ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

30. března 2006 *

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,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, K. Schiemann (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,

* Jednací jazyk: finština.

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. Braguglíou, 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 daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01 s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. 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 odpočtu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) zaplacené na vstupu z investičního majetku v případě, že nemovitý majetek byl nejprve používán pro činnost osvobozenou od daně 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 posledně uvedený zamítl žalobu podanou Uusikaupunki proti dvěma rozhodnutím přijatým Lounais-Suomen verovirasto (daňový úřad pro jihozápadní Finsko) ohledně žádostí o opravu odpočtů 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, popřípadě obecněji řečeno, 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 odpočitatelná, považuje se takové použití za dodání za protiplnění. Je-li však zboží použito jako vzorky nebo jako dárky malé hodnoty pro potřeby 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, vytěženo, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno v rámci tohoto podnikání a jestliže by daň z přidané hodnoty z tohoto zboží nebyla plně odpočitatelná, 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 odpočitatelnou 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 odpočitatelnou 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 řečeno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom daň z přidané hodnoty z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;

b) poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno 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 odpočitatelná, 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 státu 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 odpočet daně" stanoví:

„1. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst 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 vynětí 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 vynětí z nároku na odpočet DPH.

9 Článek 18 odst. 1 a 2 šesté směrnice upřesňuje některé požadavky, pokud jde o podmínky uplatňování 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 odpočtů" zahrnuje následující ustanovení:

„1. Původní 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 daňového přiznání změnily okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu, zejména byly-li zrušeny některé koupě 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 účelem 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 předmětem 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 odečíst daň zatěžující zboží nebo službu pořízenou od jiné osoby povinné k dani. V souladu s článkem 106 AVL, který se týká odpočtů 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 účelem zdanitelného nájmu uvedené nemovitosti.

15 Odpočet DPH z investic do nemovitostí uskutečněných 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 odpočtů 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, ačkoliv nemovitost byla původně uvedena do provozu v rámci činnosti osvobozené od DPH před tím, než byla používána pro zdanitelnou činnost.

Spor v původním 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 průmyslovou 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 původním 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 odpočtů 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 odpočet 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 původním 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 odpočet DPH, nejsou v rozporu se šestou směrnicí v rozsahu, v němž je podle finského práva nemožné opravit odpočty DPH v rámci nájmu nemovitosti, pokud byla nemovitost původně 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 odpočtů 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 odpočtů 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 odpočty původně zcela vyloučeny, ačkoliv byl později, v průběhu 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 odpočet daně z pořízení souvisejících s investicemi do nemovitostí může být členským státem omezen způsobem stanoveným ve finském zákoně o DPH, kdy je nárok na odpočet 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 odpočet 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 odečteny daně zatěžující na vstupu zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani za účelem jejích zdanitelných plnění. Odpočet daní na vstupu je spojen s vybráním daně na výstupu. Pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro potřeby plnění osvobozeného od daně nebo nenáležející do působnosti DPH, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k odpočtu daně na vstupu. Naproti tomu v rozsahu, v němž jsou zboží nebo služby použity k účelům plnění zdaněných na výstupu, je odpočet daně, která je zatěžuje, na vstupu ukládán za účelem zamezení dvojího zdanění.

25 Opravné období pro odpočty stanovené v článku 20 šesté směrnice umožňuje zabránit nepřesnostem při výpočtu odpočtů daně nebo neodůvodněným zvýhodněním nebo znevýhodněním osoby povinné k dani, zejména pokud změny skutečností původně vzatých v úvahu pro stanovení výše odpočtů daně nastaly po podání daňového přiznání. Pravděpodobnost takových změn je obzvláště značná 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 odpočty daně.

26 Systém oprav odpočtů představuje základní prvek systému zavedeného šestou směrnicí v rozsahu, v němž je určen k zajištění přesnosti odpočtů daně, a tedy neutrality daňové zátěže. Článek 20 odst. 2 šesté směrnice, který se týká investičního majetku relevantního ve věci v původním 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 odpočet daně, a tedy opravy odpočtů, 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 poskytovaní 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 vůči občanům 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 odpočtů daně na vstupu na základě článku 20 šesté směrnice nepředstavuje pouhou alternativu k použití čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 téže směrnice, které se týkají zdanění použití zboží a služeb uskutečněných osobou povinnou k dani pro soukromou potřebu, a členské státy tedy nemají žádnou možnost volby mezi provedením mechanismu oprav a mechanismu týkajícího se zdanění použití zboží pro soukromou potřebu, jelikož oba dva jsou kogentní.

