štáty môžu stanoviť pravidlá pre uplatňovanie kritéria uvedeného v písmene a) odseku 1 na prestavby budov a môžu určiť, čo znamená pojem ‚pozemky, na ktorých stoja‘.

...“

8 §lánok 14 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„Dodanie tovaru‘ je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ.“

9 Podľa §lánku 24 ods. 1 smernice o DPH:

„Poskytovaním služieb je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.“

10 §lánok 135 ods. 1 tejto smernice uvádza:

„členské štáty oslobodia od dane tieto transakcie:

...

j) dodanie budov alebo častí budov a pozemkov, na ktorých stoja, okrem dodaní uvedených v

článku 12 ods. 1 písm. a);

...“

11 Článek 168 uvedené směrnice zní:

„Pokud jde o tovar a služby, které sú použité na účely zdanitelných transakcí zdanitelné osoby, táto má právo v členském štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpovíť z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplattenú v tomto členském štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

...“

12 Článek 184 směrnice o DPH uvádza:

„Pôvodne uplatnené odpovítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpovítanie, na ktoré mala zdaniteľná osoba právo.“

13 Článek 185 ods. 1 tejto směrnice uvádza:

„Úprava odpovítanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpovítanej dane, objavia po podaní daňového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy.“

14 Podľa článku 187 uvedené směrnice:

„1. V prípade investičného majetku sa úprava odpovítanej dane rozloží na päť rokov vrátane roka, v ktorom bol majetok nadobudnutý alebo vytvorený.

...

V prípade nehnuteľného investičného majetku sa dĺžka obdobia slúžiaceho na výpočet úpravy odpovítanej dane môže predĺžiť až na dvadsať rokov.

2. Ročná úprava odpovítanej dane sa uskutočňuje len do výšky jednej pätiny DPH uplatnenej na investičný majetok alebo, keď sa obdobie na úpravu odpovítanej dane predĺžilo, do výšky zodpovedajúcej časti DPH uplatnenej na investičný majetok.

Úprava odpovítanej dane uvedená v prvom pododseku sa vykoná v závislosti od úprav týkajúcich sa zmien práva na odpovítanie dane, ku ktorým došlo v nasledujúcich rokoch, v porovnaní s právom na odpovítanie dane za rok, v ktorom bol majetok nadobudnutý, vytvorený alebo prípadne po prvýkrát použitý.“

15 Článek 189 tej istej směrnice stanovuje:

„Na účely uplatňovania článkov 187 a 188 môžu členské štáty prijať tieto opatrenia:

a) vymedziť pojem investičný majetok,

...“

16 Článek 190 směrnice o DPH uvádza:

„Na účely článkov 187, 188, 189 a 191 môžu členské štáty za investičný majetok považovať služby, ktoré majú vlastnosti podobné vlastnostiam, ktoré sa bežne pripisujú investičnému majetku.“

Belgické právo

17 Článok 1 ods. 9 bod 1 wet tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (zákon o dani z pridanej hodnoty) z 3. júla 1969 (*Belgisch Staatsblad* zo 17. júla 1969, s. 7046), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH“), znie:

„Na účely tohto zákona sa rozumie:

1° budovou alebo časťou budovy akákoľvek stavba pevne spojená so zemou“.

18 Článok 48 ods. 2 zákona o DPH stanovuje:

„Pokiaľ ide o investičný majetok a služby, ktoré majú vlastnosti podobné vlastnostiam, ktoré sa bežne pripisujú investičnému majetku, sa na odpočítanie dane, ktorou boli zdanené, vzťahuje päťročné obdobie na úpravu. Úprava sa vykoná každý rok až do výšky jednej pätiny sumy týchto daní, ak dôjde k zmenám, ktoré boli zohľadnené pri výpočte odpočítateľných daní.“

V prípade dane, ktorou bol zdanený nehnuteľný investičný majetok, je však obdobie na úpravu päťnásť rokov a úprava sa uskutoční každý rok do výšky jednej pätiny tejto dane.“

19 Článok 49 tohto zákona stanovuje, že kráľ stanoví podmienky uplatnenia článkov 45 až 48 uvedeného zákona.

20 Článok 9 Koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (kráľovské nariadenie č. 3 o odpočítaní dane na účely dane z pridanej hodnoty) z 10. decembra 1969 (*Belgisch Staatsblad* z 12. decembra 1969, s. 12006), v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (ďalej len „kráľovské nariadenie č. 3“), stanovuje:

„1. V prípade daní, ktoré zaťažujú investičný majetok, sa odpočítanie dane, ktoré bolo pôvodne uplatnené zdaniteľnou osobou, upraví počas obdobia piatich rokov, ktoré začínajú 1. januára roku, v ktorom vzniklo právo na odpočítanie dane.“

Pokiaľ však ide o dane, ktorými sa zdaňuje nehnuteľný investičný majetok, toto obdobie sa predlžuje na päťnásť rokov.

Daňami, ktorými bol zdanený nehnuteľný investičný majetok, sa rozumejú dane, ktorými boli zdanené:

1° plnenia spočívajúce vo výstavbe nehnuteľnosti uvedenej v článku 1 ods. 9 bode 1 [zákona o DPH], alebo k nej prispievajú,

2° plnenia spočívajúce vo výstavbe nehnuteľnosti uvedenej v článku 1 ods. 9 bode 1 [zákona o DPH], alebo prispievajúce k tejto stavbe,

3° nadobudnutie vecného práva v zmysle článku 9 ods. 2 bodu 2° [zákona o DPH] týkajúceho sa majetku uvedeného v článku 1 ods. 9 [zákona o DPH].

