ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 30. marca 2006 *

Vo veci C-184/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Fínsko) zo 16. apríla 2004 a doručený Súdnemu dvoru 19. apríla 2004 v konaní začatom na návrh

Uudenkaupungin kaupunki,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia K. Schiemann (spravodajca), N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues a E. Levits,

generálna advokátka: C. Stix-Hackl,
tajomník: H. von Holstein, zástupca tajomníka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 22. júna 2005,

* Jazyk konania: fínčina.

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Uudenkaupungin kaupunki, v zastúpení: M. Pikkujämsä, asianajaja,

— fínska vláda, v zastúpení: T. Pynnä a E. Bygglin, splnomocnené zástupkyne,

— talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: L. Ström van Lier a I. Koskinen, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 15. septembra 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ustanovení článku 13 C druhého odseku, článku 17 ods. 6 druhého pododseku a článku 20 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, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ďalej len „šiesta smernica").

2 V návrhu sa v podstate kladie otázka, či sa vo svetle šiestej smernice musí priznať oprava odpočítanej dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) zaplatenej na vstupe za investičný majetok v prípade, že nehnuteľný majetok bol najskôr používaný na vykonávanie činnosti oslobodenej od dane a neskôr, po uplatnení práva voľby v zmysle článku 13 C šiestej smernice, bol použitý na vykonávanie zdaniteľnej činnosti.

3 Tento návrh bol podaný v rámci odvolania, ktoré podalo Uudenkaupungin kaupunki (mesto Uusikaupunki, ďalej len „Uusikaupunki“) proti rozhodnutiu vydanému Helsingin hallinto-oikeus (správnym súdom v Helsinkách) o zamietnutí žaloby podanej Uusikaupunki proti dvom rozhodnutiam, ktoré prijalo Lounais-Suomen verovirasto (daňové centrum pre juhozápadné Fínsko), týkajúcim sa žiadostí podaných Uusikaupunki o opravu odpočítanej dane a vrátenie DPH.

Právny rámec

Šiesta smernica

4 Článok 5 ods. 6 a 7 šiestej smernice znie:

„6. Aplikácia [Použitie — *neoficiálny preklad*] tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív osoby podliehajúcej dani [zdaniteľnej osoby — *neoficiálny preklad*] touto osobou na účely jej osobného využitia [použitia — *neoficiálny preklad*] alebo na účely osobného využitia [použitia — *neoficiálny preklad*] jej zamestnancov, bezplatné poskytnutie tohto tovaru k dispozícii [bezodplatné poskytnutie — *neoficiálny preklad*] alebo jeho aplikácia [použitie — *neoficiálny preklad*] na účely iné ako podnikateľské, kde daň z pridanej hodnoty za príslušný tovar alebo za jeho súčasti [časti — *neoficiálny preklad*] bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná, sa bude považovať za poskytnutie tovaru za úhradu [za protihodnotu — *neoficiálny preklad*]. Avšak aplikácia [použitie — *neoficiálny preklad*] tohto tovaru na poskytovanie vzoriek alebo darov nízkej hodnoty pre obchodné účely osoby podliehajúcej dani [zdaniteľnej osoby — *neoficiálny preklad*] sa za poskytnutie tovaru za úhradu [za protihodnotu — *neoficiálny preklad*] považovať nebude.

7. Členské štáty môžu považovať tovar za poskytnutý za úhradu [za protihodnotu — *neoficiálny preklad*], ak ide o:

a) aplikáciu osobou podliehajúcou dani pre jej podnikateľské účely v prípade tovaru vyrobeného, zostrojeného, získaného, spracovaného, zakúpeného alebo dovezeného v priebehu jej obchodovania, kde by daň z pridanej hodnoty za tento tovar, získaný od inej osoby podliehajúcej dani, nebola plne odpočítateľná [použitie tovaru vyrobeného, zostrojeného, získaného, spracovaného, zakúpeného alebo dovezeného v rámci jej podnikateľskej činnosti zdaniteľnou osobou na svoje podnikateľské účely v prípadoch, keď by daň z pridanej hodnoty za tento tovar, nadobudnutý od inej zdaniteľnej osoby, nebola plne odpočítateľná — *neoficiálny preklad*],

b) aplikáciu [použitie — *neoficiálny preklad*] tovaru osobou podliehajúcou dani [zdaniteľnou osobou — *neoficiálny preklad*] na účely plnení nepodliehajúcich dani, kde [v prípadoch, keď — *neoficiálny preklad*] sa daň z pridanej hodnoty za tento tovar stala plne alebo čiastočne odpočítateľnou po [pri — *neoficiálny preklad*] jeho nadobudnutí alebo po jeho aplikácii [pri jeho použití — *neoficiálny preklad*] v súlade s pododsekom a),

c) s výnimkou prípadov uvedených v odseku 8, zadržanie [ponechanie si — *neoficiálny preklad*] tovaru osobou podliehajúcou dani [zdaniteľnou osobou — *neoficiálny preklad*] alebo jej nástupcami, keď táto osoba prestane vykonávať hospodársku činnosť podliehajúcu dani, v prípadoch, kde [keď — *neoficiálny preklad*] sa daň z pridanej hodnoty za tento tovar stala plne alebo čiastočne odpočítateľnou po [pri — *neoficiálny preklad*] jeho nadobudnutí alebo po jeho aplikácii [pri jeho použití — *neoficiálny preklad*] v súlade s pododsekom a).“

5 Článok 6 ods. 2 a 3 tej istej smernice stanovuje:

„2. Za poskytovanie služieb za úhradu [za protihodnotu — *neoficiálny preklad*] sa bude považovať:

a) používanie tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív na účely osobného využitia [použitia — *neoficiálny preklad*] osobou podliehajúcou dani [zdaniteľnou osobou — *neoficiálny preklad*] alebo jej zamestnancami alebo na účely iné ako podnikateľské, kde [v prípadoch, keď — *neoficiálny preklad*] daň z pridanej hodnoty za príslušný tovar bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná,

b) bezplatné [bezodplatné — *neoficiálny preklad*] poskytovanie služieb osobou podliehajúcou dani [zdaniteľnou osobou — *neoficiálny preklad*] pre jej vlastné osobné použitie alebo pre použitie jej zamestnancami alebo na účely iné ako sú jej podnikateľské účely.

