

V?c C-184/04

ízení zahájené

Uudenkaupungin kaupunki

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Korkein hallinto-oikeus)

„DPH – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu – Investi?ní majetek – Nemovitý majetek – Oprava odpo?t?“

Stanovisko generální advokátky C. Stix-Hackl p?ednesené dne 15. září 2005

Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 30. března 2006

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 20 odst. 2 a 5)

2. *Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 13 ?ást C, ?l. 17 a 20)

3. *Da?ové p?edpisy – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Osvobození od dan? stanovená šestou sm?rnicí*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 13 ?ást C a ?l. 17 odst. 6)

1. ?lánek 20 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu musí být vykládán v tom smyslu, že s výhradou ustanovení jeho odstavce 5, ukládá ?lenským stát?m, aby stanovily opravu odpo?t? dan? z p?idané hodnoty, pokud jde o investi?ní majetek.

(viz bod 35, bod 1 výroku)

2. ?lánek 20 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu musí být vykládán v tom smyslu, že oprava, kterou stanoví, je rovn?ž použitelná v situaci, kdy byl investi?ní majetek nejprve použit pro ?innost osvobozenou od dan?, která nevedla ke vzniku nároku na odpo?et dan?, a poté, v pr?b?hu opravného období, byl použit pro ú?ely ?innosti podléhající dani z p?idané hodnoty.

Použití mechanismu opravy totiž závisí na otázce, zda vznikl nárok na odpo?et dan? založený na ?látku 17 šesté sm?rnice. Použití investi?ního majetku p?itom ur?uje pouze rozsah po?áte?ního odpo?tu dan? a rozsah p?ípadných oprav v pr?b?hu následujících období, ale neovliv?uje vznik nároku na odpo?et dan?. V d?sledku toho bezprost?ední použití majetku pro zdanitelná pl?ní samo o sob? nep?edstavuje podmínku pro použití systému opravy odpo?t?. Mimoto se oprava odpo?tu použije nezbytn? též tehdy, pokud zm?na nároku na odpo?et dan? závisí na dobrovolné

volby osoby povinné k dani, jako je uplatnění možnosti stanovené v čl. 13 části C šesté směrnice.

(viz body 37, 39–40, 42, bod 2 výroku)

3. Články 13 část C druhý pododstavec a 17 odst. 6 šesté směrnice 77/388 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu musí být vykládány v tom smyslu, že členský stát, který přiznává svým osobám povinným k dani možnost volby zdanění nájmu nemovitosti daní z přidané hodnoty, není podle těchto ustanovení oprávněn vyloučit odpot daní z přidané hodnoty z investic do nemovitostí uskutečněných před tím, než byla uplatněna tato možnost volby, pokud nebyla přihláška k DPH za účelem výkonu této možnosti podána do šesti měsíců od uvedení této nemovitosti do provozu.

V rozsahu, v němž mají osoby povinné k dani podle čl. 13 části C prvního pododstavce šesté směrnice možnost volby zdanění nájmu nemovitosti daní z přidané hodnoty, totiž uplatnění této volby musí zahrnovat nejen zdanění nájmu, nýbrž rovněž odpot relevantních daní, které zatížily uvedenou nemovitost na vstupu. Omezení odpot daní souvisejících se zdanitelnými plněními po uplatnění možnosti volby se krom toho týká nikoliv „rozsahu“ možnosti volby, kterou členské státy mohou omezit podle čl. 13 části C druhého pododstavce šesté směrnice, ale důsledek uplatnění této možnosti. Toto ustanovení v důsledku toho neumožňuje členským státům, aby omezily nárok na provedení odpot daní stanovený v článku 17 šesté směrnice, ani nezbytnost oprav těchto odpot podle článku 20 téže směrnice.

Pokud jde o možnost poskytnutou členským státům v čl. 17 odst. 6 druhém pododstavci šesté směrnice, tato možnost se použije pouze na zachování vynětí odpotu daní, pokud jde o kategorie výdajů definovaných odkazem na povahu nabytého zboží nebo služby, a nikoliv odkazem na použití, ke kterému je určeno nebo na podmínky tohoto použití.

(viz body 44, 46–47, 49, 51, body 3–4 výroku)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

30. března 2006 (*)

„DPH – Odpot daní zaplacené na vstupu – Investiční majetek – Nemovitý majetek – Oprava odpot“

Ve věci C-184/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Finsko) ze dne 16. dubna 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 19. dubna 2004, v řízení zahájeném

Uudenkaupungin kaupunki,

SODNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, K. Schieman (zpravodaj), N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues a E. Levits, soudci,

generální advokátka: C. Stix-Hackl,

vedoucí soudní kanceláře: H. von Holstein, náměstek vedoucího soudní kanceláře,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 22. června 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Uudenkaupungin kaupunki M. Pikkujämsäem, asianajaja,
- za finskou vládu T. Pynnä a E. Bygglin, jako zmocněnkyněmi,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato,
- za Komisi Evropských společenství L. Ström van Lier a I. Koskinenem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 15. září 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 13 části C druhého pododstavce, čl. 17 odst. 6 druhého pododstavce a článku 20 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. v. st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01 s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. v. st. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01 s. 274, dále jen „šestá směrnice“).