...“

21 ?lánok 21a ods. 1 prvý pododsek bod 2 krá?ovského nariadenia ?. 3 stanovuje, že zdaniteľná osoba vykonávajúca ?innos? oslobodenú od dane bez nároku na odpo?ítanie dane a ktorá sa v súvislosti s tou istou ?innos?ou stane zdaniteľnou osobou uskuto?ujúcou plnenia, pri ktorých vzniká právo na odpo?ítanie dane, môže uplatni? svoje právo na odpo?ítanie dane úpravou, najmä pokia? ide o investičný majetok, ktorý zostal pri tejto zmene, za predpokladu, že tento majetok je stále použiteľný a že neuplynula lehota stanovená v ?lánku 48 ods. 2 zákona o DPH.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

22 L BV je advokátskou spoločnosťou. Na výkon tejto ekonomickej ?innosti disponuje nehnuteľnosťou, ktorú jej konateľ využíva aj na účely bývania.

23 V rokoch 2007 až 2015 sa na budove uskutočnili rozsiahle práce, po ktorých ukončení túto budovu tvorila zrekonštruovaná hlavná budova a medzi?ahlá budova, ako aj novopostavená pivnica, presklená prístavba a vý?ahová šachta. Jednotlivé priestory sú navzájom prepojené chodbami nachádzajúcimi sa na prízemí a prvom poschodí, pričom vý?ahová šachta umožňuje prístup na všetky poschodia hlavnej a medzi?ahlej budovy. V polovici roka 2015 boli práce úplne dokončené a budova mohla byť opäť uvedená do prevádzky.

24 Na celú nehnuteľnosť bola pridelená jediná „katastrálna hodnota“, pričom táto hodnota pred začatím prác predstavovala 2 456 eur a po ich uskutočnení 3 850 eur. Takto prerobená budova bola určená 40 % na súkromné účely a 60 % na podnikateľské účely.

25 Od 1. januára 2014 Belgicko zrušilo oslobodenie od DPH, ktoré sa dovtedy uplatňovalo na výkon povolania advokáta, a tak L BV bola odvtedy zaregistrovaná ako zdaniteľná osoba na účely DPH.

26 L BV následne upravila odpo?ítania DPH tak, že odpo?ítala ?as? DPH, ktorú zaplatila z nákladov na dotknuté práce a ktorú nemohla odpo?ítať, keď bola jej ?innos? oslobodená od dane, pričom sa domnievala, že obdobie na úpravu vz?ahujúce sa na tieto práce stále trvá.

27 V tejto súvislosti L BV vychádzala z predpokladu, podľa ktorého tieto práce predstavovali nehnuteľný investičný majetok, na ktorý sa vz?ahuje dlhšie obdobie na úpravy v trvaní pätnástich rokov, a nie bežné päťročné obdobie na úpravy, ktoré sa uplatňuje na investičný majetok, ktorý nie je nehnuteľný.

28 V dňoch 28. augusta a 1. decembra 2015 vykonala daňová správa neohlásenú daňovú kontrolu v sídle spoločnosti L BV týkajúcu sa obdobia od 1. januára 2014 do 30. septembra 2015. Po tejto kontrole táto správa, ktorá pripustila, že L BV mala v zásade právo upravi? odpo?ítanie DPH týkajúcej sa dotknutých stavebných prác, dospela k záveru, že tieto práce nevedli k výstavbe novej budovy, ale boli len vylepšením a rekonštrukciou existujúcej budovy, a teda sa malo uplatni? päťročné obdobie na úpravy.

29 Keďže daňová správa usúdila, že je potrebné opravi? úpravu odpo?ítanej dane týkajúcej sa týchto prác, ktorú uplatnila L BV, zaslala 25. októbra 2017 tejto spoločnosti platobný výmer, podľa ktorého bola povinná zaplati? určitú sumu DPH týkajúcu sa týchto odpo?ítaní.

30 Rechtbank van eerste aanleg Oost?Vlaanderen, afdeling Gent (Súd prvého stup?a Východné Flámsko, oddelenie Gent, Belgicko) rozhodujúci o žalobe, ktorú podala L BV, rozsudkom z 10. marca 2020 dospel k záveru, že celá presklená prístavba a vý?ahová šachta, ktoré dala postavi? táto spoločnosť, ako aj ?ou zrekonštruovaná medzi?ahlá budova sa majú

považovať za novopostavené časti budovy, ktoré predstavujú nehnuteľný investičný majetok, a tak podľa tohto súdu bola L BV oprávnená odpočíta príslušnú DPH vzťahujúcu sa na tieto práce v pomere 60 %.

31 Daňová správa podala proti tomuto rozsudku odvolanie na Hof van beroep te Gent (Odvolací súd Gent, Belgicko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. L BV podala vzájomné odvolanie.

32 Tento súd sa na jednej strane domnieva, že odvolanie podané daňovou správou je dôvodné, keďže výstavbu šachtu a dve stavby v zadnej časti hlavnej budovy nemožno každú osobitne považovať za „časť stavby“ v zmysle článku 1 ods. 9 bodu 1 zákona o DPH.

33 Na druhej strane však uvádza, pokiaľ ide o vzájomné odvolanie spoločnosti L BV, že v belgickom práve, ak sú práce uskutočnené na existujúcej budove, sa dlhšie obdobie na úpravy v trvaní pätnástich rokov uplatní, pokiaľ ide o DPH vybranú za tieto práce, len ak po ich uskutočnení ide o „novú stavbu“ na účely DPH. Toto obdobie pätnástich rokov by sa teda nevzťahovalo na stavebné práce, ktoré nezahŕňajú prestavbu, ktorej výsledkom je v skutočnosti postavenie „novej“ budovy na účely DPH, aj keď tieto práce vzhľadom na svoju povahu a význam priznávajú budove, na ktorej boli uskutočnené, rovnako dlhú hospodársku životnosť, ako je životnosť nových budov.

34 Vnútroštátny súd má však rovnako ako L BV pochybnosti o tom, či je tento systém zlučiteľný so smernicou o DPH, a najmä s jej článkami 187 a 189.

