

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

CHRISTINE STIX-HACKL

přednesené dne 15. září 2005(1)

Věc C-184/04

Uudenkaupungin kaupunki

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Korkein hallinto-oikeus (Finsko)]

„Šestá směrnice o DPH – Odpověď daně zaplacené na vstupu – Oprava u investičního majetku – Nemovitý majetek“

I – Úvodní poznámky

1. V probíhajícím řízení žádá finský Korkein hallinto-oikeus Soudní dvůr o výklad šesté směrnice Rady 77/388/EHS(2) (dále jen „šestá směrnice“), a to s ohledem na opravu odpůtu daně zaplacené na vstupu z investičního majetku ve formě nemovitého majetku.
2. Podstatou žádosti je otázka, zda ve světle šesté směrnice musí být přiznána oprava odpůtu daně zaplacené na vstupu z investičního majetku v případě, že byl nejprve nemovitý majetek používán pro účely plnění osvobozeného od daně, poté však pro účely zdanitelného plnění.

II – Právní rámec

A – Šestá směrnice

3. Článek 5 odst. 6 stanoví:

„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 zceno, použije-li takové zboží k jiným účelům než pro potřebu svého podniku a dať z přidáné hodnoty z dotyčného zboží nebo jeho části přitom byla plně nebo zčásti odpoditelná, 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.“

4. Článek 6 nazvaný „Poskytování služeb“ zní (výňatek):

„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 zceno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom dať z přidáné 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 zúčteno k jiným účelům než pro potřebu svého podniku.“

5. Článek 13 nazvaný „Osvobození od daní v tuzemsku“ stanoví (výňatek):

„B. Ostatní případy osvobození

Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daní následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužívání daňového režimu:

[...]

b) pacht nebo nájem nemovitého majetku

[...]

C. Volba

Členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě:

a) nájmu a pachtu nemovitého majetku [...]

Členské státy mohou omezit rozsah možnosti volby a stanoví podrobně způsob jejího uplatnění.“

6. Článek 17 nazvaný „Vznik a rozsah nároku na odpočet daní“ zní (výňatek):

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

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daní, 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 daní z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty nebude za žádných okolností odpočitatelná z výdajů, které nejsou přímými provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

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

7. Článek 20 nazvaný „Oprava odpočtu“ stanoví (výňatek):

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

a) je-li odpočet daní 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 odpadu, zejména byly-li zrušeny některé kupy nebo byla-li získána některá snížení ceny; oprava se však neprovede u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků blíže určených v § 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 změny poměru mezi nárokem na odpadu daně v následujících letech a nárokem na odpadu 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.

[...]

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“(3).

B – Vnitrostátní právní úprava

8. Šestá směrnice byla ve Finsku provedena finským zákonem o dani z přidané hodnoty Arvonlisäverolaki (dále jen „AVL“). Ustanovení týkající se daňového zacházení s převody nemovitostí jsou obsažena v článcích 27 až 30 AVL. Podle § 27 prvního pododstavce jsou od daně osvobozeny zcizení nemovitostí, postoupení pachtu nemovitostí, nájem, pozemková služebnost nebo jiná srovnatelná práva k nemovitostem(4). Odchylně od toho může osoba povinná k dani podle článku 30 AVL přihlásit převod užívacího práva k nemovitostem ke zdanění.

9. Podle článku 106 AVL o nároku na odpadu u stavebních služeb může vlastník nemovitosti, jestliže podá podle článku 30 přihlášku k dani, provést odpadu daně ze služby nebo zboží, které obdržel před podáním přihlášky k dani za zdanitelný převod nemovitosti. Podmínkou je, že vlastník nemovitosti takovou přihlášku podá do šesti měsíců poté, co byla nemovitost předána do užívání. Nárok na odpadu se podle tohoto ustanovení vztahuje pouze na novou výstavbu nebo opravu nemovitosti.