2 Podstatou žádosti je otázka, zda ve světle šesté směrnice musí být přiznána oprava odpotů daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) zaplacené na vstupu z investičního majetku v případě, že nemovitý majetek byl nejprve používán pro činnost osvobozenou od daní a poté, po uplatnění možnosti volby ve smyslu čl. 13 části C šesté směrnice, byl používán pro zdanitelnou činnost.

3 Tato žádost byla podána v rámci opravného prostředku, který podalo Uudenkaupungin kaupunki (město Uusikaupunki, dále jen „Uusikaupunki“) proti rozhodnutí Helsingin hallinto-oikeus (správní soud Helsinky), kterým poslední uvedený zamítl žalobu podanou Uusikaupunki proti dvěma rozhodnutím přijatým Lounais-Suomen verovirasto (daňový úřad pro jihozápadní Finsko) ohledně žádostí o opravu odpotů a vrácení DPH podaných Uusikaupunki.

Právní rámec

Šestá směrnice

4 Článek 5 odst. 6 a 7 šesté směrnice zní takto:

„6. Použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního jmění, pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců anebo poskytne-li toto zboží bezplatně, například obecněji neženo, použije-li takové zboží k jiným účelům než pro potřebu svého podniku a daň z přidané hodnoty z dotyčného zboží nebo jeho části přitom byla plně nebo zčásti odpotitelná, považuje se takové použití za dodání za protiplnění. Je-li však zboží použito jako vzorky nebo jako dárky malé hodnoty pro potřebu podniku osoby povinné k dani, nepovažuje se to

za dodání za protiplnění.

7. členské státy mohou považovat za dodání za protiplnění:

- a) použití zboží osobou povinnou k dani pro účely jejího podnikání, bylo-li toto zboží vyrobeno, postaveno, vyženo, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno v rámci tohoto podnikání a jestliže by daň z přidané hodnoty z tohoto zboží nebyla plně odpoditelná, kdyby bylo pořízeno od jiné osoby povinné k dani;
- b) použití zboží osobou povinnou k dani pro účely nezdanitelného plnění, stala-li se daň z přidané hodnoty z tohoto zboží plně nebo zčásti odpoditelnou při jeho pořízení nebo při jeho použití v souladu s písmenem a);
- c) s výjimkou případů zmíněných v odstavci 8 ponechání si zboží osobou povinnou k dani nebo jejím právním nástupcem, ukončí-li výkon zdanitelné hospodářské činnosti, přičemž daň z přidané hodnoty z tohoto zboží se stala plně nebo zčásti odpoditelnou při jeho pořízení nebo při jeho použití podle písmene a).

5. Článek 6 odst. 2 a 3 téže směrnice stanoví:

„2. Za poskytování služeb za protiplnění se považují:

- a) využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji zřízeno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom daň z přidané hodnoty z tohoto zboží plně nebo zčásti odpoditelná;
- b) poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, popřípadě obecněji zřízeno k jiným účelům než pro potřebu svého podniku.

Členské státy se mohou odchýlit od ustanovení tohoto odstavce s podmínkou, že toto odchýlení nepovede k narušení hospodářské soutěže.

3. Aby zabránily narušení hospodářské soutěže, mohou členské státy za předpokladu provedení konzultací podle článku 29 považovat za poskytnutí služeb za protiplnění služby, které poskytuje osoba povinná k dani pro potřebu svého podniku, pokud by daň z přidané hodnoty z takových služeb nebyla plně odpoditelná, kdyby byly poskytnuty jinou osobou povinnou k dani.“

6. Na základě čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice členské státy osvobodí od DPH nájem nemovitého majetku. Podle čl. 13 části C této směrnice mohou členské státy poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění nájmu nemovitého majetku daní z přidané hodnoty. Nicméně podle druhého pododstavce téhož článku mohou členské státy omezit rozsah možnosti volby a stanovit podrobně způsob jejího uplatnění.

7. Článek 17 šesté směrnice nazvaný „Vznik a rozsah nároku na odpodět daně“ stanoví:

„1. Nárok na odpodět daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpoditelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpodět od daně, kterou je povinna odvést:

a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí v tuzemsku byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

[...]

6. Nejpozději do čtyř let ode dne, kdy tato směrnice vstoupí v platnost, rozhodne Rada jednomyslně na návrh Komise o tom, jaké výdaje nelze odpočíst od daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty nebude za žádných okolností odpočitatelná z výdajů, které nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

Dokud výše uvedená pravidla nevstoupí v platnost, mohou členské státy zachovat veškerá vnitřní opatření obsažená ve svých vnitrostátních předpisech v době vstupu této směrnice v platnost.“

8 Pravidla Společenství uvedená v čl. 17 odst. 6 prvním pododstavci šesté směrnice dosud nebyla přijata z důvodu nedostatku shody v Radě ohledně výdajů, pro které může být stanoveno vnitřní zdanění z nároku na odpočet DPH.

9 Článek 18 odst. 1 a 2 šesté směrnice upřesňuje některé požadavky, pokud jde o podmínky uplatnění nároku na odpočet daně. Odstavec 3 tohoto článku v tomto ohledu uvádí, že členské státy stanoví podmínky a postup, jímž může být osoba povinná k dani oprávněna k provedení odpočtu daně, který neprovedla v souladu s odstavci 1 a 2 uvedeného článku.