35 Po prvé uvedený systém totiž v podstate pod pojem „nehnuteľný investičný majetok“ zahŕňa len výstavbu budovy alebo časti budovy, zatiaľ čo články 187 alebo 189 smernice o DPH obsah tohto pojmu vôbec neobmedzujú. Tieto články neodkazujú ani na pojem „dodanie budovy alebo časti budov... pred prvým obývaním“, ktorý je uvedený v článku 12 ods. 1 písm. a) smernice, keďže toto posledné uvedené ustanovenie slúži len na vysvetlenie podmienok, za ktorých môže prevod nehnuteľného majetku podliehať DPH. Nebolo preto odôvodnené prebrať pojem „nehnuteľný investičný majetok“ do vnútroštátneho práva tak doslovne, ako to urobil belgický zákonodarca.

36 Po druhé, ak budovy prejdú zásadnou rekonštrukciou, ktorá im poskytuje takú dlhú dobu hospodárskeho využívania, ako majú nové budovy, čo v prejednávanej veci potvrdzuje skutočnosť, že práce sú amortizované počas obdobia 33 rokov, sú porovnateľné s novými budovami a musia sa v oblasti DPH posudzovať rovnako ako tieto nové budovy, a to v súlade so zásadou daňovej neutrality ako osobitným vyjadrením zásady rovnosti zaobchádzania. V tomto rámci by sa dalo obhájiť, že pojem „nehnuteľný investičný majetok“ sa musí vzťahovať na všetok majetok, ktorého hospodárska životnosť je podstatne dlhšia ako bežné päťročné obdobie na úpravy.

37 Ak by to tak bolo, vnútroštátny súd nevyhnutne, že L BV sa môže odvolávať na smernicu o DPH s cieľom zabrániť vnútroštátnej právnej úprave, ktorá je v rozpore so smernicou a zásadami, na ktorých je založená.

38 Za týchto okolností Hof van beroep te Gent (Odvolací súd Gent) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Bránia články 187 a 189 smernice [o DPH] právnej úprave, ako je tá, o ktorú ide vo veci samej (konkrétne článok 48 ods. 2 a článok 49 zákona o DPH) v spojení s článkom 9 [kráľovského nariadenia č. 3]), podľa ktorej sa v prípade rekonštruovaných prác na existujúcej budove uplatní dlhšie obdobie (na úpravu) odpočítanej dane (v trvaní 15 rokov) len vtedy, keď po

ukončení prác ide podľa kritérií vnútroštátneho práva o ‚novú budovu‘ v zmysle článku 12 tejto smernice, hoci doba hospodárskeho využitia zásadne rekonštruovanej budovy (ktorá sa však na základe administratívnych kritérií vnútroštátneho práva nepovažuje za ‚novú budovu‘ v zmysle článku 12) je totožná s dobou novej budovy, ktorá je podstatne dlhšia ako päťročné obdobie stanovené v uvedenom článku 187, čo potvrdzuje najmä skutočnosť, že uskutočnené práce sa amortizujú počas obdobia 33 rokov, ktoré zodpovedá dobe amortizácie nových budov?

2. Má článok 187 smernice [o DPH] priamy účinok, takže zdaniteľná osoba, ktorá na budove uskutočnila práce, pričom v dôsledku týchto prác sa zrekonštruovaná budova na základe kritérií vnútroštátneho práva neklasifikuje ako ‚nová budova‘ v zmysle článku 12 tejto smernice, hoci tieto práce majú dobu hospodárskeho využitia totožnú so životnosťou takýchto nových budov, na ktoré sa vzťahuje revízne obdobie (na úpravu) v trvaní 15 rokov, sa môže dovoľávať uplatnenia revízneho obdobia (na úpravu) v trvaní 15 rokov?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

39 Na úvod treba poznamenať, že prvá otázka sa týka obdobia na úpravu v zmysle článku 187 ods. 1 smernice o DPH, ktoré sa má uplatniť na odpoveď DPH zaplatenej spoločnosťou L BV pri dodaní predmetných stavebných prác, teda buď päťročné obdobie stanovené v tomto ustanovení pre investičný majetok vo všeobecnosti, alebo dlhšie obdobie, ktoré môže trvať až dvadsať rokov a ktoré členské štáty majú podľa uvedeného ustanovenia možnosť uplatniť na nehnuteľný investičný majetok, ktoré bolo v Belgicku v zmysle článku 48 ods. 2 zákona o DPH a článku 9 ods. 1 kráľovského nariadenia č. 3 stanovené na pätnásť rokov.

40 Zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, ako aj zo spresnení poskytnutých belgickou vládou na pojednávaní pritom na jednej strane vyplýva, že stavebné práce, o ktoré ide vo veci samej, podliehali DPH ako poskytovanie služieb v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH v spojení s článkom 24 tejto smernice, a nie ako dodanie tovaru.

41 Na druhej strane na účely uplatnenia päťročného obdobia na úpravy, ako je stanovené v článku 187 ods. 1 prvom pododseku tejto smernice, daňová správa využila možnosť, ktorú teraz členským štátom priznáva článok 190 uvedenej smernice a ktorá bola do belgického práva prebratá článkom 48 ods. 2 prvým pododsekom zákona o DPH, považovať za investičný majetok služby, ktoré majú vlastnosti podobné vlastnostiam, ktoré sa bežne pripisujú takémuto majetku.

42 Na to, aby sa vnútroštátnemu súdu poskytla užitočná odpoveď na prvú otázku, treba zohľadniť aj tento článok 190 tej istej smernice.

43 Za týchto okolností treba konštatovať, že svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú články 187, 189 a 190 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave týkajúcej sa úpravy odpovedanej DPH, podľa ktorej sa dlhšie obdobie na úpravy stanovené podľa tohto článku 187 pre nehnuteľný investičný majetok uplatňuje na stavebné práce len vtedy, ak sú tak zásadné, že vedú k prestavbe budovy v zmysle článku 12 ods. 2 tejto smernice, s výnimkou stavebných prác podliehajúcich DPH ako poskytovanie služieb v zmysle uvedenej smernice, ktoré bez toho, aby viedli k takejto prestavbe, zahŕňajú zásadné rozšírenie a/alebo hĺbkovú rekonštrukciu budovy, ktorej hospodárska životnosť zodpovedá dĺžke hospodárskej životnosti novej budovy.