Členské štáty sa môžu odchýliť od ustanovení tohto odseku za predpokladu, že takáto odchýlka nepovedie k narušeniu voľnej súťaže [hospodárskej súťaže — *neoficiálny preklad*].

3. Aby sa zabránilo narušeniu voľnej súťaže [hospodárskej súťaže — *neoficiálny preklad*] a na základe konzultácií [poradení sa — *neoficiálny preklad*] uvedených v článku 29 môžu členské štáty považovať poskytovanie služieb za poskytovanie služieb za úhradu [za protihodnotu — *neoficiálny preklad*], ak tieto služby poskytuje osoba podliehajúca dani [zdaniteľná osoba — *neoficiálny preklad*] na účely jej [svojho — *neoficiálny preklad*] podnikania, kde [v prípadoch, keď — *neoficiálny preklad*] by daň z pridanej hodnoty za tieto služby poskytnuté inou osobou podliehajúcou dani [zdaniteľnou osobou — *neoficiálny preklad*] nebola plne odpočítateľná."

6 Na základe článku 13 B písm. b) šiestej smernice majú členské štáty oslobodiť od DPH nájom nehnuteľného majetku. Podľa článku 13 C tejto smernice môžu členské štáty svojim zdaniteľným osobám poskytnúť právo voľby zdanenia nájmu nehnuteľností. Podľa druhého pododseku toho istého článku však členské štáty môžu rozsah tohto práva voľby obmedziť a určiť podrobnosti, kedy sa môže toto právo uplatniť.

7 Článok 17 šiestej smernice nazvaný „Vznik a rozsah práva na odpočet" stanovuje:

„1. Právo na odpočítanie dane vzniká v čase vyrubenia [splatnosti — *neoficiálny preklad*] odpočítateľnej dane.

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*];

...

6. Najneskôr do uplynutia 4 rokov od dátumu, kedy táto smernica nadobudla platnosť, Rada [rozhodujúca jednomyseľne — *neoficiálny preklad*] a podľa návrhu [a na návrh — *neoficiálny preklad*] Komisie rozhodne, aké výdavky nespĺňajú podmienky pre odpočet dane z pridanej hodnoty. Daň z pridanej hodnoty sa nikdy neodratuje [neodpočíta — *neoficiálny preklad*] z výdavkov, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov ako napr. luxusné výrobky a služby, zábava a pod.

Pokiaľ [Až do času, kým — *neoficiálny preklad*] hore uvedené pravidlo nenadobudne platnosť, členské štáty si môžu ponechať všetky výnimky, ktoré umožňujú ich národné zákony aj po vstúpení tejto smernice do platnosti [aj po nadobudnutí platnosti tejto smernice — *neoficiálny preklad*].“

8 K tomuto dňu ešte pravidlo Spoločenstva uvedené v článku 17 ods. 6 prvom odseku šiestej smernice nebolo prijaté pre nedosiahnutie dohody v Rade o výdavkoch, na ktoré možno stanoviť výnimku z práva na odpočet DPH.

9 Článok 18 ods. 1 a 2 šiestej smernice spresňuje niektoré požiadavky, pokiaľ ide o pravidlá upravujúce uplatnenie práva na odpočet dane. Odsek 3 tohto článku v tejto súvislosti stanovuje, že podmienky a postup, za ktorých môže byť platiteľ dane oprávnený vykonať odpočet dane, ktoré nerealizoval na základe ustanovení odsekov 1 a 2 uvedeného článku, stanovujú členské štáty.

10 Článok 20 šiestej smernice nazvaný „Vyrovnanie odpočítateľných čiastok [Oprava odpočítanej dane — *neoficiálny preklad*]“ obsahuje tieto ustanovenia:

„1. Pôvodné odpočítané čiastky treba vyrovnať [opraviť — *neoficiálny preklad*] podľa pravidiel ustanovených jednotlivými členskými štátmi, obzvlášť tam, kde [najmä v prípadoch, keď — *neoficiálny preklad*]:

a) odpočítaná čiastka bola vyššia alebo nižšia, na [než na — *neoficiálny preklad*] akú má daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] nárok;

b) po predložení daňového priznania sa objavia isté zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité na určenie odpočítateľnej sumy, najmä ak bol nákup zrušený alebo kde bola realizované zníženie ceny. Úprava-vyrovnanie [Oprava — *neoficiálny preklad*] odpočtu dane sa však nemôže uskutočniť pri plneniach, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nevyplatené [nezaplatené — *neoficiálny preklad*], ďalej pri zámernom poškodení, strate alebo krádeži majetku, alebo v prípade ak ide o majetok, ktorý nebol preukázaný alebo potvrdený [ďalej pri poškodení, strate alebo krádeži majetku, ktoré boli riadne preukázané alebo odôvodnené — *neoficiálny preklad*], ani pokiaľ ide o dary malej hodnoty a poskytovanie vzoriek definovaných v článku 5 (6). Členské štáty však môžu požadovať vyrovnanie [opravu — *neoficiálny preklad*] pri plneniach, ktoré ostali nevyplatené alebo čiastočne nevyplatené [nezaplatené alebo čiastočne nezaplatené — *neoficiálny preklad*], alebo ak došlo ku krádeži.