10. Podle AVL není možné opravit odpady za pořízení nemovitosti nebo novou výstavbu a podstatné zhodnocovací práce nebo jiné opravy ve prospěch osoby povinné k dani; totéž platí i v takovém případě, jako je ten projednávaný, ve kterém byla přihláška k dani podána po uplynutí zmíněné lhůty, přičemž byla nemovitost používána nejdříve k plnění osvobozenému od daně a později ke zdanitelnému plnění.

III – Skutkový stav, právní řízení a právní otázky

11. Msto Uusikaupunki (dále jen „Uusikaupunki“) opravilo dům, jehož je vlastníkem, a poté ho pronajalo finskému státu, jednu část od 1. června 1995 a druhou část od 1. září 1995. Dále msto od 31. srpna 1995 pronajalo prmyslovou halu, kterou postavilo, podniku povinnému k DPH.

12. Uusikaupunki podalo na základě článku 30 AVL u regionálního daňového úřadu pro jihozápadní Finsko přihlášku k DPH z těchto operací. Daňový úřad stanovil jako počátek daňové povinnosti den podání přihlášky, tedy 4. duben 1996, protože tato byla podána až šest měsíců poté, co byly stavební práce na nemovitosti dokončeny a tato předána do užívání.

13. Dvěma žádostmi ze dne 8. září 1998 a 30. března 2000 požádalo Uusikaupunki na základě článku 20 šesté směrnice daňový úřad o vrácení části daně z předané hodnoty, zaplacené v rámci stavebních prací a oprav v újetním období 1996, 1997, 1998 a 1999. Požadovaná částka činí 1 651 653 FIM a úroky ve výši stanovené právními předpisy.

14. Rozhodnutím ze dne 3. května 2000 regionální daňový úřad tyto žádosti zamítl s odvodněním, že není možná oprava odpočet daně odvedené na vstupu podle článku 20 šesté směrnice. Vlastník nemovitosti, který podle článku 30 AVL podal přihlášku k dani, může provést podle článku 106 AVL odpočty daně odvedené na vstupu za služby nebo zboží, které obdržel nebo získal před podáním přihlášky k dani, resp. započítat daň, kterou zaplatil za tímto účelem, pouze tehdy, jestliže byla přihláška k dani podána do šesti měsíců od uvedení nemovitosti do provozu.

15. Uusikaupunki podalo k hallinto-oikeus, správnímu soudu v Helsinkách, žalobu směřující proti tomuto rozhodnutí, která byla zamítnuta. Uusikaupunki podalo proti tomuto rozsudku opravný prostředek ke Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud).

16. Podle vyjádření Korkein hallinto-oikeus je podstatou probíhajícího řízení otázka, zda nejsou ustanovení AVL o přihlášce k dani z převodu užívacího práva k nemovitostem v rozporu s ustanoveními šesté směrnice upravujícími nárok na odpočet daně na vstupu. K rozhodnutí předkládajícího soudu ve věci pokládá tento za nezbytný výklad šesté směrnice, zejména článku 20 o opravě odpočet daně odvedené na vstupu. Podle předkládajícího soudu je nepochybné, že Uusikaupunki v rámci pořízení uskutečněných za účelem opravy nemovitostí a nové výstavby jednalo v postavení osoby povinné k dani a že tato pořízení byla uskutečněna v rámci jeho hospodářské činnosti.

17. Usnesením ze dne 16. dubna 2004, došlým kanceláři Soudního dvora dne 19. dubna 2004, požádal Korkein hallinto-oikeus Soudní dvůr Evropských společenství o rozhodnutí o následujících předložných otázkách:

„1) Musí být článek 20 směrnice 77/388/EHS vykládán v tom smyslu, že s výhradou ustanovení jeho odstavce 5 je oprava odpočet uvedená v tomto článku pro členské státy povinná, pokud jde o investiční majetek?