44 Na účely odpovede na túto otázku treba po prvé pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdného dvora právo zdaniteľných osôb na odpoveď z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje

základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie (rozsudok z 25. júla 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, bod 28 a citovaná judikatúra).

45 Cieľom systému odpočítania dane je totiž v plnom rozsahu zbaviť zdaniteľnú osobu zaťaženia DPH splatnou alebo zaplatenou v rámci všetkých jej ekonomických činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje neutralitu, pokiaľ ide o daňové zaťaženie všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy osebe v zásade podliehajú DPH (rozsudok z 25. júla 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, bod 29 a citovaná judikatúra).

46 Mechanizmus úpravy stanovený smernicou o DPH, ktorý je súčasťou tohto systému odpočítania daní, má tiež za cieľ zvýšiť presnosť odpočítaní spôsobom zaručujúcim neutralnosť DPH tak, aby transakcie uskutočnené v predchádzajúcom štádiu naďalej umožňovali uplatniť právo na odpočítanie dane len za predpokladu, že slúžia na poskytnutie plnení podliehajúcich takejto dani (rozsudok z 9. júla 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, bod 20).

47 V tejto súvislosti články 184 a 185 smernice o DPH všeobecne stanovujú podmienky, za ktorých má vnútroštátna daňová správa vyžadovať úpravu pôvodne odpočítanej DPH, zatiaľ čo články 187 až 192 tejto smernice stanovujú určité podmienky úpravy odpočítania DPH uplatniteľné na konkrétny prípad investičného majetku (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. septembra 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, body 27 a 29, ako aj citovanú judikatúru).

48 Článok 187 ods. 1 prvý pododsek smernice o DPH tak v súvislosti s týmto investičným majetkom stanovuje, že úprava odpočítanej dane sa rozloží na päť rokov vrátane roka, v ktorom bol majetok nadobudnutý alebo vytvorený.

49 Takéto obdobie na úpravu umožňuje vyhnúť sa nepresnostiam vo výpočte odpočítanej dane a neoprávneným výhodám alebo nevýhodám pre zdaniteľnú osobu, najmä ak sa po podaní daňového priznania objavia zmeny v skutočnostiach, ktoré boli pôvodne zohľadnené na určenie odpočítanej sumy. Podľa ustálenej judikatúry je pravdepodobnosť takýchto zmien osobitne vysoká v prípade investičného majetku, ktorý sa často využíva počas obdobia viacerých rokov, v ktorom sa jeho využitie môže meniť, pričom náklady na jeho nadobudnutie sa v dôsledku toho amortizujú počas viacerých úctových období (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. júna 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, bod 30 a citovanú judikatúru).

50 V tomto kontexte sa článok 187 smernice o DPH vzťahuje najmä na situácie úpravy odpočítaní dane, keď investičný majetok, ktorého využívanie nezakladá právo na odpočítanie dane, sa následne využíva spôsobom, ktorý toto právo zakladá (rozsudok z 25. júla 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, bod 31).

51 Pokiaľ ide konkrétne o nehnuteľný investičný majetok, článok 187 ods. 1 tretí pododsek smernice o DPH umožňuje členským štátom predžiť obdobie slúžiace ako základ na účely výpočtu úprav na 20 rokov.

52 Toto ustanovenie v podstate zodpovedá ustanoveniu článku 20 ods. 2 tretiemu pododseku šiestej smernice, ktoré bolo nahradené smernicou o DPH. Ako vyplýva z piateho odôvodnenia smernice 95/7, ktorou bolo toto ustanovenie zmenené a doplnené tak, aby sa maximálne obdobie na úpravy odpočítanej dane v prípade nehnuteľného investičného majetku, ktoré bolo predtým desať rokov, predžilo na dvadsať rokov, takéto dlhšie obdobie bolo prijaté „vzhľadom na hospodársku životnosť“ tohto majetku.

53 Z uvedeného vyplýva, že možnosť členských štátov stanoviť pre nehnuteľný investičný majetok dlhšie obdobie na úpravy, je súčasťou rovnakej logiky, ako je tá, ktorá je podkladom pravidiel úpravy uplatniteľných na investičný majetok vo všeobecnosti, teda logiky, ktorej cieľom je zvýšiť presnosť odpodátaní dane, pričom tieto podmienky sú prispôsobené vlastnostiam tohto nehnuteľného investičného majetku, ktoré súvisia najmä s jeho hospodárskou životnosťou, ktorá je ešte dlhšia než životnosť iného investičného majetku.

54 Pokiaľ ide o druhú otázku, či sa na stavebné práce, o aké ide vo veci samej, môže vzťahovať pojem „nehnuteľný investičný majetok“ v zmysle článku 187 ods. 1 tretieho pododseku smernice o DPH, a v dôsledku toho sa na ne môže uplatniť dlhšie obdobie na úpravu, ktoré je prípadne stanovené vo vnútroštátnom práve pre takýto majetok, treba pripomenúť, ako bolo spresnené v bode 40 tohto rozsudku, že stavebné práce, o ktoré ide vo veci samej, podliehali DPH ako poskytovanie služieb v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) tejto smernice, a nie ako dodanie tovaru v zmysle článku 2 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice.

55 V dôsledku toho, hoci nemožno vylúčiť, že uskutočnenie takýchto prác by v zásade mohlo byť analyzované ako dodanie tovaru v zmysle článku 2 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, za okolností sporu vo veci samej to tak nie.