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

Odchylne od predchádzajúceho pododseku môžu členské štáty požadovať úpravu [opravu — *neoficiálny preklad*] dane na základe celého päťročného obdobia počnúc od prvého použitia tovaru.

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

...

4. Pre potreby požitia [Na uplatnenie — *neoficiálny preklad*] ustanovení v odseku 2 a 3 môžu členské štáty:

— definovať pojem investičného majetku,

— určiť sumu dane, ktorá pri úprave [oprave — *neoficiálny preklad*] prichádza do úvahy,

— prijať potrebné opatrenia v záujme toho, aby úprava [oprava — *neoficiálny preklad*] neposkytovala nenáležité výhody,

— povoliť zjednodušenie administratívnych postupov.

5. Ak v niektorom z členských štátov bude praktický význam použitia odseku 2 a 3 bezvýznamný [zanedbateľný — *neoficiálny preklad*], takýto členský štát môže na základe konzultácie [poradenia sa — *neoficiálny preklad*] podľa článku 29 a jeho odsekov, kde sa zohľadňujú otázky poškodenia konkurencie a celkový dopad dane na daný členský štát, upustiť od týchto odsekov z dôvodu šetrenia administratívy [podľa článku 29 upustiť od uplatňovania týchto ustanovení za podmienky, že to nespôsobí narušenie hospodárskej súťaže, pričom vezme do úvahy celkový dosah dane na daný členský štát a potreby jednoduchosti administratívy — *neoficiálny preklad*].

...“

11 Článok 29 šiestej smernice ustanovil „Poradný výbor pre daň z pridanej hodnoty“ zložený z predstaviteľov členských štátov a Komisie, ktorý je oprávnený skúmať otázky týkajúce sa uplatňovania ustanovení spoločenstva o DPH.

Vnútroštátna právna úprava

12 Ustanovenia týkajúce sa daňovej úpravy nájmu nehnuteľností sú obsiahnuté v článkoch 27 až 30 zákona o DPH (arvonlisäverolaki, zákon č. 1501 z 30. decembra 1993, ďalej len „AVL“). Podľa článku 27 prvého odseku tohto zákona je prenajímanie nehnuteľností od DPH oslobodené. Článok 30 prvý odsek uvedeného zákona udeľuje platiteľom dane právo voľby zdanenia nájmu nehnuteľ-

ností pod podmienkou, že nehnuteľnosť používa štát alebo sa trvale používa na činnosti, pri ktorých možno uplatniť právo na odpočet dane, t. j. v rámci zdaniteľných činností.

13 Podľa článku 33 AVL sa poskytovanie prác v rámci novej výstavby alebo rekonštrukcie nehnuteľnosti považuje za dodávku na účely vlastného použitia, aj keď hospodársky subjekt nehnuteľnosť predá alebo ju použije iným spôsobom, odlišným od toho, pri ktorom možno uplatniť právo na odpočet dane, keď poskytovanie služby alebo nadobudnutie nehnuteľnosti zakladalo dôvod na odpočet dane alebo keď sa samotné poskytnutie služby vykonalo v rámci činnosti, pri ktorej vzniká právo na odpočet dane.

14 Ustanovenia týkajúce sa práva na odpočet dane sú predmetom článkov 102 až 118 AVL. Podľa článku 102 ods. 1 prvého pododseku tohto zákona týkajúceho sa všeobecného práva na odpočet dane môže daňový poplatník v rámci zdaniteľnej činnosti odpočítať daň zaplatenú pri tovare alebo službe nadobudnutej od iného platiteľa dane. V súlade s článkom 106 AVL týkajúcim sa odpočtov dane v rámci poskytovania stavebných služieb môže majiteľ nehnuteľnosti, ktorý požiadal o registráciu ako platiteľa DPH podľa článku 30 tohto zákona, v podstate vykonať odpočet uvedený v článku 102 uvedeného zákona pre služby alebo výrobky, ktoré nadobudol na účely zdaniteľného nájmu uvedenej nehnuteľnosti.

15 Odpočet DPH za investičný majetok uskutočnené pred vykonaním voľby zdanenia je však možné, len ak sa táto voľba uskutočnila v lehote šesť mesiacov od uvedenia dotknutej nehnuteľnosti do prevádzky. AVL neumožňuje nanovo preskúmať alebo opraviť v prospech platiteľa dane odpočítanú daň súvisiacu s rekonštrukciou, novou výstavbou alebo nadobudnutím nehnuteľnosti, ak bola žiadosť o registráciu platiteľa dane podaná po uplynutí vyššie uvedenej lehoty, hoci nehnuteľnosť bola pôvodne uvedená do prevádzky v rámci činnosti oslobodenej od DPH, pred začatím jej používania na zdaniteľnú činnosť.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16 Uusikaupunki rekonštruovalo nehnuteľnosť, ktorú vlastnilo, a priestory v nej prenajalo fínskemu štátu, časť z nich od 1. júna 1995 a druhú časť od 1. septembra toho istého roku. Uusikaupunki tiež od 31. augusta 1995 prenajalo ním postavenú priemyselnú halu podniku, ktorý bol platiteľom DPH. Náklady na tieto dva projekty vrátane sumy DPH boli 2 206 224 FIM.