2) Musí být článek 20 směrnice vykládán v tom smyslu, že oprava odpočet 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 převodní zcela vyloučeny, aťkoliv byl později v průběhu opravného období používán k činnosti podléhající DPH?

3) Může být čl. 13 část C druhý pododstavec 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 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 projednávání v?ci?“

IV – K první otázce

18. Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda – pokud z ?l. 20 odst. 5 nevyplývá n?co jiného – jsou ?lenské státy povinny podle ?l. 20 odst. 2 šesté sm?rnice provést opravu odpotu dan? odvedené na vstupu, pokud jde o investiční majetek, nebo zda šestá sm?rnice stanoví tento postup pouze fakultativn?.

19. K této otázce je třeba uvést, že podle zjištění p?edkládajícího soudu AVL nestanoví žádné postupy pro opravy odpotu pro investiční majetek.

A – Hlavní argumenty účastníků řízení

20. Finská vláda zastává názor, že možnost oprav odpotu dan? odvedené na vstupu podle ?lánku 20 šesté sm?rnice je třeba z n?kolika důvod? posuzovat jako nezávaznou. Zaprvé je třeba opravu podle ?lánku 20 posuzovat jako alternativu k ustanovením v ?l. 5 odst. 6 a též v ?l. 6 odst. 2 šesté sm?rnice upravujících zdanění dodávek zboží a služeb pro vlastní pot?ebu osoby povinné k dani. Oba tyto daňové mechanismy sledují velmi podobné cíle a nemohou být souasn? použity na stejný skutkový stav. Zadruhé ?lenské státy mohou podle ?l. 20 odst. 4 šesté sm?rnice vymezit obsah pojmu investiční majetek a nic v šesté sm?rnici nepoukazuje na to, že by poskytování stavebních služeb muselo být nezbytn? zahrnuto do tohoto pojmu. Zat?etí ?l. 20 odst. 5 šesté sm?rnice dává ?lenským stát?m možnost za určitých okolností, které jsou v p?ípad? Finska dány, ustanovení týkající se oprav odpotu dan? odvedené na vstupu nepoužít.

21. *Uusikaupunki, Komise, jakož i italská vláda* jsou toho názoru, že provedení opravného postupu u investičního majetku je podle ?lánku 20 šesté sm?rnice závazné.

B – Posouzení

22. Nejprve je třeba připomenout, že sm?rnice je podle ?l. 249 ?etího pododstavce ES závazná pro každý stát, kterému je ur?ena, pokud jde o výsledek, a ?lenské státy jsou podle ustálené judikatury povinny přijmout všechna opatření za účelem zajištění plného účinku sm?rnice(5).

23. ?lánek 20 odst. 2 šesté sm?rnice zní: [...] „u investičního majetku se oprava rozloží na p?t let v?etn? roku, kdy bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno“.

24. Jak *Uusikaupunki*, italská vláda a Komise správn? uvedly, nedovoluje toto znění u?init záv?r, že je ?lenským stát?m dovoleno upustit od opravy u investičního majetku. Také skutečnost, že ?l. 20 odst. 5 šesté sm?rnice uvádí p?esné podmínky, za jakých ?lenský stát nemusí odstavce 2 a 3 tohoto ?lánku o oprav? u investičního majetku výjimečn? použít, potvrzuje tento záv?r.

25. Krom? toho nelze souhlasit s argumentací finské vlády v souvislosti s ?l. 5 odst. 6, jakož i ?l. 6 odst. 2 šesté sm?rnice. Z toho, že, jak uvedla finská vláda, tato ustanovení šesté sm?rnice o použití zboží nebo výkonu služby pro soukromou pot?ebu podnikatele sledují řástečn? stejné cíle jako oprava a za určitých okolností se mohou použít na shodný skutkový stav, ješt? nevyplývá, že ?lenský stát m?že od provedení opravy u investičního majetku upustit. Oba tyto mechanismy se nep?ekrývají pln? tak, aby je bylo možné považovat za „alternativní“ mechanismy, p?ekrývání jsou totiž p?ípustná jen za určitých podmínek použití zboží a služeb „pro vlastní pot?ebu“.