56 Z uvedeného vyplýva, že na tieto práce ako také sa nemôže vzťahovať pojem „nehnuteľný investičný majetok“, ako je uvedený v článku 187 ods. 1 smernice o DPH, pretože predstavujú služby, a nie majetok, a to nezávisle od spôsobu, akým bol investičný majetok prípadne vymedzený vo vnútroštátnom práve v súlade s článkom 189 písm. a) tejto smernice.

57 Za týchto okolností sa podmienky úpravy stanovené v článku 187 ods. 1 smernice o DPH, ktoré sa týkajú investičného majetku, samy osebe neuplatňujú na úpravu odpodátania DPH zaplatenej pri uskutočnení uvedených prác.

58 Toto posúdenie nespochybňuje skutočnosť, ktorú na pojednávaní uviedla Európska komisia, že stavebné práce, o ktoré ide vo veci samej, fyzicky zmenili nehnuteľný majetok, teda starú budovu v podobe, v akej bola pred začatím prác, alebo do nej začlenili ďalšie stavebné prvky, ktoré možno po tomto začlenení považovať za neoddeliteľnú súčasť nehnuteľného majetku.

59 Vzhľadom na to treba po tretie uviesť, že v súlade s článkom 190 smernice o DPH členské štáty môžu najmä na účely článku 187 tejto smernice považovať za investičný majetok služby, ktoré majú vlastnosti podobné vlastnostiam, ktoré sa bežne pripisujú investičnému majetku.

60 Ako bolo uvedené v bode 41 tohto rozsudku, daňová správa v prejednávanej veci považovala predmetné stavebné práce za investičný majetok v zmysle článku 187 ods. 1 prvého pododseku smernice o DPH práve využitím tejto možnosti, tak ako je stanovená v belgickom práve.

61 Za týchto okolností treba v prvom rade určiť, či článok 190 smernice o DPH dovoľuje členským štátom kvalifikovať niektoré služby nielen ako investičný majetok, ale aj ako nehnuteľný investičný majetok.

62 V tejto súvislosti znenie článku 190 smernice o DPH, ktoré odkazuje všeobecne, a nie taxatívne na pojem „investičný majetok“ bez toho, aby tak z tohto pojmu vylučovalo nehnuteľný investičný majetok, umožňuje *a priori* konštatovať, že ide o takýto prípad.

63 Za predpokladu, že dotknutý členský štát sa na základe článku 187 ods. 1 tretieho

pododseku tejto smernice rozhodol v rámci všeobecnej kategórie investičného majetku priznať osobitné zaobchádzanie kategórii nehnuteľného investičného majetku s cieľom uplatniť na dlhšie obdobie na úpravu, tento posledný uvedený majetok, ktorý je z tohto dôvodu posudzovaný odlišne ako investičný majetok, ktorý nie je nehnuteľný, na aľej patrí do všeobecnej kategórie investičného majetku.

64 Výklad nachádzajúci sa v bode 62 tohto rozsudku podporuje účel sledovaný článkom 190 smernice o DPH, ako vyplýva z odôvodnenia 5 smernice 2006/69, z ktorého vychádza článok 20 ods. 4 tretí pododsek šiestej smernice, ktorého obsah sa v súhrasnosti v podstate nachádza v tomto článku 190.

65 Podľa tohto odôvodnenia 5 priznanie možnosti podobnosti stanovenej v týchto dvoch ustanoveniach má za cieľ umožniť, aby sa „určité služby s povahou investičného majetku [mohli] zahrnúť do režimu, ktorý umožňuje úpravu odpočítania dane pri investičnom majetku počas životnosti majetku podľa jeho skutočného použitia“.

66 Z uvedeného vyplýva, že cieľom tejto možnosti je splnomocniť členské štáty, aby na účely mechanizmu úpravy odpočítania dane posudzovali určité služby rovnakým spôsobom ako investičný majetok, pokiaľ sú tieto služby, najmä vzhľadom na dĺžku hospodárskej životnosti ich účinkov a zároveň možnosť zmeny skutočného používania majetku, na ktorý sa vzťahujú uvedené služby, podobné týmto službám.

67 Vzhľadom na to, že v rámci všeobecnej kategórie investičného majetku, ako je uvedená v bode 63 tohto rozsudku, sa nehnuteľný investičný majetok vyznačuje ešte dlhšou hospodárskou životnosťou, ako bolo uvedené v bode 53 tohto rozsudku, by bolo s prihliadnutím na tento účel nekoherentné, aby pri uplatnení možnosti rovnakého zaobchádzania, ako je stanovená v článku 190 smernice o DPH, členské štáty nemohli rozlišovať dotknuté služby podľa dĺžky hospodárskej životnosti ich účinkov, a prípadne ich považovať za nehnuteľný investičný majetok za predpokladu, že dotknutý členský štát si ponechal pre túto poslednú uvedenú kategóriu majetku dlhšie obdobie na úpravu odpočítania dane podľa článku 187 ods. 1 tretieho pododseku smernice o DPH.

68 Na druhej strane výklad článku 190 smernice o DPH v tom zmysle, že tento článok oprávuje členské štáty, aby na účely mechanizmu úpravy odpočítania dane považovali určité služby za investičný majetok alebo nehnuteľný investičný majetok, umožňuje zvýšiť presnosť odpočítaní DPH zaplatenej za tieto služby v závislosti od hospodárskej životnosti ich účinkov, podobne ako podmienky stanovené na tieto účely pre investičný majetok, ako sú uvedené v bodoch 46, 49 a 53 tohto rozsudku.

69 V druhom rade, hoci je pravda, že členské štáty môžu uplatniť alebo neuplatniť takto vymedzenú možnosť, ktorú im priznáva článok 190 smernice o DPH, a hoci pri rozhodovaní o tom disponujú voľnou úvahou, pokiaľ ide o podobnosť vlastností dotknutých služieb a majetku, nie to nemožno na tom, že pri výkone tejto voľnej úvahy musia dodržiavať právo Únie, a najmä účel tohto článku, ako aj predovšetkým zásadu daňovej neutrality (pozri analogicky rozsudok zo 17. septembra 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, bod 49).