17 Dňa 4. apríla 1996 predložilo Uusikaupunki na základe článku 30 AVL na Turun lääninverovirasto (regionálne daňové centrum pre Turku) žiadosť o jeho registráciu ako platiteľa DPH v súvislosti s nájom predmetných nehnuteľností vo veci samej. Daňový úrad žiadosti vyhovel na obdobie plynúce odo dňa podania uvedenej prihlášky, pretože mesto prihlášku nepredložilo v lehote šiestich mesiacov od uvedenia nehnuteľnosti do prevádzky podľa článku 106 AVL.

18 Dvomi žiadosťami z 8. septembra 1998 a 30. marca 2000 podanými na základe článku 20 šiestej smernice Uusikaupunki požiadalo Lounais-Suomen verovirasto o opravu odpočítanej dane a vrátenie časti DPH zaplatenej v rámci stavebných a rekonštrukčných prác v rokoch 1996 až 1999. Žiadaná suma bola vo výške 1 651 653 FIM, ku ktorej náležia úroky zo zákona.

19 Rozhodnutiami z 3. mája 2000 Lounais-Suomen verovirasto tieto žiadosti zamietol z dôvodu, že odpočet DPH zaplatenej v rámci uvedených stavebných a rekonštrukčných prác by bolo podľa článku 106 AVL možné, len ak by sa voľba podliehania tejto dani bývala uskutočnila v lehote šiestich mesiacov od uvedenia nehnuteľností do prevádzky.

20 Uusikaupunki podalo na Helsingin hallinto-oikeus žalobu o zrušenie týchto rozhodnutí, ktorá bola zamietnutá. Žalobca vo veci samej sa teda proti tomuto rozsudku odvolal na Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd).

21 Korkein hallinto-oikeus sa pýta, či sú podmienky, ktorým AVL podriaďuje právo na odpočet DPH, v rozpore so šiestou smernicou v rozsahu, v akom vo fínskom práve nemožno opraviť odpočítanú DPH v rámci nájmu nehnuteľnosti, ak bola nehnuteľnosť pôvodne uvedená do prevádzky v rámci činnosti oslobodenej od DPH ešte predtým, ako došlo k začatiu jej používania na zdaniteľnú činnosť, s výnimkou prípadu, že žiadosť o registráciu ako platiteľa dane na účely nájmu bola podaná v lehote šiestich mesiacov od uvedenia nehnuteľnosti do prevádzky.

22 Podľa vnútroštátneho súdu, ktorý návrh na začatie prejudiciálneho konania podal, je nepochybné, že Uusikaupunki pri nadobudnutiach uskutočnených pri predmetnej rekonštrukcii a novej výstavbe konalo ako platiteľ dane a že sa tieto nadobudnutia uskutočnili na účely podnikateľskej činnosti žalobcu.

23 Za týchto okolností Korkein hallinto-oikeus rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 20 [šiestej smernice] vykladať v tom zmysle, že s výhradou ustanovení jeho odseku 5 oprava odpočítanej dane uvedená v tomto článku je záväzná pre členský štát, pokiaľ ide o investičný majetok?

2. Má sa článok 20 [šiestej smernice] vykladať v tom zmysle, že oprava odpočítanej dane uvedená v tomto článku je uplatniteľná aj za tej okolnosti, že investičný

majetok, v danom prípade nehnuteľný majetok, bol najskôr používaný na vykonávanie činností oslobodených od DPH, a teda odpočty dane boli pôvodne úplne vylúčené, hoci neskôr počas obdobia opravy odpočítanej dane bol majetok použitý na činnosti, ktoré podliehajú DPH?

3. Možno vykladať článok 13 C druhý odsek [šiestej] smernice v tom zmysle, že právo na odpočet dane v súvislosti s nadobudnutím nehnuteľného investičného majetku môže byť obmedzené členským štátom spôsobom upraveným fínskym zákonom o DPH, a to tak, že toto právo je úplne vylúčené za takých podmienok ako v tejto právnej veci?

4. Možno vykladať článok 17 ods. 6 druhý pododsek [šiestej] smernice v tom zmysle, že právo na odpočet dane v súvislosti s nadobudnutím nehnuteľného investičného majetku môže byť obmedzené členským štátom spôsobom upraveným fínskym zákonom o DPH a to tak, že toto právo je úplne vylúčené za takých podmienok ako v tejto veci?“

O prvej otázke

24 Predovšetkým treba pripomenúť, že podľa logiky systému zavedeného šiestou smernicou možno odpočítať dane, ktoré boli zaplatené na vstupe pri tovaroch alebo službách používaných platiteľom dane na účely jeho zdaniteľných činností. Odpočet daní zaplatených na vstupe je spojený s vybratím daní na výstupe. Keď sa tovary alebo služby nadobudnuté platiteľom dane použijú na účely vykonania činností oslobodených od dane alebo nepodliehajúcich DPH, nemožno daň ani vybrať na výstupe, ani odpočítať daň zaplatenú na vstupe. Zato ak sa tovary alebo služby použijú na účely činností zdanených na výstupe, je odpočet dane zaplatenej na vstupe pri tovaroch a službách potrebné preto, aby sa vyhlo dvojitému zdaneniu.

