

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?ídané 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?ídané 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?ídané 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?ídané 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?ídané 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 pln?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 důsledků 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,

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,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Uudenkaupungin kaupunki M. Pikkujämsäem, asianajaja,
- za finskou vládu T. Pynnä a E. Bygglin, jako zmocněnkyni,
- 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 daně (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01 s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úč. vst. 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, vytvořeno, zpracováno, zakoupeno nebo dovezeno v rámci tohoto podnikání a jestliže by daň z přidané hodnoty z tohoto zboží nebyla plně odpodíratelná, 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 odpodíratelnou 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 odpodíratelnou 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 odpodíratelná;
- 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 odpodíratelná, 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 odpodíratelné daně.

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

a) da? z p?ídané 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 ?ty? let ode dne, kdy tato sm?rnice vstoupí v platnost, rozhodne Rada jednomysln? na návrh Komise o tom, jaké výdaje nelze odpo?íst od dan? z p?ídané hodnoty. Da? z p?ídané hodnoty nebude za žádných okolností odpo?itatelná z výdaj?, které nejsou p?ísn? provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

Dokud výše uvedená pravidla nevstoupí v platnost, mohou ?lenské státy zachovat veškerá vyn?tí obsažená ve svých vnitrostátních p?edpisech v dob? vstupu této sm?rnice v platnost.“

8 Pravidla Spole?enství uvedená v ?l. 17 odst. 6 prvním pododstavci šesté sm?rnice dosud nebyla p?ijata z d?vodu nedostatku shody v Rad? ohledn? výdaj?, pro které m?že být stanoveno vyn?tí z nároku na odpo?et DPH.

9 ?lánek 18 odst. 1 a 2 šesté sm?rnice up?es?uje n?které požadavky, pokud jde o podmínky uplat?ování nároku na odpo?et dan?. Odstavec 3 tohoto ?lánku v tomto ohledu uvádí, že ?lenské státy stanoví podmínky a postup, jímž m?že být osoba povinná k dani oprávn?na k provedení odpo?tu dan?, který neprovedla v souladu s odstavci 1 a 2 uvedeného ?lánku.

10 ?lánek 20 šesté sm?rnice nazvaný „Oprava odpo?t?“ zahrnuje následující ustanovení:

„1. P?vodní odpo?et se opraví postupy stanovenými ?lenskými státy, zejména:

a) je-li odpo?et dan? vyšší nebo nižší, než na jaký m?la osoba povinná k dani nárok;

b) jestliže se od odevzdání da?ového p?iznání zm?nily okolnosti zohledn?né p?i výpo?tu výše odpo?tu, zejména byly-li zrušeny n?které koup? nebo byla-li získána n?která snížení ceny; oprava se však neprovede u pln?ní, která z?stala zcela nebo z?ásti nezaplacena, ani p?i zni?ení, ztrát? ?i krádeži majetku, které byly ?ádn? doloženy nebo potvrzeny, ani p?i použití prost?edk? na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzork? blíže ur?ených v ?l. 5 odst. 6. ?lenské státy mohou nicmén? vyžadovat opravu u pln?ní, která z?stala zcela nebo z?ásti nezaplacena, a u krádeží.

2. U investi?ního majetku se oprava rozloží na p?t let v?etn? roku, kdy bylo zboží po?ízeno nebo vyrobeno. Ro?ní oprava se provede jen v rozsahu jedné p?tiny dan? uvalené na zboží. Oprava se provádí na základ? zm?n pom?ru mezi nárokem na odpo?et dan? v následujících letech a nárokem na odpo?et dan? za rok, v n?mž bylo zboží po?ízeno nebo vyrobeno.

Odchyln? od p?edchozího pododstavce mohou ?lenské státy provád?t opravu na základ? období plných p?ti let, po?ítáno od okamžiku, kdy bylo zboží poprvé použito.

U nemovitého majetku, který byl po?ízen jako investi?ní majetek, m?že být opravné období prodlouženo až na dvacet let.

[...]

4. Pro ú?ely použití odstavc? 2 a 3 mohou ?lenské státy:

- vymezit obsah pojmu investi?ní majetek;
- uvést výši dan?, kterou je t?eba vzít v úvahu p?i oprav?;

- 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 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 účelem 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 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 prŕmyslovou halu, kterou vystavŕlo, podniku povinnŕmu k DPH. Náklady tŕchto dvou projektŕ zahrnovaly ŕásteku DPH ve výŕí 2 206 224 FIM.

17 Dne 4. dubna 1996 Uusikaupunki podalo na základŕ ŕláunku 30 AVL Turun lääninverovirasto (regionální daŕový úŕad v Turku) pŕihláŕku k DPH z nájmu dvou nemovitostí dotŕených v pŕvodním ŕízení. Daŕová správa této pŕihláŕce vyhovŕla pro období od data podání uvedené pŕihláŕky, jelikoŕ nebyla podána do ŕesti mŕsícŕ od uvedení nemovitosti do provozu, stanovené v ŕláunku 106 AVL.

18 Dvŕma ŕádostmi ze dne 8. záŕí 1998 a 30. bŕezna 2000 Uusikaupunki požádalo na základŕ ŕláunku 20 ŕesté smŕrnice Lounais-Suomen verovirasto o opravu odpoŕtŕ danŕ a vrácení ŕásti DPH zaplacené v rámci stavebních prací a oprav z titulu let 1996 až 1999. Požadovaná ŕáстка ŕinila 1 651 653 FIM a úroky ve výŕí stanovené právními pŕedpisy.