10 Článek 20 šesté směrnice nazvaný „Oprava odpočtu“ zahrnuje následující ustanovení:

„1. První odpočet se opraví postupy stanovenými členskými státy, zejména:

a) je-li odpočet daně vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok;

b) jestliže se od odevzdání daně v důsledku změn okolností zohledněné při výpočtu výše odpočtu, zejména byly-li zrušeny některé kupy nebo byla-li získána některá snížení ceny; oprava se však neprovede u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků blíže určených v čl. 5 odst. 6. Členské státy mohou nicméně vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.

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 daně uvalené na zboží. Oprava se provádí na základě změn poměru mezi nárokem na odpočet daně v následujících letech a nárokem na odpočet daně za rok, v němž bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno.

Odchylně od předchozího pododstavce mohou členské státy provádět opravu na základě období plných pěti let, počítáno od okamžiku, kdy bylo zboží poprvé použito.

U nemovitého majetku, který byl pořízen jako investiční majetek, může být opravné období prodlouženo až na dvacet let.

[...]

4. Pro účely použití odstavců 2 a 3 mohou členské státy:

– vymezit obsah pojmu investiční majetek;

– uvést výši daně, kterou je třeba vzít v úvahu při opravě;

- přijmout jakákoliv vhodná opatření s úelem zaručit, aby opravy neměly za následek neoprávněné výhody;
- umožnit administrativní zjednodušení.

5. Jestliže by v některém členském státě byly důsledky používání odstavců 2 a 3 zanedbatelné, nemusí tento členský stát s výhradou konzultací podle článku 29 tyto odstavce použít s ohledem na celkový daňový dopad v dotyčném členském státě a na zamezení nadbytečné administrativy za podmínky, že nebude narušena hospodářská soutěž.

[...]"

11 Článek 29 šesté směrnice zřídil „Poradní výbor pro daň z přidané hodnoty“ složený ze zástupců členských států a Komise, který je oprávněn zkoumat otázky týkající se použití předpisů Společenství v oblasti DPH.

Vnitrostátní právní úprava

12 Ustanovení týkající se daňového zacházení s nájmem nemovitého majetku jsou obsažena v článcích 27 až 30 zákona o DPH (arvonlisäverolaki, zákon č. 1501 ze dne 30. prosince 1993, dále jen „AVL“). Podle čl. 27 prvního pododstavce tohoto zákona je nájem nemovitostí osvobozen od DPH. Článek 30 první pododstavec uvedeného zákona přiznává osobám povinným k dani možnost volby zdanění nájmu nemovitostí daní z přidané hodnoty za podmínky, že nemovitost je buď používána státem, nebo trvale k činnostem vedoucím ke vzniku nároku na odpočet daně, tj. v rámci zdanitelných činností

13 Podle článku 33 AVL je provedení prací v rámci nové výstavby nebo opravy nemovitosti považováno za plnění pro vlastní použití, i když hospodářský subjekt nemovitost prodá nebo ji používá jiným způsobem než tím, který vede ke vzniku nároku na odpočet daně, pokud poskytnutí služby nebo pořízení nemovitosti vedlo k odpočtu daně nebo sama služba byla poskytnuta v rámci činnosti vedoucí ke vzniku nároku na odpočet daně.

14 Ustanovení týkající se nároku na odpočet daně jsou předmetem článků 102 až 118 AVL. Podle čl. 102 odst. 1 prvního pododstavce tohoto zákona, který se týká obecného nároku na odpočet daně, může osoba povinná k dani v rámci zdanitelné činnosti odejít daň zatěžující zboží nebo službu pořízenou od jiné osoby povinné k dani. V souladu s článkem 106 AVL, který se týká odpočtu daně v rámci poskytování stavebních služeb může majitel nemovitosti, který požádal o registraci k dani z přidané hodnoty z titulu článku 30 tohoto zákona, v zásadě provést odpočet daně uvedený v článku 102 uvedeného zákona pro služby nebo výrobky pořízené za úelem zdanitelného nájmu uvedené nemovitosti.

15 Odpočet DPH z investic do nemovitostí skutečných před uplatněním možnosti volby zdanění daní z přidané hodnoty je nicméně možný pouze tehdy, pokud byla tato možnost uplatněna do šesti měsíců od uvedení dotyčné nemovitosti do provozu. AVL neumožňuje přezkum nebo opravu odpočtu ve prospěch osoby povinné k dani, které souvisejí s opravou, novou výstavbou nebo pořízením nemovitosti v případě, že byla přihláška k registraci k DPH podána po uplynutí výše uvedené lhůty, aťkoliv nemovitost byla převodně uvedena do provozu v rámci činnosti osvobozené od DPH před tím, než byla používána pro zdanitelnou činnost.

Spor v převodním řízení a předběžné otázky

16 Uusikaupunki opravilo nemovitost, kterou vlastní a v této nemovitosti pronajalo prostory finskému státu, jednu část od 1. června 1995 a druhou část od 1. září téhož roku. Uusikaupunki

od 31. srpna 1995 rovněž pronajalo přemyslovou halu, kterou vystavělo, podniku povinnému k DPH. Náklady těchto dvou projektů zahrnovaly částku DPH ve výši 2 206 224 FIM.

17 Dne 4. dubna 1996 Uusikaupunki podalo na základě článku 30 AVL Turun lääninverovirasto (regionální daňový úřad v Turku) přihlášku k DPH z nájmu dvou nemovitostí dotčených v povodním řízení. Daňová správa této přihlášce vyhověla pro období od data podání uvedené přihlášky, jelikož nebyla podána do šesti měsíců od uvedení nemovitosti do provozu, stanovené v článku 106 AVL.