25 Lehota na opravu odpočítanej dane stanovená v článku 20 šiestej smernice umožňuje vyhnúť sa nepresnostiam vo výpočte odpočítanej dane a neoprávnených výhod a nevýhod pre platiteľa dane najmä pre prípad, keď sa po predložení daňového priznania objavia zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité na určenie odpočítateľnej sumy. Pravdepodobnosť takýchto zmien je osobitne významná v prípade investičného majetku, ktorý sa často používa počas obdobia niekoľkých rokov, počas ktorého sa jeho použitie môže meniť. Šiesta smernica teda stanovuje päťročnú lehotu na vyporiadanie, ktorú možno v prípade investičného majetku predĺžiť na dvadsať rokov, ako lehotu, počas ktorej môžu po sebe nasledovať rôzne odpočty.

26 Systém vyporiadania odpočítanej dane je podstatným prvkom systému zavedeného šiestou smernicou, pokiaľ má zabezpečiť presnosť odpočtov a neutralitu daňového zaťaženia. Článok 20 ods. 2 šiestej smernice týkajúci sa investičného majetku, ktorý je relevantný vo veci samej, je predovšetkým formulovaný tak, že nevyvoláva žiadne pochybnosti o jeho záväznej povahe.

27 Z ustálenej judikatúry ďalej vyplýva, že keďže sa majú obmedzenia práva na odpočet dane, a teda vyporiadania odpočítanej dane uplatňovať podobným spôsobom vo všetkých členských štátoch, sú výnimky z nich možné len v prípadoch výslovne uvedených v šiestej smernici (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. júla 1991, Lennartz, C-97/90, Zb. s. I-3795, bod 27). Skutočnosť, že článok 20 ods. 5 šiestej smernice stanovuje veľmi presné podmienky, ktoré treba splniť, aby členský štát mohol, ako výnimku, neuplatniť odsek 2 tohto článku, posilňuje záväznú povahu tohto ustanovenia. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že na pojednávaní bol vyjadrený nesúlad medzi fínskou vládou a Komisiou v súvislosti s otázkou, či sa uskutočnilo poradenie sa s výborom zriadeným článkom 29 šiestej smernice, ako to stanovuje článok 20 ods. 5 tej istej smernice, a aký bol jeho výsledok. Predmetom otázok položených vnútroštátnym súdom však nebolo výslovne preveriť, či boli v tomto prípade splnené podmienky uplatnenia tohto odchylného ustanovenia.

28 Pokiaľ ide o tvrdenie fínskej vlády, že článok 20 ods. 4 šiestej smernice členským štátom umožňuje definovať pojem „investičný majetok" a že poskytnutia stavebných služieb by sa nemali nevyhnutne pod tento pojem zahrnovať, postačí skonštatovať, že táto vláda pripúšťa, že vo fínskom práve nebola prijatá žiadna definícia tohto pojmu, takže do vnútroštátneho práva nebol prebratý postup stanovený v článku 20 ods. 2 až 5 šiestej smernice. Pritom z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že členský štát, ktorý do svojho vnútroštátneho právneho poriadku neprebral ustanovenia smernice, nemôže občanom Spoločenstva brániť obmedzeniami, ktoré by bolo možné uložiť na základe týchto ustanovení (pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. novembra 1991, Francovich a i., C-6/90 a C-9/90, Zb. s. I-5357, bod 21, a zo 14. júla 2005, Aslanidou, C-142/04, Zb. s. I-7181, bod 35).

29 Ďalej v rozpore s tvrdením fínskej vlády, oprava odpočítanej dane zaplatenej na vstupe uplatnením článku 20 šiestej smernice nie je jednoduchou alternatívou uplatnenia článku 5 ods. 6 a článku 6 ods. 2 tej istej smernice týkajúcich sa zdanenia použitia tovaru a poskytovania služieb uskutočnených platiteľmi dane na účely ich osobného použitia, takže členské štáty nemajú na výber, či prebrať mechanizmus opravy alebo mechanizmus týkajúci použitia na ich osobné účely, pretože oba sú pre ne záväzné.

30 Hoci tak článok 20, ako aj články 5 a 6 v podstate možno podľa ich znenia uplatniť na situáciu, v ktorej tovar, ktorý zakladá právo na odpočet dane, sa následne použije spôsobom nezakladajúcim právo na odpočet dane, a hoci majú tieto dva mechanizmy v tejto situácii rovnaký hospodársky účinok (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 90), to ale neplatí v opačnej situácii, o akú ide vo veci samej, že tovar, ktorého použitie nezakladá právo na odpočet dane, sa následne použije spôsobom, ktorý toto právo zakladá. Právo na opravu odpočítanej dane v prospech platiteľa dane relevantné v druhej situácii možno totiž založiť výlučne na

ustanoveniach článku 20 šiestej smernice a nie na ustanoveniach jej článkov 5 a 6. V takých situáciách je teda uplatnenie ustanovení článku 20 uvedenej smernice nevyhnutné, nezávisle na uplatnení článkov 5 a 6 šiestej smernice vo vnútroštátnom práve.

31 Pokiaľ ide totiž o situácie, v ktorých sa zmení spôsob použitia tovaru, z použitia zakladajúceho právo na odpočet dane na použitie toto právo neumožňujúce, a v ktorých následne existuje riziko prekrývania sa uvedených ustanovení, z toho na rozdiel od tvrdenia fínskej vlády nevyplýva žiadne protirečenie zdôvodňujúce nevykonanie postupu opravy odpočítanej dane stanoveného v článku 20 šiestej smernice.