19 Rozhodnutími ze dne 3. kvŕtna 2000 Lounais-Suomen verovirasto tyto ŕádosti zamítl z dŕvodu, ŕe odpoŕet DPH zaplacené v rámci stavebních prací a oprav byl na základŕ ŕláunku 106 AVL možný pouze tehdy, pokud byla volba zdanŕní touto daní uplatnŕna do ŕesti mŕsícŕ od uvedení nemovitostí do provozu.

20 Uusikaupunki podalo k Helsingin hallintoŕoikeus ŕalobu smŕŕující ke zruŕšení tŕchto rozhodnutí, která byla zamítnuta. ŕalobce v pŕvodním ŕízení tak podal opravný prostŕedek proti tomuto rozsudku ke Korkein hallintoŕoikeus (Nejvyšší správní soud).

21 Korkein hallintoŕoikeus se táŕe, zda podmínky, kterým AVL podŕizuje nárok na odpoŕet DPH, nejsou v rozporu se ŕestou smŕrnící v rozsahu, v nŕmŕ je podle finského práva nemoŕné opravit odpoŕty DPH v rámci nájmu nemovitosti, pokud byla nemovitost pŕvodnŕ uvedena do provozu v rámci ŕinnosti osvobozené od danŕ pŕed tím, než byla pouŕívána pro zdanitelnou ŕinnost, ledaŕe by pŕihláŕka k DPH z nájmu byla podána do ŕesti mŕsícŕ po uvedení nemovitosti do provozu.

22 Podle pŕedkládajícího soudu je nezpochybnitelné, ŕe Uusikaupunki v rámci poŕízení uskuteŕnŕných z titulu dotŕené opravy a nové výstavby jednala v postavení osoby povinné k dani a ŕe tato poŕízení byla uskuteŕnŕna za úŕelem hospodáŕské ŕinnosti ŕalobce.

23 Za tŕchto okolností se Korkein hallinto-oikeus rozhodl pŕerušit ŕízení a poloŕit Soudnímu dvoru následující pŕedbŕŕné otáŕky:

„1) Musí být ŕlánek 20 [ŕesté smŕrnice] vykládán v tom smyslu, ŕe, s výhradou ustanovení jeho odstavce 5, je oprava odpoŕtŕ uvedená v tomto ŕláunku pro ŕlenské státy povinná, pokud jde o investicní majetek?

2 Musí být ŕlánek 20 [ŕesté smŕrnice] vykládán v tom smyslu, ŕe oprava odpoŕtŕ uvedená v tomto ŕláunku je rovnŕž pouŕitelná v situaci, kdy byl investicní majetek, v projednávané vŕci nemovitý, nejdŕíve pouŕíván k ŕinnosti osvobozené od danŕ, u které byly odpoŕty pŕvodnŕ zcela vylouŕeny, a ŕkoliv byl pozdŕji, v pŕbŕhu opravného období pouŕíván k ŕinnosti podléhající DPH?

3) Mŕŕe být ŕl. 13 ŕást C druhý pododstavec [ŕesté] smŕrnice vykládán v tom smyslu, ŕe nárok na odpoŕet danŕ z poŕízení souvisejících s investicemi do nemovitostí mŕŕe být ŕlenským státem omezen zpŕsobem stanoveným ve finském zákonŕ o DPH, kdy je nárok na odpoŕet danŕ zcela vylouŕen, v situacích, jako je situace v projednávané vŕci?

4) Mŕŕe být ŕl. 17 odst. 6 druhý pododstavec [ŕesté] smŕrnice vykládán v tom smyslu, ŕe nárok na odpoŕet danŕ z poŕízení souvisejících s investicemi do nemovitostí mŕŕe být ŕlenským státem

omezen zpřesněným 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 jejich zdanitelných plnění. Odpověď 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 odpověď 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 nepřesností při výpočtu odpůtu daní nebo neodvodným zvýhodněním nebo znevýhodněním osoby povinné k dani, zejména pokud vznikly skutečnosti povodně vzatých v úvahu pro stanovení výše odpůtu daní nastaly po podání daňového 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 odpůtu představuje základní prvek systému zavedeného šestou směrnicí v rozsahu, v němž je určen k zajištění přesnosti odpůtu daní, a tedy neutrality daňové zátěže. Článek 20 odst. 2 šesté směrnice, který se týká investičního majetku relevantního ve věci v povodním řízení, je krom toho formulován zpřesněným, 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 odpůtu, musí uplatňovat podobným zpřesněným 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 oblasti 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 odpůtu 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?77/02, 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 nevyplyvá 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 dot?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, Armbricht, 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 odpote 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 odpote daně založený na článku 17 šesté směrnice.

38 Podle čl. 17 odst. 1 šesté směrnice nazvaného „Vznik a rozsah nároku na odpote daně“ nárok na odpote DPH vzniká v okamžiku vzniku daňové povinnosti z odpotitelné daně. V důsledku toho může existenci nároku na odpote 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 článku 17 šesté směrnice, a rozsah případných oprav v průběhu následujících období, ale neovlivňuje vznik nároku na odpote daně. V důsledku toho bezprostřední použití majetku pro zdanitelná plnění samo o sobě nepředstavuje podmínku pro použití systému opravy odpote (výše uvedený rozsudek Lennartz, body 15 a 16).

40 Konečně a v rozporu s tím, co uplatňuje italská vláda, se oprava odpotu z titulu článku 20 šesté směrnice použije nezbytně též tehdy, pokud vzniká nárok na odpote daně závislý 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 odpote 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 odpote nezbytná pro zamezení dvojího zdanění výdaje 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 předního odpotu daně byl nulový, nárok na odpote 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 odpote 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 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 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 platná 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 státům, 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 státům 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 vynutí, 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 kromě 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 Kromě 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 uvedeně 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 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 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 úelem 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 úelem výkonu možnosti podána do šesti měsíců od uvedení této nemovitosti do provozu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: finština.