26. Jak uvedla finská vláda, jakmile nastanou z důvodu možných p?ekrýváních praktické problémy při provádění, je třeba je řešit se z?etelem k základním zásadám, na kterých šestá sm?rnice spo?ívá, jako je zachování neutrality DPH. Tyto těžkosti ale podle mého názoru neumožňují ?lenskému státu jednoduše se zbavit povinnosti provádět opravy u investičního majetku podle ?l.

20 odst. 2 šesté směrnice.

27. Kromě toho je oprava odpot dan podle článku 20 šesté směrnice třeba posuzovat – a to na rozdíl od právní úpravy zdanění používání nebo poskytování zboží, resp. služeb pro soukromou potřebu – jako nezbytný doplněk nároku na odpot dan odvedené na vstupu podle článku 17 šesté směrnice, jehož úlohou je zcela ulevit podnikateli od DPH, kterou v rámci své hospodářské činnosti dluží nebo odvede, a tím zaručit neutralitu DPH(6).

28. Jelikož řízení o opravě totiž mimo jiné dovoluje vzít v úvahu změny ve vztahu k okolnostem, které byly původně vzaty v úvahu při stanovení odpot dan – což je významné obzvláště v případě investičního majetku, který zůstává v majetku podniku po delší dobu(7) – přispívá řízení o opravě dan k větší přesnosti odpot dan.

29. Konečně, co se týče čl. 20 odst. 5 šesté směrnice, předmětem první předběžné otázky zjevně není to, zda jsou v projednávané věci splněny podmínky pro použití tohoto ustanovení o výjimce.

30. S ohledem na výše uvedené navrhuji odpovědět na první předběžnou otázku tak, že článek 20 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že s výhradou ustanovení odstavce 5 ukládá členským státům, aby stanovily opravu odpot, pokud jde o investiční majetek.

V – Ke druhé otázce

31. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 20 šesté směrnice vykládán tak, že se oprava vztahuje i na případ, kdy byl investiční majetek, v projednávané věci nemovitý, nejdříve používán k činnosti osvobozené od daně, u které byly odpoty vyloučeny, aťkoliv byl později používán k činnosti podléhající DPH, která opravuje k odpotu DPH obsažené v investičním majetku.

A – Hlavní argumenty účastníků řízení

32. *Uusikaupunki a Komise* jsou toho názoru, že je nutno opravu odpot dan v projednávané věci použít. Podle judikatury Soudního dvora, zejména v rozsudku ve věci Lennartz(8), je rozhodující, zda bylo pořízení zboží nebo služeb, týkající se investičního majetku, učiněno v postavení osoby povinné k dani. Bezprostřední použití majetku pro účely činnosti podléhající dani není předpokladem pro použití čl. 20 odst. 2 šesté směrnice. V projednávané věci byly provedeny opravy a stavební práce ve prospěch osoby povinné k dani, i když s tím související plnění byla původně od daně osvobozena.

33. Finská vláda uvádí, že se rozsudek ve věci Lennartz(9) vztahuje jen na případ, kdy členský stát použije opravu odpot dan podle čl. 20 odst. 2 šesté směrnice. Soudní dvůr se ale nevyjádřil k otázce použitelnosti odpot dan pro případ, že členský stát – jako v případě Finska – použije výhradně článek 17 upravující vznik a rozsah nároku na odpot dan, a nikoli článek 20 o jeho opravě. Za těchto okolností je nutno posoudit nárok na odpot dan pouze podle stávající situace k okamžiku pořízení vstupu. Jestliže se toto pořízení vztahuje k činnosti osvobozené od daně, nevzniká nárok na odpot dan.

34. *Italská vláda* je toho názoru, že není namístě opravu odpot dan podle článku 20 šesté směrnice použít v takovém případě, jako je ten projednávaný. členské státy mohou totiž takovou opravu vyloučit, pokud změna nároku na odpot dan závisí na volbě osoby povinné k dani.