70 V tomto kontexte vzhľadom na účel článku 190 smernice o DPH, ako je uvedený v bode 66 tohto rozsudku, členské štáty nemôžu pri vykonávaní tohto ustanovenia nezohľadniť hospodársku životnosť účinkov služieb, ktoré sa majú považovať za investičný majetok, keďže z dôvodov uvedených v bode 67 tohto rozsudku podobnosť vlastností dotknutých služieb a majetku na účely mechanizmu úpravy odpočítania dane závisí najmä od tejto dĺžky hospodárskej životnosti. Predmetná služba sa totiž môže z hľadiska hospodárskej životnosti jej účinkov javiť bližšie nehnuteľnému investičnému majetku než investičnému majetku, ktorý nie je nehnuteľným

majetkom.

71 Pokiaľ ide o zásadu daňovej neutrality, ktorá je premietnutím všeobecnej zásady rovnosti zaobchádzania normotvorcom Únie v oblasti DPH, Súdny dvor rozhodol, že táto zásada bráni tomu, aby sa na jednej strane poskytovania podobných služieb, ktoré si preto navzájom konkurujú, posudzovali na účely DPH rozdielne, a na druhej strane, aby sa s hospodárskymi subjektmi, ktoré uskutočňujú rovnaké plnenia, zaobchádzalo rozdielne, pokiaľ ide o výber DPH (rozsudky z 29. októbra 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, bod 67 a citovaná judikatúra, ako aj z 30. júna 2022, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice, C-146/21, EU:C:2022:512, bod 45 a citovaná judikatúra).

72 Pri vykonávaní článku 190 smernice o DPH musia členské štáty zabezpečiť, aby sa na účely DPH nezaobchádzalo so zdaniteľnou osobou, ktorá prijala určité služby, odlišne v porovnaní s inou zdaniteľnou osobou, ktorá v rámci tej istej ekonomickej činnosti kúpila tovar, ktorého hospodárske vlastnosti sú v podstate rovnocenné s hospodárskymi vlastnosťami týchto služieb.

73 V prejednávanej veci prináleží vnútroštátnemu súdu, aby posúdil, či vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej spĺňa podmienky uvedené v bodoch 69 až 72 tohto rozsudku.

74 Na to, aby sa vnútroštátnemu súdu poskytla užitočná odpoveď, je nutné uviesť, ako to tiež zdôraznil samotný vnútroštátny súd, že je nesporné, že stavebné práce, o ktoré ide vo veci samej a ktoré trvali niektoľko rokov, posudzované ako celok, viedli k zásadnej rekonštrukcii dotknutej budovy a tiež ju rozšírili tým, že ju doplnili o presklenú prístavbu a výťahovú šachtu. Okrem toho sa zdá, že význam týchto prác potvrdzujú číselné údaje poskytnuté spoločnosťou L BV, podľa ktorých celkové náklady dosahovali približne 1 937 104 eur.

75 Okrem toho sa zdá preukázané, že účinky uvedených stavebných prác majú, najmä vzhľadom na ich rozsah, rovnakú hospodársku životnosť ako nová budova.

76 Vzhľadom na tieto skutočnosti sa tie isté práce zdajú byť na účely mechanizmu úpravy odpočítania dane oveľa viac podobné nehnuteľnému investičnému majetku než investičnému majetku, ktorý nie je nehnuteľný majetok.

77 Vzhľadom na takúto podobnosť môže skutočnosť, že sa tieto práce budú považovať za investičný majetok, ktorý nie je nehnuteľný majetok, a že sa na ne tak uplatní päťročné obdobie na úpravu vyhradené tejto kategórii majetku, viesť k odlišnému daňovému zaobchádzaniu so zdaniteľnou osobou, ktorá rovnako ako L BV investovala do prác spočívajúcich v rozšírení a hĺbkovej rekonštrukcii existujúcej budovy a zaplatila DPH splatnú za tieto práce, na ktoré by sa uplatnilo päťročné obdobie na úpravu, v porovnaní s podobnou zdaniteľnou osobou, ktorá investovala do výstavby novej budovy, na ktorú sa uplatňuje dlhšie obdobie na úpravu, hoci tieto investície sú vzhľadom na ich hospodárske vlastnosti podobné, ba dokonca totožné.

78 V tomto kontexte je naopak irelevantná skutočnosť, že dotknuté stavebné práce nepredstavujú prestavbu nehnuteľnosti v zmysle článku 12 ods. 2 smernice o DPH v spojení s článkom 135 ods. 1 písm. j) tejto smernice, keďže predmet týchto ustanovení je odlišný od predmetu článku 190 uvedenej smernice.

79 Predmet prvých uvedených ustanovení totiž spočíva v identifikácii, vzhľadom na ich pridanú hodnotu, transakcií s nehnuteľnosťami, ktoré možno zdaňovať ako dodanie novej nehnuteľnosti (stavby), ktoré z tohto dôvodu preto podliehajú DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. novembra 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, body 32 a 55, ako aj z 9. marca 2023, État belge a Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, bod 23), zatiaľ čo cieľ článku

190 uvedenej smernice, ktorý je súčasťou mechanizmu úpravy uplatniteľného na investičný majetok, spočíva vo vymedzení podmienok, podľa ktorých sa odpočítania DPH zaplatenej za podobné služby majú upraviť.

80 Za týchto okolností vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, môže byť v rozpore s článkom 190 smernice o DPH v spojení s článkom 187 tejto smernice a s prihliadnutím na zásadu daňovej neutrality.