18 Dvěma žádostmi ze dne 8. září 1998 a 30. března 2000 Uusikaupunki požádalo na základě článku 20 šesté směrnice Lounais-Suomen verovirasto o opravu odpoté daně a vrácení části DPH zaplacené v rámci stavebních prací a oprav z titulu let 1996 až 1999. Požadovaná částka činila 1 651 653 FIM a úroky ve výši stanovené právními předpisy.

19 Rozhodnutími ze dne 3. května 2000 Lounais-Suomen verovirasto tyto žádosti zamítl z důvodu, že odpoté DPH zaplacené v rámci stavebních prací a oprav byl na základě článku 106 AVL možný pouze tehdy, pokud byla volba zdanění touto daní uplatněna do šesti měsíců od uvedení nemovitostí do provozu.

20 Uusikaupunki podalo k Helsingin hallinto-oikeus žalobu směřující ke zrušení těchto rozhodnutí, která byla zamítnuta. Žalobce v povodním řízení tak podal opravný prostředek proti tomuto rozsudku ke Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud).

21 Korkein hallinto-oikeus se táže, zda podmínky, kterým AVL podřizuje nárok na odpoté DPH, nejsou v rozporu se šestou směrnicí v rozsahu, v němž je podle finského práva nemožné opravit odpoty DPH v rámci nájmu nemovitosti, pokud byla nemovitost povodně uvedena do provozu v rámci činnosti osvobozené od daně před tím, než byla používána pro zdanitelnou činnost, ledaže by přihláška k DPH z nájmu byla podána do šesti měsíců po uvedení nemovitosti do provozu.

22 Podle předkládajícího soudu je nezpochybnitelné, že Uusikaupunki v rámci pořízení uskutečněných z titulu dotčené opravy a nové výstavby jednala v postavení osoby povinné k dani a že tato pořízení byla uskutečněna za účelem hospodářské činnosti žalobce.

23 Za těchto okolností se Korkein hallinto-oikeus rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být článek 20 [šesté směrnice] vykládán v tom smyslu, že, s výhradou ustanovení jeho odstavce 5, je oprava odpoté uvedená v tomto článku pro členské státy povinná, pokud jde o investiční majetek?

2 Musí být článek 20 [šesté směrnice] vykládán v tom smyslu, že oprava odpoté uvedená v tomto článku je rovněž použitelná v situaci, kdy byl investiční majetek, v projednávané věci nemovitý, nejdříve používán k činnosti osvobozené od daně, u které byly odpoty povodně zcela vyloučeny, aťkoliv byl později, v přebhu opravného období používán k činnosti podléhající DPH?

3) Může být čl. 13 část C druhý pododstavec [šesté] směrnice vykládán v tom smyslu, že nárok na odpoté daně z pořízení souvisejících s investicemi do nemovitostí může být členským státem omezen způsobem stanoveným ve finském zákoně o DPH, kdy je nárok na odpoté daně zcela vyloučen, v situacích, jako je situace v projednávané věci?

4) Může být čl. 17 odst. 6 druhý pododstavec [šesté] směrnice vykládán v tom smyslu, že nárok na odpoté daně z pořízení souvisejících s investicemi do nemovitostí může být členským státem

omezen způsobem stanoveným ve finském zákoně o DPH, takže tento nárok je zcela vyloučen v situacích, jako je situace v projednávané věci“

K první otázce

24 Úvodem je třeba připomenout, že podle logiky systému zavedeného šestou směrnicí mohou být odeřteny daně zatěžující na vstupu zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani za účelem jejich zdanitelných plnění. Odpověť daní na vstupu je spojen s vybráním daní na výstupu. Pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro potřeby plnění osvobozeného od daní nebo nenáležící do působnosti DPH, nemůže dojít ani k vybrání daní na výstupu, ani k odpůtu daní na vstupu. Naproti tomu v rozsahu, v němž jsou zboží nebo služby použity k účelům plnění zdaněných na výstupu, je odpůet daní, která je zatěžuje, na vstupu ukládán za účelem zamezení dvojího zdanění.

25 Opravné období pro odpůty stanovené v článku 20 šesté směrnice umožňuje zabránit nepěsností při výpůtu odpůt daní nebo neodvodným zvýhodněním nebo znevýhodněním osoby povinné k dani, zejména pokud změny skutečností povodně vzatých v úvahu pro stanovení výše odpůt daní nastaly po podání dařového přiznání. Pravděpodobnost takových změn je obzvláště známa v případě investičního majetku, který je často používán v období více let, v jejichž průběhu se jeho použití může měnit. Šestá směrnice tedy stanoví opravné období pěti let, které může být prodlouženo na dvacet let v případě nemovitého majetku, v jehož průběhu mohou za sebou následovat různé odpůty daní.

26 Systém oprav odpůt představuje základní prvek systému zavedeného šestou směrnicí v rozsahu, v němž je určen k zajištění přesnosti odpůt daní, a tedy neutrality dařové zátěže. Článek 20 odst. 2 šesté směrnice, který se týká investičního majetku relevantního ve věci povodním řízení, je krom toho formulován způsobem, který neponechává žádnou pochybnost o jeho kogentní povaze.