B – Posouzení

35. Nejprve je třeba poukázat na souvislost mezi vznikem nároku na odpot dan na straně

jedné a použití opravy na straně druhé.

36. Jak Soudní dvůr již rozhodl, ze systému šesté směrnice a ze znění jejího čl. 20 odst. 2 vyplývá, že se toto ustanovení omezuje pouze na stanovení postupu pro výpočet opravy odpotdaní; nemůže proto vést ke vzniku nároku na odpotdaní, ani k přeměně daní zaplacené osobou povinnou k dani v souvislosti s jejími nezdanitelnými plněními na daň odpotdatelnou ve smyslu článku 17(10).

37. Použití opravného mechanismu závisí proto na tom, jestli vznikl nárok na odpotdaní podle článku 17 šesté směrnice.

38. Podle čl. 17 odst. 1 vzniká nárok na odpotdaní okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotdatelné daní. Podle čl. 10 odst. 2 šesté směrnice se tento okamžik překrývá s okamžikem, ke kterému je zboží dodáno nebo je služba poskytnuta(11).

39. Podle ustálené judikatury je existence nároku na odpotdaní závislá na tom, jestli osoba, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuta služba, v tomto okamžiku jednala jako osoba k dani povinná, takže toto zboží získala za účelem své hospodářské činnosti ve smyslu článku 4 šesté směrnice, přičemž se zde jedná o skutkovou otázku, kterou je nutno posoudit podle okolností každého jednotlivého případu(12).

40. V projednávané věci je podle předkládajícího soudu nepochybné, že Uusikaupunki stavební práce a opravy na posuzovaném investičním majetku vykonalo v rámci své hospodářské činnosti jako osoba povinná k dani.

41. Z toho je nutno vyvodit, že podmínky pro postavení osoby povinné k dani, které je předpokladem pro vznik nároku na odpotdaní, na kterém závisí použití opravného mechanismu, jsou v projednávané věci splněny.

42. DPH odvedená za zboží nebo služby může být mimoto odečtena jen v rozsahu, v jakém jsou toto zboží nebo služby použity pro zdanitelnou činnost(13).

43. Podle mého názoru však skutečnost, že byl investiční majetek, na kterém byly provedeny stavební práce a opravy, zpočátku užíván k plnění osvobozenému od daní a teprve později, na základě volby, ke zdanitelnému plnění, nevylučuje nárok na odpotdaní, a tím ani na opravu povodního odpotdaní.

44. Skutečné nebo zamýšlené použití zboží nebo služeb je totiž nutno odlišit od jejího pořízení osobou povinnou k dani a jako takovou jednatelkou, jak rozhodl Soudní dvůr ve věci Lennartz, a určuje pouze rozsah odpotdaní, ke kterému je osoba povinná k dani oprávněna podle článku 17, a rozsah případných dalších oprav v průběhu následujících období. Jak Soudní dvůr v tomto rozsudku rovněž rozhodl, není z těchto důvodů „okamžité použití zboží pro zdanitelné nebo od daní osvobozené plnění samo o sobě předpokladem pro použití čl. 20 odst. 2“(14).

45. Proto se domnívám, že lze opravu podle uvedeného článku použít i v takovém případě, jako je ten projednávaný, ve kterém byl investiční majetek použit nejdříve v rámci činnosti osvobozené od daní a poté v rámci činnosti podléhající dani, pokud dotčená plnění – tedy pro investiční majetek užívané zboží a služby – byla získána v postavení osoby povinné k dani(15).