32 Fínska vláda na pojednávaní citovala prípad nehnuteľnosti nadobudnutej na účely vykonávania zdaniteľných činností, ktorá bola rok nato určená na ďalšie štyri roky na použitie na činnosť oslobodenú od dane. Táto vláda zdôrazňuje, že na túto situáciu v podstate možno uplatniť tak článok 20 šiestej smernice, ako aj jej článok 5 ods. 6 a článok 6 ods. 2, ale že uplatnenie týchto článkov by viedlo k rôznym a nezlučiteľným výsledkom. Uplatnením článku 20 ods. 2 šiestej smernice by mala oprava odpočítanej DPH, ktorá zaťažila kúpnu cenu od druhého roka, za následok zachovanie dane odpočítateľnej vo výške 1/5 jej sumy, pričom tento zlomok by zodpovedal prvému roku používania nehnuteľnosti. Uplatnenie článku 5 ods. 6 a článku 6 ods. 2 šiestej smernice by však viedlo k zdaneniu celkovej hodnoty nehnuteľnosti v čase zmeny spôsobu jej používania.

33 V tejto súvislosti treba zároveň pripomenúť, že uvedený článok 5 ods. 6 a článok 6 ods. 2 môžu nájsť uplatnenie len v prípade zmeny používania predmetného majetku na osobné použitie, ale nie v prípade zmeny používania tohto majetku na účely vykonávania činnosti oslobodenej od dane.

34 Príslušné uplatnenie predmetných ustanovení bude teda závisieť od otázky, či sa platiteľ dane naozaj rozhodol, že bude predmetnú nehnuteľnosť používať trvale na osobné účely, alebo či na druhej strane pripúšťa možnosť jej budúceho používania v rámci svojho podnikania, a preto sa rozhodne ponechať ju vo vlastníctve svojho podniku. Na prvý prípad sa uplatnia článok 5 ods. 6 a článok 6 ods. 2 šiestej smernice, na druhý prípad článok 20 tej istej smernice. Skutočnosť, že platiteľ má na účely uplatnenia šiestej smernice možnosť voľby začleniť alebo nie do svojho podniku časť majetku určeného na jeho osobné použitie, vyplýva z ustálenej judikatúry (pozri najmä rozsudky zo 4. októbra 1995, Armbrecht, C-291/92, Zb. s. I-2775, bod 20, a zo 14. júla 2005, Charles a Charles-Tijmens, C-434/03, Zb. s. I-7037, bod 23). V prípadoch citovaných fínskou vládou teda neexistuje žiaden rozpor.

35 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 20 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že pokiaľ ide o investičný majetok, s výhradou ustanovení jeho odseku 5 ukladá členským štátom upraviť opravu odpočítanej DPH.

O druhej otázke

36 Druhou otázkou sa má určiť, či skutočnosť, že príslušná činnosť bola pôvodne od dane oslobodená, a teda odpočty dane boli pôvodne úplne vylúčené, má vplyv na predmetnú opravu dane.

37 Ako uviedla generálna advokátka v bodoch 36 a 37 svojich návrhov, uplatnenie mechanizmu opravy závisí od otázky, či vzniklo právo na odpočet podľa článku 17 šiestej smernice.

38 Podľa článku 17 ods. 1 šiestej smernice nazvaného „Vznik a rozsah práva na odpočet" vzniká právo na odpočet DPH v čase splatnosti odpočítateľnej dane. Preto len postavenie, z ktorého osoba v tomto čase koná, môže určiť existenciu práva na odpočet (rozsudok Lennartz, už citovaný, bod 8).

39 Súdny dvor ďalej rozhodol, že použitie investičného majetku určuje len rozsah pôvodného odpočtu, na ktorý má platiteľ právo podľa článku 17 šiestej smernice, a rozsah prípadných opráv počas nasledujúcich období, ale nemá vplyv na vznik práva na odpočet. Preto okamžité použitie majetku na zdaňované činnosti nie je samo osebe podmienkou uplatnenia systému opráv odpočítanej dane (rozsudok Lennartz, už citovaný, body 15 a 16).

40 Nakoniec, a v rozpore s tvrdením talianskej vlády, sa oprava odpočítanej dane podľa článku 20 šiestej smernice nevyhnutne uplatní, aj keď zmena práva na odpočet závisí od dobrovoľnej voľby platiteľa dane, napríklad vykonania voľby stanovenej v článku 13 C šiestej smernice. Výkon tejto voľby nemá žiaden dopad na vznik práva na odpočet upraveného, ako už bolo pripomenuté, článkom 17 ods. 1 šiestej smernice. Keďže sa nájom nehnuteľnosti po vykonaní voľby zdanenia zdaní, je oprava odpočítanej dane nevyhnutná na vyhnutie sa dvojitému zdaneniu výdavkov na vstupe, a to nezávisle od skutočnosti, že zdanenie je dôsledkom dobrovoľnej voľby platiteľa dane.

41 Článok 18 ods. 3 šiestej smernice citovaný talianskou vládou nie je v tomto kontexte relevantný, pretože tento odsek platí za predpokladu, že platiteľ dane opomenul odpočítať čiastky, na ktoré bol oprávnený, čo nie je možné pred vykonaním voľby stanovenej v článku 13 C šiestej smernice. Keďže by bol teda rozsah pôvodného odpočtu nulový, získa právo platiteľa na odpočet skutočnú hodnotu, ktorá by mohla byť predmetom odpočtu, až po vykonaní uvedenej voľby.

42 Preto treba na druhú otázku odpovedať tak, že článok 20 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že oprava, ktorú upravuje, sa uplatní aj za tej okolnosti, že investičný majetok bol najskôr používaný na vykonávanie činnosti oslobodenej od dane, ktorá nezakladala právo na odpočet, a neskôr počas obdobia opravy odpočítanej dane bol použitý na činnosti, ktoré podliehajú DPH.