27 Krom toho z ustálené judikatury vyplývá, že vzhledem k tomu, že se omezení nároku na odpůet daní, a tedy opravy odpůt, musí uplatňovat podobným způsobem ve všech členských státech, jsou odchylky povoleny pouze v případech výslovně stanovených šestou směrnicí (viz, v tomto smyslu, rozsudek ze dne 11. července 1991, Lennartz, C-97/90, Recueil, s. I-3795, bod 27). Skutečnost, že čl. 20 odst. 5 stanoví velmi přesné podmínky, které musí být splněny, aby členský stát mohl z titulu odchylky nepoužít odstavec 2 téhož článku, posiluje kogentní povahu posledně uvedeného ustanovení. V této souvislosti je namístě uvést, že při jednání došlo k neshodě mezi finskou vládou a Komisí ohledně otázky, zda došlo ke konzultaci výboru zřízeného článkem 29 šesté směrnice, jak to stanoví čl. 20 odst. 5 téže směrnice, a jaký byl její výsledek. Otázky položené vnitrostátním soudem nicméně zjevně neměly za cíl ověřit, zda podmínky pro použití této odchylky byly v projednávané věci splněny.

28 Pokud jde o argument finské vlády, podle kterého čl. 20 odst. 4 šesté směrnice členským státům umožňuje, aby definovaly pojem „investiční majetek“ a že poskytování stavebních služeb nemusí nezbytně být zahrnuto do tohoto pojmu, postačí konstatovat, že tato vláda připouští, že ve finském právu nebyla přijata žádná definice tohoto pojmu, čímž nebyl postup uvedený v čl. 20 odst. 2 až 5 šesté směrnice proveden do vnitrostátního práva. Z judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že členský stát, který do svého vnitrostátního právního řádu neprovedl ustanovení směrnice, nemůže v této oběaně Společenství použít omezení, která by mohla být uložena podle těchto ustanovení (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 19. listopadu 1991, Francovich a další, C-6/90 a C-9/90, Recueil, s. I-5357, bod 21, a ze dne 14. července 2005, Aslanidou, C-142/04, Sb. rozh. s. I-7181, bod 35).

29 Krom toho, v rozporu s tím, co uplatňuje finská vláda, oprava odpůt daní na vstupu na

základ? ?látku 20 šesté sm?rnice nep?edstavuje pouhou alternativu k použití ?l. 5 odst. 6 a ?l. 6 odst. 2 téže sm?rnice, které se týkají zdan?ní použití zboží a služeb uskute?n?ných osobou povinnou k dani pro soukromou pot?ebu, a ?lenské státy tedy nemají žádnou možnost volby mezi provedením mechanismu oprav a mechanismu týkajícího se zdan?ní použití zboží pro soukromou pot?ebu, jelikož oba dva jsou kogentní.

30 A?koliv jak ?lánek 20, tak ?lánky 5 a 6 se v zásad? mohou, podle jejich zn?ní, použít na situaci, kdy zboží, jehož použití vedlo ke vzniku nároku na odpo?et dan?, je dále používáno zp?sobem, který nevede ke vzniku nároku na odpo?et dan?, a a?koliv tyto dva mechanismy mají v této situaci stejný hospodá?ský ú?inek (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C?487/01 a C?7/02, Recueil, s. I?5337, bod 90), tak tomu nicmén? není v opa?né situaci, relevantní ve v?ci v p?vodním ?ízení, kdy zboží, jehož použití ke vzniku nároku na odpo?et dan? nevede, je poté použito zp?sobem, který ke vzniku nároku na odpo?et dan? vede. Nárok na opravu odpo?t? ve prosp?ch osoby povinné k dani, který je relevantní ve druhé situaci, totiž m?že být založen výlu?n? na ustanoveních ?látku 20 šesté sm?rnice, a nikoliv na ustanoveních jejích ?lánek? 5 a 6. V takových situacích je tedy použití ustanovení ?látku 20 uvedené sm?rnice nezbytné, nezávisle na použití ?lánek? 5 a 6 šesté sm?rnice ve vnitrostátním právu.

31 V rozporu s tím, co uplat?uje finská vláda, i pokud jde o situace, ve kterých je zboží p?edm?tem nového použití, z použití vedoucího ke vzniku nároku na odpo?et dan? na použití, které ke vzniku nároku nevede, a kde v d?sledku toho existuje nebezpe?í p?ekrytí uvedených ustanovení, z toho totiž nevyplývá žádný rozpor, který by mohl od?vodnit skute?nost, že postup pro odpo?ty dan? stanovený v ?látku 20 šesté sm?rnice nebyl proveden.

32 Finská vláda p?i jednání citovala p?íklad nemovitosti, která byla po?ízena z titulu zdanitelných ?inností a po jednom roce po po?ízení byla používána pro ?innost osvobozenou od dan? po následující ?ty?i roky. Tato vláda uvádí, že v zásad? jak ?lánek 20, tak ?l. 5 odst. 5 a ?l. 6 odst. 2 šesté sm?rnice mohou být v takové situaci použitelné, ale že by použití t?chto ?lánek? vedlo k r?zným a neslu?itelným výsledk?m. Na základ? ?l. 20 odst. 2 šesté sm?rnice by oprava odpo?tu DPH, která zat?žuje kupní cenu od druhého roku, mohla mít za následek zachování dan? odpo?itatelné ve výši 1/5 její ?ástky, p?i?emž tento podíl odpovídá prvnímu roku používání nemovitosti. Naproti tomu použití ?l. 5 odst. 6 a ?l. 6 odst. 2 šesté sm?rnice by vedlo ke zdan?ní celkové hodnoty nemovitosti v okamžiku zm?ny jejího použití.