30 Ačkoliv jak článek 20, tak články 5 a 6 se v zásadě mohou, podle jejich znění, použít na situaci, kdy zboží, jehož použití vedlo ke vzniku nároku na odpočet daně, je dále používáno způsobem, který nevede ke vzniku nároku na odpočet daně, a ačkoliv tyto dva mechanismy mají v této situaci stejný hospodářský účinek (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 nicméně není v opačné situaci, relevantní ve věci v původním řízení, kdy zboží, jehož použití ke vzniku nároku na odpočet daně nevede, je poté použito způsobem, který ke vzniku nároku na odpočet daně vede. Nárok na opravu odpočtů ve prospěch osoby povinné k dani, který je relevantní ve druhé situaci, totiž může být založen výlučně na ustanoveních článku

20 šesté směrnice, a nikoliv na ustanoveních jejích článků 5 a 6. V takových situacích je tedy použití ustanovení článku 20 uvedené směrnice nezbytné, nezávisle na použití článků 5 a 6 šesté směrnice ve vnitrostátním právu.

31 V rozporu s tím, co uplatňuje finská vláda, i pokud jde o situace, ve kterých je zboží předmětem nového použití, z použití vedoucího ke vzniku nároku na odpočet daně na použití, které ke vzniku nároku nevede, a kde v důsledku toho existuje nebezpečí překrytí uvedených ustanovení, z toho totiž nevyplývá žádný rozpor, který by mohl odůvodnit skutečnost, že postup pro odpočty daně stanovený v článku 20 šesté směrnice nebyl proveden.

32 Finská vláda při jednání citovala příklad nemovitosti, která byla pořízena z titulu zdanitelných činností a po jednom roce po pořízení byla používána pro činnost osvobozenou od daně po následující čtyři roky. Tato vláda uvádí, že v zásadě jak článek 20, tak čl. 5 odst. 5 a čl. 6 odst. 2 šesté směrnice mohou být v takové situaci použitelné, ale že by použití těchto článků vedlo k různým a neslučitelným výsledkům. Na základě čl. 20 odst. 2 šesté směrnice by oprava odpočtu DPH, která zatěžuje kupní cenu od druhého roku, mohla mít za následek zachování daně odpočitatelné ve výši 1/5 její částky, přičemž tento podíl odpovídá prvnímu roku používání nemovitosti. Naproti tomu použití čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 šesté směrnice by vedlo ke zdanění celkové hodnoty nemovitosti v okamžiku změny jejího použití.

33 V tomto ohledu musí být bez dalšího uvedeno, že čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 mohou být použity pouze v případě změny použití dotyčné nemovitosti pro soukromou potřebu, ale nikoliv v případě změny použití tohoto zboží pro účely činnosti osvobozené od daně.

34 Uplatnitelnost dotčených ustanovení tedy bude záviset na otázce, zda se osoba povinná k dani skutečně rozhodla používat trvale dotčenou nemovitost pro svou soukromou potřebu nebo naopak, pokud uvažuje o možnosti budoucího využití pro účely svého podniku, a rozhodne se v důsledku toho zachovat ji v majetku svého podniku. V prvním případě se použijí čl. 5 odst. 6 a čl. 6 odst. 2 šesté směrnice a ve druhém článek 20 téže směrnice. Skutečnost, že osoba povinná k dani má právo zvolit si pro účely použití šesté směrnice, zda učiní celý tento majetek součástí aktiv svého podniku, nebo zda si jej ponechá v celém rozsahu jako součást osobního majetku, nebo zda jej začlení do svého podniku pouze v tom rozsahu, v němž jej skutečně užívá k podnikatelské činnosti, vyplývá z ustálené judikatury (viz zejména rozsudky ze dne 4. října 1995, Armbrecht, C-291/92, Recueil, s. I-2775, bod 20, a ze dne 14. července 2005, Charles a Charles-Tijmens, C-434/03, Sb. rozh. s. I-7037, bod 23). V příkladu citovaném finskou vládou tedy neexistuje skutečný rozpor.