81 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 190 smernice o DPH v spojení s článkom 187 tejto smernice a s prihliadnutím na zásadu daňovej neutrality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave týkajúcej sa úpravy odpočítanej DPH, podľa ktorej sa dlhšie obdobie na úpravy stanovené podľa tohto článku 187 pre nehnuteľný investičný majetok neuplatňuje na stavebné práce, ktoré podliehajú DPH ako poskytovanie služieb v zmysle uvedenej smernice a ktoré zahŕňajú zásadné rozšírenie a/alebo hlbokú rekonštrukciu budovy, na ktorú sa tieto práce vzťahujú a ktorých účinky majú takú dĺžku hospodárskej životnosti, ktorá zodpovedá dĺžke životnosti novej budovy.

O druhej otázke

82 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 190 smernice o DPH v spojení s článkom 187 tejto smernice a s prihliadnutím na zásadu daňovej neutrality vykladať v tom zmysle, že má priamy účinok, a tak zdaniteľná osoba sa ho môže dovoliavať pred vnútroštátnym súdom proti príslušnému daňovému orgánu s cieľom uplatniť na stavebné práce, ktoré boli pre ňu uskutočnené a ktoré podliehajú DPH ako poskytovanie služieb v zmysle uvedenej smernice, dlhšie obdobie na úpravy stanovené pre nehnuteľný investičný majetok za predpokladu, že tento orgán odmietol uplatniť toto obdobie, pričom sa opierať o vnútroštátnu právnu úpravu, akou je právna úprava uvedená v prvej otázke.

83 V prvom rade treba pripomenúť, že za predpokladu, že by vnútroštátny súd dospel k záveru, že odmietnutie daňovej správy uplatniť na stavebné práce, o ktoré ide vo veci samej, dlhšie obdobie na úpravu, je v rozpore s článkom 190 smernice o DPH v spojení s článkom 187 tejto smernice a so zreteľom na zásadu daňovej neutrality, otázka priameho účinku prvého z týchto článkov by vznikla len vtedy, ak by, ako správne zdôraznili L BV a Komisia, nebol možný nijaký konformný výklad právnej úpravy, na ktorej sa toto odmietnutie zakladá (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. januára 2012, Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, body 23 a 32, ako aj citovanú judikatúru).

84 V tejto súvislosti pri uplatňovaní vnútroštátneho práva musia vnútroštátne súdy, ktoré majú podľa jeho výklad, zohľadniť všetky predpisy tohto práva a uplatniť výkladové metódy, ktoré toto právo uznáva, aby bolo v čo najväčšej možnej miere vykladané v zmysle znenia, ako aj účelu predmetnej smernice, aby sa dosiahol výsledok stanovený touto smernicou, a v súlade s článkom 288 tretím odsekom ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. augusta 2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, bod 39 a citovanú judikatúru).

85 Súdny dvor však rozhodol, že zásada konformného výkladu vnútroštátneho práva má určité obmedzenia. Povinnosť vnútroštátneho súdu odvolávať sa na právo Únie pri výklade a uplatňovaní relevantných ustanovení vnútroštátneho práva je tak obmedzená všeobecnými zásadami práva a nemôže slúžiť ako základ pre výklad *contra legem* vnútroštátneho práva (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. augusta 2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, bod 40 a citovanú judikatúru).

86 V druhom rade v prípade, že vnútroštátny súd dospeje k záveru, že nemôže vykonať konformný výklad predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy, treba preskúmať, či článok 190

smernice o DPH v spojení s článkom 187 tejto smernice a s prihliadnutím na zásadu daňovej neutrality môže mať priamy účinok, a tak L BV by sa mohla odvolávať na toto ustanovenie voči daňovej správe, aby sa na stavebné práce dotknuté vo veci samej uplatnilo dlhšie obdobie na úpravu, ktoré bolo v Belgicku v zmysle článku 48 ods. 2 zákona o DPH a článku 9 ods. 1 kráľovského nariadenia z 3. 3. 1968 stanovené na pätnásť rokov.

87 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že vo všetkých prípadoch, v ktorých sú ustanovenia smernice obsahovo bezpodmienečné a dostatočne presné, majú jednotlivci právo sa na ne odvolávať pred vnútroštátnymi súdmi voči štátu, pokiaľ tento štát neprebral smernicu do vnútroštátneho právneho poriadku v stanovenej lehote, alebo ju neprebral správne (rozsudok zo 14. mája 2024, Staťev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, bod 51 a citovaná judikatúra).

88 Na takéto ustanovenia sa môžu odvolávať osoby podliehajúce súdnej právomoci najmä voči všetkým správny orgánom tohto štátu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. októbra 2017, Farrell, C-413/15, EU:C:2017:745, bod 33 a citovanú judikatúru).

89 Pokiaľ ide v tomto kontexte o bezpodmienečnú povahu článku 190 smernice o DPH, je pravda, že toto ustanovenie len priznáva členským štátom možnosť, ktorú môžu využiť alebo nevyužiť, a že uplatnenie tejto možnosti v rozsahu, v akom sa týka možnosti považovať služby za nehnuteľný investičný majetok, podlieha okrem iného predchádzajúcemu uplatneniu možnosti členským štátom, ktorá je stanovená v článku 187 ods. 1 treťou pododseku tejto smernice a ktorá spočíva v rozlišovaní takého majetku v rámci celého investičného majetku.

90 Slobodná voľba priznaná členským štátom, pokiaľ ide o rozhodnutie uplatniť alebo neuplatniť možnosť, aká je stanovená v článku 190 smernice o DPH, však nebráni vnútroštátnemu súdu preskúmať, či členský štát, ktorý prijal rozhodnutie vykonať takéto uplatnenie, dodržal podmienky upravujúce uvedené uplatnenie a či najmä zostal v medziach svojej voľnej úvahy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. februára 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, EU:C:1977:12, body 27 a 29).

91 Okrem toho, ak sa členský štát, ako je to v prejednávanej veci, rozhodol uplatniť možnosť stanovenú v článku 187 ods. 1 treťou pododseku smernice o DPH, a tým úplne vyčerpal mieru voľnej úvahy, ktorou v tejto súvislosti disponoval, neexistuje už prekážka v súdnom preskúmaní uvedenom v predchádzajúcom bode.