46. Protože investiční majetek, jenž zahrnuje DPH, kterou Uusikaupunki odvedlo v rámci stavebních prací a oprav, nebyl povodný ani zčásti používán pro účely zdanitelného plnění, byl rozsah povodního odpotdaní nulový. Pozdější změny okolností, které byly povodné rozhodující pro určení výše odpotdaní, jmenovitě použití pro zdanitelné plnění, je tak nutno ve shodě s

výše uvedeným výkladem zohlednit prostřednictvím provedení opravy za účelem dosažení co nejširší shody mezi rozsahem činností podléhajících dani a nárokem na odpočet daní. Toto řešení odpovídá již zmíněnému cíli právní úpravy odpočtu daní zcela ulevit podnikateli od DPH, kterou v rámci své hospodářské činnosti dluží nebo odvede, a tím zaručit její neutralitu(16).

47. Nepoužití opravného mechanismu by v případě, že je investiční majetek nejprve použit k nezdanitelným plněním a poté ke zdanitelnému plnění, mělo za následek, že by pořízené zboží a služby, jejichž hodnota je obsažena v investičním majetku, byly v rozporu se zásadou neutrality zdaněny DPH několikrát.

48. S ohledem na uvedené navrhuji odpověďt na druhou otázku tak, že článek 20 šesté směrnice je nutno vykládat v tom smyslu, že oprava, kterou stanoví, je rovněž použitelná v situaci, kdy byl investiční majetek, v projednávané věci nemovitost, nejprve použit pro činnost osvobozenou od daní, která nevedla ke vzniku nároku na odpočet daní, a poté, v průběhu opravného období, byl použit pro účely činnosti podléhající dani z přidané hodnoty.

VI – Ke třetí otázce

49. U třetí předběžné otázky je nutno vzít v úvahu, že podle AVL je vyloučen odpočet DPH související s investicemi do nemovitého majetku, která byla odvedena již před podáním přihlášky, pokud tato přihláška nebyla podána do šesti měsíců.

50. Podstatou třetí otázky tedy je, zda musí být čl. 13 část C druhý pododstavec šesté směrnice vykládán tak, že členskému státu, který svým osobám povinným k dani přiznává možnost přihlásit se k dani z užívání nemovitosti, je dovoleno zcela vyloučit odpočet DPH z investic do nemovitosti, odvedené již před podáním přihlášky k dani, a zacházet tak s pronájmem nemovitosti jako se zdanitelným plněním, pokud nebyla přihláška podána do šesti měsíců.

A – Hlavní argumenty účastníků řízení

51. *Finská a italská vláda* jsou toho názoru, že čl. 13 část C druhý pododstavec šesté směrnice umožňuje takové omezení nároku na odpočet daní, jaké je stanoveno ve finské právní úpravě.

52. Finská vláda uvádí, že členské státy mohou podle znění čl. 13 části C druhého pododstavce šesté směrnice nárok na odpočet daní omezit. Smysl možnosti volby zdanění je umožnit odpočet nákladů na vstupu v souvislosti s nemovitým majetkem. Možnost členských států omezit rozsah možnosti volby ovlivňuje nutně i nárok na odpočet nákladů v souvislosti s nemovitým majetkem.

53. Italská vláda vychází z toho, že možnost volby zdanění nezahrnuje nárok na odpočet daní za pořízení v minulosti. Přesobí tedy pouze na budoucí pořízení. Podle čl. 13 části C a zvláště čl. 18 odst. 3 šesté směrnice mají však členské státy možnost stanovit zpětnou účinnost možnosti volby zdanění nájmu nemovitostí, nejsou však k tomu povinny.

54. *Uusikaupunki a Komise* zastávají názor, že článek 13 část C členským státům nedovoluje nárok na odpočet daní v souvislosti s investicemi do nemovitého majetku omezit tak, že bude za určitých okolností zcela vyloučen.