35 S přihlédnutím k výše uvedeným úvahám je třeba na první otázku odpovědět tak, že článek 20 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že s výhradou ustanovení jeho odstavce 5, ukládá členským státům, aby stanovily opravu odpočtů 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 odpočet daně založený na článku 17 šesté směrnice.

38 Podle čl. 17 odst. 1 šesté směrnice nazvaného „Vznik a rozsah nároku na odpočet daně" nárok na odpočet DPH vzniká v okamžiku vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. V důsledku toho může existenci nároku na odpočet 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 počátečního odpočtu daně, na který má osoba povinná k dani nárok na základě článku 17 šesté směrnice, a rozsah případných oprav v průběhu následujících období, ale neovlivňuje vznik nároku na odpočet daně. V důsledku toho bezprostřední použití majetku pro zdanitelná plnění samo o sobě nepředstavuje podmínku pro použití systému opravy odpočtů (výše uvedený rozsudek Lennartz, body 15 a 16).

40 Konečně a v rozporu s tím, co uplatňuje italská vláda, se oprava odpočtu z titulu článku 20 šesté směrnice použije nezbytně též tehdy, pokud změna nároku na odpočet 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 odpočet 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 přidané hodnoty, je oprava odpočtů 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 odpočty daně, ke kterým byl oprávněn, k čemuž nemůže dojít před tím, než uplatní volbu stanovenou v čl. 13 části C šesté směrnice. Jelikož rozsah původního odpočtu daně byl nulový, nárok na odpočet daně osoby povinné k dani získá skutečnou hodnotu, která může být předmětem odpočtu 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 odpočet daně, a poté v průběhu opravného období, byl použit pro účely činnosti podléhající DPH.

Ke třetí otázce

43 Podstatou třetí 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 směrnicí musí být možné odečíst daně zatěžující na vstupu zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani za účelem jejích 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 státům 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 daně odvedené na vstupu možný (rozsudek ze dne 9. září 2004, Vermietungsgesell-

schaft Objekt Kirchberg, C-269/03, Sb. rozh. s. I-8067, bod 23). Nicméně taková pravidla nemohou mít za následek omezení nároku na provedení odpočtů daně souvisejících se zdanitelnými plněními, pokud byla možnost volby v souladu s těmito pravidly platně uskutečněna. Konkrétně použití vnitrostátních procesních pravidel nemůže mít za důsledek omezení období, ve kterém mohou být odpočty daně uskutečněny na období kratší než to, které je šestou směrnicí stanoveno pro opravy odpočtů.

46 Omezení odpočtů daně 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 důsledků uplatnění této možnosti. Toto ustanovení v důsledku toho neumožňuje členským státům, aby omezily nárok na provedení odpočtů daně stanovený v článku 17 šesté směrnice, ani nezbytnost oprav těchto odpočtů podle článku 20 téže směrnice.

47 V důsledku toho je třeba odpovědět na třetí 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 státům druhým pododstavcem tohoto ustanovení se použije pouze na zachování vynětí odpočtu daně, 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 soudům 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 odpočtů vedlo k „zanedbatelným důsledkům". Nezávisle na otázce, zda se konzultace stanovené v článku 29 šesté směrnice uskutečnily, je možné konstatovat, že samotné uplatňování čl. 20 odst. 5 uvedené směrnice finskou vládou může zpochybnit závažnou povahu dopadů, které by vyplývaly z retroaktivního použití systému oprav odpočtů.

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 odpočtů, 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 původního 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 daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládán v tom smyslu, že s výhradou ustanovení jeho odstavce 5, ukládá členským státům, aby stanovily opravu odpočtů daně 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 daně, která nevedla ke vzniku nároku na odpočet daně, 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 odpočet daně 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.**

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 odpočet daně z přidané hodnoty z investic do nemovitostí uskutečněných 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.