O tretej otázke

43 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate snaží zistiť, či sa má článok 13 C druhý odsek šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý svojim platiteľom dane udelí právo zvoliť si zdanenie nájmu nehnuteľností, je oprávnený vylúčiť odpočet DPH zaplatenej za investičný majetok uskutočnený pred uplatnením uvedeného práva voľby, ak nebola žiadosť spojená s touto voľbou podaná v lehote šiestich mesiacov odvtedy, čo bola predmetná nehnuteľnosť daná do užívania.

44 Ako sa už konštatovalo v bode 24 tohto rozsudku, podľa logiky systému zavedeného šiestou smernicou možno odpočítať dane zaplatené na vstupe pri tovaroch alebo službách používaných platiteľom dane na účely jeho zdaniteľných činností. Preto v rozsahu, v akom majú zdaniteľné osoby možnosť podľa článku 13 C prvého odseku šiestej smernice zvoliť si zdanenie nájmu nehnuteľnosti, musí vykonanie tejto voľby spôsobiť nielen zdanenie nájmu, ale aj odpočet príslušných daní zaplatených na vstupe v súvislosti s uvedenou nehnuteľnosťou.

45 Určite je členským štátom dovolené stanoviť procesné podmienky, za ktorých možno uplatniť právo voľby, čo zahŕňa možnosť stanoviť, že zdanenie bude účinné až po podaní prihlášky a že len po tomto dátume bude možný odpočet daní zaplatených na vstupe (rozsudok z 9. septembra 2004, Vermietungsgesellschaft

Objekt Kirchberg, C-269/03, Zb. s. I-8067, bod 23). Také pravidlá však nebudú môcť mať za následok obmedzenie práva vykonať odpočet súvisiaci so zdaniteľnými činnosťami, ak bolo právo voľby riadne uplatnené v súlade s týmito pravidlami. Najmä uplatnenie vnútroštátnych procesných pravidiel nemôže mať za následok skrátenie obdobia, počas ktorého možno odpočty vykonať, na obdobie kratšie, ako je obdobie, ktoré stanovuje pre opravu odpočtov šiesta smernica.

46 Navyše obmedzenie odpočtov súvisiacich so zdaniteľnými činnosťami po uplatnení práva voľby sa týka nie „rozsahu" práva voľby uvedeného v druhom odseku článku 13 C šiestej smernice, ale dôsledkov uplatnenia tohto práva. Toto ustanovenie preto neoprávňuje členské štáty obmedziť právo na vykonanie odpočtov stanovené v článku 17 šiestej smernice ani potrebu opraviť tieto odpočty podľa článku 20 tej istej smernice.

47 Preto treba na tretiu otázku odpovedať tak, že článok 13 C druhý odsek šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý svojim zdaniteľným osobám udelí právo zvoliť si zdanenie nájmu nehnuteľností, nie je podľa tohto ustanovenia oprávnený vylúčiť odpočet DPH zaplatenej za investičný majetok uskutočnený pred uplatnením práva voľby, ak žiadosť spojená s uplatnením tejto voľby nebola podaná do šiestich mesiacov odvtedy, čo bola predmetná nehnuteľnosť daná do užívania.

O štvrtej otázke

48 Touto poslednou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 17 ods. 6 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý svojim platiteľom dane udelí právo zvoliť si zdanenie nájmu nehnuteľnosti, je oprávnený vylúčiť

odpočítanie DPH zaplatenej za investičný majetok uskutočnené pred uplatnením tohto práva voľby, ak žiadosť spojená s uplatnením tejto voľby nebola podaná v rámci šiestich mesiacov od uvedenia predmetnej nehnuteľnosti do prevádzky.

49 Analýza vzniku článku 17 ods. 6 šiestej smernice ukazuje, že možnosť daná členským štátom druhým pododsekom tohto ustanovenia sa uplatní len na zachovanie vylúčení odpočtu, pokiaľ ide o kategórie výdavkov definované vzhľadom na povahu nadobudnutého tovaru alebo služby a nie vzhľadom na ich použitie alebo podmienky takého používania (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. októbra 1999, Royscot a i., C-305/97, Zb. s. I-6671, body 21 až 25).

50 Ako uviedla generálna advokátka v bode 79 svojich návrhov, zdá sa, že článok 102 ods. 1 prvý pododsek AVL výslovne stanovuje možnosť za určitých podmienok odpočítať DPH, ktorá zaťažila investície týkajúce sa nehnuteľností, akými sú výdavky na výstavbu a nákup v súvislosti s týmito nehnuteľnosťami. Predmetné vylúčenie, pokiaľ ide o výdavky vynaložené pred vykonaním voľby zdanenia, teda nepatrí pod výnimku stanovenú článkom 17 ods. 6 druhým pododsekom šiestej smernice.

51 Preto treba na štvrtú otázku odpovedať tak, že článok 17 ods. 6 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý platiteľom dane udelí právo zvoliť si zdanenie nájmu nehnuteľnosti, nie je podľa tohto ustanovenia oprávnený vylúčiť odpočet DPH zaplatenej pri investičnom majetku uskutočnené pred uplatnením tohto práva, ak žiadosť spojená s vykonaním tejto voľby nebola podaná v rámci šiestich mesiacov od uvedenia predmetnej nehnuteľnosti do prevádzky.

O obmedzení účinkov tohto rozsudku v čase

52 Fínska vláda navrhla, aby Súdny dvor za predpokladu, že sa nebude riadiť jej argumentáciou, obmedzil účinky tohto rozsudku v čase na obdobie po jeho vyhlásení.