92 Za okolností, o aké ide vo veci samej, teda ide o preskúmanie, či vzhľadom na prvky analýzy uvedené v bodoch 70 až 72 tohto rozsudku dotknutý členský štát, ktorý tiež uplatnil možnosť stanovenú v článku 190 smernice o DPH, dodržal svoju povinnosť zostať v medziach voľnej úvahy, ktorou v tejto súvislosti disponuje, akou je úvaha vyplývajúca z obsahu tohto ustanovenia v spojení s článkom 187 ods. 1 tejto smernice a s prihliadnutím na zásadu daňovej neutrality.

93 Rovnako, pokiaľ ide o dostatočne presný charakter článku 190 smernice o DPH v spojení s jej článkom 187 ods. 1 a s prihliadnutím na zásadu daňovej neutrality, okolnosť pripomenutá v predchádzajúcom bode a tiež uvedená v bode 69 tohto rozsudku, že členské štáty majú pri vykonávaní týchto ustanovení určitú mieru voľnej úvahy, nebráni ani tomu, aby bolo možné vykonať preskúmanie súdom s cieľom zistiť, či dotknutý členský štát nešiel nad rámec tejto voľnej úvahy (pozri v tomto zmysle rozsudky z 24. októbra 1996, Kraaijeveld a i., C-72/95, EU:C:1996:404, bod 59, ako aj z 28. novembra 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, bod 51).

94 ?lánok 190 smernice o DPH v spojení s ?lánkom 187 tejto smernice a s prihliadnutím na zásadu da?ovej neutrality je dostato?ne presný na to, aby umožnil takéto súdne preskúmanie, ako to navyše vyplýva aj z odpovede na prvú otázku.

95 Za týchto podmienok môže mať ?lánok 190 smernice o DPH priamy ú?inok, a tak zdaniteľná osoba by sa mohla priamo odvolávať na tento ?lánok v spojení s ?lánkom 187 tejto smernice a s prihliadnutím na zásadu da?ovej neutrality v prípade uvedenom v bode 88 tohto rozsudku.

96 Ak teda vnútroštátny súd, ktorý sa opiera o takýto priamy ú?inok, dospeje k záveru, že ?lenský štát išiel nad rámec svojej vo?nej úvahy, keď určité stavebné práce podliehajúce DPH ako poskytovanie služieb nepovažoval za nehnuteľný investičný majetok, zdaniteľná osoba sa môže pred týmto súdom priamo odvolať na ?lánok 190 smernice o DPH v spojení s ?lánkom 187 tejto smernice a s prihliadnutím na zásadu da?ovej neutrality, aby sa tieto práce považovali za takýto majetok a aby sa naň uplatnilo dlhšie obdobie na úpravu stanovené vo vnútroštátnom práve podľa ?lánku 187 ods. 1 tretieho pododseku uvedenej smernice (pozri analogicky rozsudky z 28. novembra 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, bod 52, ako aj z 15. apríla 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, bod 81).

97 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na druhú otázku odpovedať tak, že ?lánok 190 smernice o DPH v spojení s ?lánkom 187 tejto smernice a s prihliadnutím na zásadu da?ovej neutrality sa má vykladať v tom zmysle, že má priamy ú?inok, a tak zdaniteľná osoba sa ho môže dovolávať pred vnútroštátnym súdom proti príslušnému da?ovému orgánu s cieľom uplatniť na stavebné práce, ktoré boli pre ňu uskutočnené a ktoré podliehajú DPH ako poskytovanie služieb v zmysle uvedenej smernice, dlhšie obdobie na úpravy stanovené pre nehnuteľný investičný majetok za predpokladu, že tento orgán odmietol uplatniť dlhšie obdobie na úpravy, pričom sa opieral o vnútroštátnu právnu úpravu, akou je právna úprava uvedená v prvej otázke.

O trovách

98 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k ú?astníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených ú?astníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

1. ?lánok 190 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení s ?lánkom 187 tejto smernice a s prihliadnutím na zásadu proporcionality a da?ovej neutrality

sa má vykladať v tom zmysle, že:

bráni vnútroštátnej právnej úprave týkajúcej sa úpravy odpočítanej dane z pridanej hodnoty (DPH), podľa ktorej sa dlhšie obdobie na úpravy stanovené podľa tohto článku 187 pre nehnuteľný investičný majetok neuplatňuje na stavebné práce, ktoré podliehajú DPH ako poskytovanie služieb v zmysle uvedenej smernice a ktoré zahŕňajú zásadné rozšírenie a/alebo hlbokú rekonštrukciu budovy, na ktorú sa tieto práce vzťahujú a ktorých účinky majú takú dĺžku hospodárskej životnosti, ktorá zodpovedá dĺžke životnosti novej budovy.

2. Článok 190 smernice 2006/112 v spojení s článkom 187 tejto smernice a s prihliadnutím na zásadu proporcionality a daňovej neutrality

sa má vykladať v tom zmysle, že:

má priamy účinok, a tak zdaniteľná osoba sa ho môže dovoliť pred vnútroštátnym súdom proti príslušnému daňovému orgánu s cieľom uplatniť na stavebné práce, ktoré boli pre ňu uskutočnené a ktoré podliehajú DPH ako poskytovanie služieb v zmysle uvedenej smernice, dlhšie obdobie na úpravy stanovené pre nehnuteľný investičný majetok za predpokladu, že tento orgán odmietol uplatniť dlhšie obdobie na úpravy, pričom sa opierať o vnútroštátnu právnu úpravu, akou je právna úprava uvedená v prvej otázke.

Podpisy

* Jazyk konania: holandčina.

i Názov tejto veci je fiktívny. Nezodpovedá skutočnému menu ani názvu žiadneho z účastníkov konania.