33 V tomto ohledu musí být bez dalšího uvedeno, že ?l. 5 odst. 6 a ?l. 6 odst. 2 mohou být použity pouze v p?ípad? zm?ny použití doty?né nemovitosti pro soukromou pot?ebu, ale nikoliv v p?ípad? zm?ny použití tohoto zboží pro ú?ely ?innosti osvobozené od dan?.

34 Uplatnitelnost dot?ených ustanovení tedy bude záviset na otázce, zda se osoba povinná k dani skute?n? rozhodla používat trvale dot?enou nemovitost pro svou soukromou pot?ebu nebo naopak, pokud uvažuje o možnosti budoucího využití pro ú?ely svého podniku, a rozhodne se v d?sledku toho zachovat ji v majetku svého podniku. V prvním p?ípad? se použijí ?l. 5 odst. 6 a ?l. 6 odst. 2 šesté sm?rnice a ve druhém ?lánek 20 téže sm?rnice. Skute?nost, že osoba povinná k dani má právo zvolit si pro ú?ely použití šesté sm?rnice, zda u?iní celý tento majetek sou?ástí aktiv svého podniku, nebo zda si jej ponechá v celém rozsahu jako sou?ást osobního majetku, nebo zda jej za?lení do svého podniku pouze v tom rozsahu, v n?mž jej skute?n? užívá k podnikatelské ?innosti, vyplývá z ustálené judikatury (viz zejména rozsudky ze dne 4. ?íjna 1995, Armbrrecht, C?291/92, Recueil, s. I?2775, bod 20, a ze dne 14. ?ervence 2005, Charles a Charles-Tijmens, C?434/03, Sb. rozh. s. I?7037, bod 23). V p?íkladu citovaném finskou vládou tedy neexistuje skute?ný rozpor.

35 S p?ihlédnutím k výše uvedeným úvahám je t?eba na první otázku odpov?d?t tak, že ?lánek

20 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že s výhradou ustanovení jeho odstavce 5, ukládá členským státům, aby stanovily opravu odpoté DPH, pokud jde o investiční majetek.

K druhé otázce

36 Druhá otázka směřuje k určení, zda skutečnost, že relevantní činnost byla zpočátku osvobozena od daně, a v důsledku toho byly opravy zcela vyloučeny, má dopad na tuto opravu.

37 Jak to uvedla generální advokátka v bodech 36 a 37 svého stanoviska, použití mechanismu opravy závisí na otázce, zda vznikl nárok na odpotet daně založený na článu 17 šesté směrnice.

38 Podle čl. 17 odst. 1 šesté směrnice nazvaného „Vznik a rozsah nároku na odpotet daně“ nárok na odpotet DPH vzniká v okamžiku vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daně. V důsledku toho může existenci nároku na odpotet daně určit pouze postavení, ve kterém jednotlivec v takovém okamžiku jedná (výše uvedený rozsudek Lennartz, bod 8).

39 Soudní dvůr krom toho rozhodl, že použití investičního majetku určuje pouze rozsah poátečního odpotu daně, na který má osoba povinná k dani nárok na základě článu 17 šesté směrnice, a rozsah případných oprav v průběhu následujících období, ale neovlivňuje vznik nároku na odpotet daně. V důsledku toho bezprostřední použití majetku pro zdanitelná plnění samo o sobě nepředstavuje podmínku pro použití systému opravy odpotet (výše uvedený rozsudek Lennartz, body 15 a 16).

40 Konečně a v rozporu s tím, co uplatňuje italská vláda, se oprava odpotu z titulu článu 20 šesté směrnice použije nezbytně též tehdy, pokud vzniká nárok na odpotet daně závisí na dobrovolné volbě osoby povinné k dani, jako je uplatnění možnosti stanovené v čl. 13 části C šesté směrnice. Uplatnění této možnosti nemá žádný dopad na vznik nároku na odpotet daně, který je upraven, jak bylo připomenuto, čl. 17 odst. 1 šesté směrnice. Jestliže je nájem nemovitosti zdaněn po uplatnění možnosti volby zdanění daní z předané hodnoty, je oprava odpotet nezbytná pro zamezení dvojího zdanění výdajů na vstupu, a to nezávisle na skutečnosti, že je zdanění důsledkem dobrovolné volby osoby povinné k dani.

41 Článek 18 odst. 3 šesté směrnice citovaný italskou vládou, je v této souvislosti nerelevantní, jelikož se tento odstavec týká případu, kdy daňový poplatník opominul provést odpoty daně, ke kterým byl oprávněn, k čemuž nemůže dojít před tím, než uplatní volbu stanovenou v čl. 13 části C šesté směrnice. Jelikož rozsah povodního odpotu daně byl nulový, nárok na odpotet daně osoby povinné k dani získá skutečnou hodnotu, která může být předmětem odpotu daně teprve poté, co tuto volbu uplatní.

42 V důsledku toho je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že článek 20 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že oprava, kterou stanoví, je rovněž použitelná v situaci, kdy byl investiční majetek nejprve použit pro činnost osvobozenou od daně, která nevedla ke vzniku nároku na odpotet daně, a poté v průběhu opravného období, byl použit pro účely činnosti podléhající DPH.