53 Podľa ustálenej judikatúry výklad pravidla práva Spoločenstva, ktorý podáva Súdny dvor v rámci výkonu svojej právomoci podľa článku 234 ES, objasňuje a upresňuje význam a dosah tohto pravidla tak, ako má alebo by malo byť chápané a uplatňované od okamihu, keď nadobudlo účinnosť. Z toho vyplýva, že takto vykladané pravidlo môže a má byť uplatňované sudcom dokonca aj na právne vzťahy vzniknuté a vytvorené pred vydaním rozsudku, ktorý na základe žiadosti o výklad určuje, či sú okrem iného splnené podmienky umožňujúce predložiť príslušnému súdu spor týkajúci sa uplatnenia uvedeného pravidla (pozri najmä rozsudok z 2. februára 1988, Blaizot, 24/86, Zb. s. 379, bod 27, a z 15. decembra 1995, Bosman, C-415/93, Zb. s. I-4921, bod 141).

54 Rovnako podľa ustálenej judikatúry sú subjekty oprávnené získať vrátenie daní vybratých porušením pravidiel práva Spoločenstva (pozri najmä rozsudky z 9. novembra 1983, San Giorgio, 199/82, Zb. s. 3595, bod 12, a zo 14. januára 1997, Comateb a i., C-192/95 až C-218/95, Zb. s. I-165, bod 20).

55 Len výnimočne môže byť Súdny dvor pri uplatňovaní všeobecnej zásady právnej istoty zahrnutej v právnom poriadku Spoločenstva vedený k tomu, aby obmedzil možnosť všetkých dotknutých osôb odvolávať sa na vykladané ustanovenie s cieľom spochybniť právne vzťahy, ktoré vznikli v dobrej viere. Aby bolo možné o takom

obmedzení rozhodnúť, je nevyhnutné, aby boli splnené dve podstatné kritériá, a to dobrá viera okruhu dotknutých osôb a riziko závažných následkov (pozri najmä rozsudky z 28. septembra 1994, Vroege, C-57/93, Zb. s. I-4541, bod 21, a z 10. januára 2006, Skov a Bilka, C-402/03, Zb. s. I-199, bod 51).

56 V tomto prípade treba skonštatovať, že ako to právom tvrdí generálna advokátka v bode 87 svojich návrhov, fínska vláda sa opiera výlučne o praktické ťažkosti, ktoré treba zohľadniť za predpokladu, že účinky tohto rozsudku budú časovo neobmedzené.

57 V tejto súvislosti treba ďalej zdôrazniť, že uvedená vláda uviedla, že sa dovolávala výnimky stanovenej článkom 20 ods. 5 šiestej smernice. Pritom uplatnenie tohto ustanovenia podliehalo podľa znenia tohto ustanovenia podmienke, aby bol praktický význam uplatnenia systému opravy odpočítanej dane „zanedbateľný". Nezávisle od otázky, či sa uskutočnili porady stanovené v článku 29 šiestej smernice, možno konštatovať, že samotné dovolávanie sa článku 20 ods. 5 uvedenej smernice fínskou vládou môže spochybniť závažný charakter dôsledkov vyplývajúcich z retroaktívneho uplatnenia systému opravy odpočítanej dane.

58 Okrem toho možno zdôrazniť, že ako sa už konštatovalo v bode 26 tohto rozsudku, článok 20 ods. 2 šiestej smernice týkajúci predmetných odpočtov je formulovaný tak, že nevyvoláva žiadne pochybnosti o jeho záväznej povahe. Tvrdenie fínskej vlády, že príslušné ustanovenia šiestej smernice majú nejasný charakter vyvolávajúci nejasnosti, pokiaľ ide o ich uplatnenie, teda treba odmietnuť.

59 Preto nie je namieste obmedziť v čase účinky tohto rozsudku.

O trovách

60 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom 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 účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

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

1. **Článok 20 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 sa má vykladať v tom zmysle, že pokiaľ ide o investičný majetok, s výhradou ustanovení jeho odseku 5 ukladá členským štátom povinnosť upraviť opravu odpočítanej DPH.**

2. **Článok 20 šiestej smernice 77/388/EHS sa má vykladať v tom zmysle, že oprava, ktorú upravuje, sa uplatní aj za tej okolnosti, že investičný majetok bol najskôr používaný na vykonávanie činnosti oslobodenej od dane, ktorá nezakladala právo na odpočet, a neskôr počas obdobia opravy odpočítanej dane bol použitý na činnosti, ktoré podliehajú DPH.**

3. **Článok 13 C druhý odsek šiestej smernice 77/388/EHS sa má vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý platiteľom dane udelí právo zvoliť si zdanenie nájmu nehnuteľností, nie je podľa tohto ustanovenia oprávnený vylúčiť odpočet DPH zaplatenej za investičný majetok uskutočnený pred uplatnením práva voľby, ak žiadosť spojená s uplatnením tejto voľby nebola podaná do šiestich mesiacov odvtedy, čo bola predmetná nehnuteľnosť daná do užívania.**

4. **Článok 17 ods. 6 šiestej smernice 77/388/EHS sa má vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý platiteľom dane udelí právo zvoliť si zdanenie nájmu nehnuteľnosti, nie je podľa tohto ustanovenia oprávnený vylúčiť odpočet DPH zaplatenej pri investičnom majetku uskutočnený pred uplatnením tohto práva, ak žiadosť spojená s vykonaním tejto voľby nebola podaná do šiestich mesiacov odvtedy, čo bola predmetná nehnuteľnosť daná do užívania.**

Podpisy