Ke třetí otázce

43 Podstatou této otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 13 část C druhý pododstavec šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že členský stát, který přiznává svým osobám povinným k dani možnost volby zdanění nájmu nemovitosti daní z přidané hodnoty, je oprávněn vyloučit odpočet DPH z investic do nemovitostí uskutečněných před tím, než byla uplatněna tato možnost volby, pokud přihláška k DPH nebyla podána do šesti měsíců od uvedení této nemovitosti do provozu.

44 Jak bylo konstatováno v bodě 24 tohoto rozsudku, podle logiky systému zavedeného šestou směrnici musí být možné odečíst daně zatěžující na vstupu zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani za účelem jejich zdanitelných plnění. V důsledku toho v rozsahu, v němž mají osoby povinné k dani podle čl. 13 části C prvního pododstavce šesté směrnice možnost volby zdanění nájmu nemovitosti daní z přidané hodnoty, uplatnění této volby musí zahrnovat nejen zdanění nájmu, nýbrž rovněž odpočet relevantních daní, které zatížily uvedenou nemovitost na vstupu.

45 členským státem je sice dovoleno, aby definovaly procesní podmínky, za kterých může být možnost volby uplatněna, včetně možnosti stanovit, že ke zdanění dojde teprve po podání přihlášky k DPH a že teprve po tomto datu může být odpočet daní odvedené na vstupu možný (rozsudek ze dne 9. září 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, Sb. rozh. s. I-8067, bod 23). Nicméně taková pravidla nemohou mít za následek omezení nároku na provedení odpočtu daní souvisejících se zdanitelnými plněními, pokud byla možnost volby v souladu s tímto pravidly platně uskutečněna. Konkrétní použití vnitrostátních procesních pravidel nemůže mít za důsledek omezení období, ve kterém mohou být odpočty daní uskutečněny na období kratší než to, které je šestou směrnici stanoveno pro opravy odpočtu.

46 Omezení odpočtu daní souvisejících se zdanitelnými plněními po uplatnění možnosti volby se krom toho týká nikoliv „rozsahu“ možnosti volby uvedené v čl. 13 části C druhém pododstavci šesté směrnice, ale důsledek uplatnění této možnosti. Toto ustanovení v důsledku toho neumožňuje členským státem, aby omezily nárok na provedení odpočtu daní stanovený v článku 17 šesté směrnice, ani nezbytnost oprav těchto odpočtů podle článku 20 téže směrnice.

47 V důsledku toho je třeba odpovědět na této otázku tak, že čl. 13 část C druhý pododstavec šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že členský stát, který přiznává svým osobám povinným k dani možnost volby zdanění nájmu nemovitosti daní z přidané hodnoty, není oprávněn podle tohoto ustanovení vyloučit odpočet DPH z investic do nemovitostí uskutečněných před tím, než byla uplatněna tato možnost volby, pokud nebyla přihláška k DPH za účelem výkonu této možnosti podána do šesti měsíců od uvedení této nemovitosti do provozu.

Ke čtvrté otázce

48 Podstatou poslední otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 17 odst. 6 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že členský stát, který přiznává svým osobám povinným k dani možnost volby zdanění nájmu nemovitosti daní z přidané hodnoty, je oprávněn vyloučit odpočet DPH z investic do nemovitostí uskutečněných před tím, než byla uplatněna tato možnost volby, pokud nebyla přihláška k DPH za účelem této volby podána do šesti měsíců od uvedení této nemovitosti do provozu.

49 Analýza vzniku čl. 17 odst. 6 šesté směrnice ukazuje, že možnost poskytnutá členským státem druhým pododstavcem tohoto ustanovení se použije pouze na zachování vynětí odpočtu daní, pokud jde o kategorie výdajů definovaných odkazem na povahu nabytého zboží nebo služby, a nikoliv odkazem na použití, ke kterému je určeno nebo na podmínky tohoto použití (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 5. října 1999, Royscot a další, C-305/97, Recueil, s. I-6671, body

21 až 25).

50 Jak uvedla generální advokátka v bodě 79 svého stanoviska, jeví se, že čl. 102 odst. 1 první pododstavec AVL za určitých podmínek výslovně stanoví možnost odpočtu DPH zatěžující takové investice týkající se nemovitostí, jakými jsou výdaje na výstavbu a koupě související s těmito nemovitostmi. Dotčené vynětí, pokud jde o výdaje vynaložené před výkonem volby zdanění DPH, tedy pod odchylku stanovenou čl. 17 odst. 6 druhým pododstavcem šesté směrnice nespadá.

51 V důsledku toho je třeba odpovědět na čtvrtou otázku tak, že čl. 17 odst. 6 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že členský stát, který přiznává svým osobám povinným k dani možnost volby zdanění nájmu nemovitosti daní z přidané hodnoty, není podle tohoto ustanovení oprávněn vyloučit odpočet DPH z investic do nemovitostí uskutečněných před tím, než byla uplatněna tato možnost volby, pokud nebyla přihláška k DPH za účelem výkonu této možnosti podána do šesti měsíců od uvedení této nemovitosti do provozu.

K omezení časových účinků tohoto rozsudku

52 Finská vláda požádala, aby Soudní dvůr v případě, že nepřijme její argumentaci, omezil časové účinky tohoto rozsudku na období následující po jeho vyhlášení.

53 V souladu s ustálenou judikaturou výklad, který Soudní dvůr dává pravidlu práva Společenství při výkonu své pravomoci, kterou mu přiznává článek 234 ES, objasňuje a upřesňuje v případě potřeby význam a dosah takového pravidla tak, jak musí být nebo by mělo být chápáno a používáno od okamžiku, kdy nabylo účinnosti. Z toho vyplývá, že takto vyložené pravidlo může a musí být použito soudcem i na právní vztahy vzniklé a vytvořené před rozsudkem rozhodujícím o žádosti o výklad, pokud jsou krom toho splněny podmínky umožňující předložit příslušným soudem spor týkající se použití uvedeného pravidla (viz zejména rozsudky ze dne 2. února 1988, Blaizot, 24/86, Recueil, s. 379, bod 27, a ze dne 15. prosince 1995, Bosman, C-415/93, Recueil, s. I-4921, bod 141).

54 Rovněž podle ustálené judikatury mají jednotlivci nárok na vrácení daní uložených v rozporu s právem Společenství (viz zejména rozsudky ze dne 9. listopadu 1983, San Giorgio, 199/82, Recueil, s. 3595, bod 12, a ze dne 14. ledna 1997, Comateb a další, C-192/95 až C-218/95, Recueil, s. I-165, s. 20).

55 Jen výjimečné okolnosti mohou přimět Soudní dvůr k tomu, aby na základě obecné zásady právní jistoty inherentní právnímu řádu Společenství omezil možnost všech zúčastněných osob dovolávat se ustanovení, jehož výklad podal, za účelem zpochybnění právních vztahů založených v dobré víře. Aby bylo možné o takovém omezení rozhodnout, je nezbytné, aby byla splněna dvě podstatná kritéria, a to dobrá víra zúčastněných kruhů a riziko závažných obtíží (viz zejména rozsudky ze dne 28. září 1994, Vroege, C-57/93, Recueil, s. I-4541, bod 21, a ze dne 10. ledna 2006, Skov a Bilka, C-402/03, Sb. rozh. s. I-199, bod 51).

56 V projednávané věci je namístě konstatovat, jak to právem učinila generální advokátka v bodě 87 svého stanoviska, že finská vláda poukazuje výlučně na praktické obtíže, které by musely být vzaty v úvahu za předpokladu, že by účinky tohoto rozsudku nebyly časově omezeny.

57 Krom toho musí být v této souvislosti podotknuto, že tato vláda uvedla, že se dovolávala odchylky stanovené v čl. 20 odst. 5 šesté směrnice. Uplatnitelnost tohoto ustanovení je však, i podle jeho znění, podřízena zejména podmínce, že by použití systému oprav odpočtu vedlo k „zanedbatelným důsledkům“. Nezávisle na otázce, zda se konzultace stanovené v článku 29 šesté směrnice uskutečnily, je možné konstatovat, že samotné uplatnění čl. 20 odst. 5 uvedené směrnice finskou vládou může zpochybnit závažnou povahu dopadů, které by vyplývaly z

retroaktivního použití systému oprav odpot?

58 Krom toho je možno uvést, jak již bylo konstatováno v bodu 26 tohoto rozsudku, že čl. 20 odst. 2 šesté směrnice, který se týká dotčených oprav odpot?, je formulován tak, že neponechává žádnou pochybnost o své kogentní povaze. Argument finské vlády, podle kterého relevantní ustanovení šesté směrnice mají nejednoznačnou povahu vyvolávající nejasnosti, pokud jde o jejich použití, tedy musí být odmítnut.

59 V důsledku toho není namístě omezit časové účinky tohoto rozsudku.

K nákladům řízení

60 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem 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 (první senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 20 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládán v tom smyslu, že s výhradou ustanovení jeho odstavce 5, ukládá členským státům, aby stanovily opravu odpot? daní z přidané hodnoty, pokud jde o investiční majetek.
- 2) Článek 20 šesté směrnice 77/388 musí být vykládán v tom smyslu, že oprava, kterou stanoví, je rovněž použitelná v situaci, kdy byl investiční majetek nejprve použit pro činnost osvobozenou od daní, která nevedla ke vzniku nároku na odpot?et daní, a poté, v průběhu opravného období, byl použit pro účely činnosti podléhající dani z přidané hodnoty.
- 3) Článek 13 část C druhý pododstavec šesté směrnice 77/388 musí být vykládán v tom smyslu, že členský stát, který přiznává svým osobám povinným k dani možnost volby zdanění nájmu nemovitosti daní z přidané hodnoty, není podle tohoto ustanovení oprávněn vyloučit odpot?et daní z přidané hodnoty z investic do nemovitostí skutečných před tím, než byla uplatněna tato možnost volby, pokud nebyla přihláška k DPH za účelem výkonu této možnosti podána do šesti měsíců od uvedení této nemovitosti do provozu.
- 4) Článek 17 odst. 6 šesté směrnice 77/388 musí být vykládán v tom smyslu, že členský stát, který přiznává svým osobám povinným k dani možnost volby zdanění nájmu nemovitosti daní z přidané hodnoty, není podle tohoto ustanovení oprávněn vyloučit odpot?et daní z přidané hodnoty z investic do nemovitostí skutečných před tím, než byla uplatněna tato možnost volby, pokud nebyla přihláška k DPH za účelem výkonu možnosti podána do šesti měsíců od uvedení této nemovitosti do provozu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: finština.