55. Uusikaupunki ve svém výkladu ?látku 13 ?ásti C šesté sm?rnice rozlišuje mezi možností ?lenského státu omezit rozsah možnosti volby na stran? jedné a stanovením zp?sobu jejího uplat?ování na stran? druhé. Podle názoru Uusikaupunki je otázka rozsahu možnosti volby v projednáván? v?ci bezvýznamná, nebo? je nepochybné, že Uusikaupunki možnost volby m?lo a také ji uplatnilo. Co se tý?e stanovení zp?sobu uplat?ování možnosti volby, nedovoluje toto Finsku omezit nárok na odpo?et dan? tak, aby byl za ur?itých okolností zcela vylou?en.

56. Komise dalece sdílí uvedený názor a konstatuje, že jakmile osoba povinná k dani možnost volby podle vnitrostátní právní úpravy využila, jsou ?látky 17 až 20 šesté sm?rnice automaticky použitelné. Ve sv?tle ustálené judikatury Soudního dvora nemohou ?lenské státy v tomto p?ípád? nárok na odpo?et dan? dále omezit.

B – Posouzení

57. Šestá sm?rnice uvádí v hlav? X (?látky 13 až 16) r?zné p?ípady osvobození od dan?, ke kterým pat?í mimo jiné podle ?l. 13 ?ásti B písm. b) pacht nebo nájem nemovitého majetku.

58. ?lánek 13 ?ást C první pododstavec písm. a) oprav?uje ?lenské státy k tomu, aby zdan?ní „znovu zavedly“ tím, že osobám povinným k dani poskytnou možnost volby zdan?ní.

59. Podle ?l. 13 ?ásti C druhého pododstavce mohou ?lenské státy omezit rozsah možnosti volby a stanovit podrobn? zp?sob jejího uplat?ování.

60. Soudní dv?r rozhodl, že ?lenské státy mohou na základ? tohoto oprávn?ní poskytnout osobám povinným k dani, na které se vztahuje osvobození podle šesté sm?rnice, možnost od osvobození upustit, a to ve všech p?ípadech, v ur?itém rozsahu nebo stanoveným zp?sobem(17).

61. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že ?lenským stát?m v rámci ustanovení ?l. 13 ?ásti B a ?ásti C šesté sm?rnice p?ísluší široká posuzovací pravomoc(18).

62. K tomu pokládám za d?ležité poznamenat, že možnost poskytnutá ?lenským stát?m v ?l. 13 ?ásti C a s tím spojená posuzovací pravomoc se vztahují na poskytnutí práva osobám povinným k dani využít možnosti volby zdan?ní, ?i nikoli(19).

63. Je proto nutno souhlasit s Komisí, že ?l. 13 ?ást C, který se týká zdan?ní, nem?že zásadn? ?lenským stát?m sloužit jako základ pro bezprost?ední omezení p?sobnosti jiných ustanovení šesté sm?rnice, resp. takových oprávn?ní, jako je nárok na odpo?et dan?.

64. V projednáván? v?ci již pochybují, že úplné vylou?ení možnosti odpo?tu – p?ed vykonáním volby – odvedené DPH z investic do nemovitého majetku v p?ípád?, kdy lh?ta šesti m?síc? od uvedení nemovitosti do provozu uplynula, ješt? spadá do pravomoci ?lenských stát? podle ?l. 13 ?ásti C druhého pododstavce, stanovit rozsah možnosti volby zdan?ní nebo zp?sobu jejího uplat?ování.

65. ?lenské státy mohou sice v tomto rámci upravit postup podání p?ihlášky, jakož i jejího schvalování(20), a stejn? tak ur?it, že bude nájem a pacht nemovitého majetku zdan?n teprve po podání p?ihlášky a že tento nebude se zp?tnou ú?inností posuzován jako zdanitelné pln?ní. Avšak úplné vylou?ení odpo?tu, p?inejmenším prost?ednictvím opravy DPH zaplacené z investic do nemovitého majetku p?ed podáním p?ihlášky, se podle mého názoru již nevztahuje na zdan?ní nájmu a pachtu nemovitého majetku, resp. na rozsah práva volby zdan?ní nebo stanovení zp?sob? uplat?ování tohoto nároku.

66. I pokud p?ípustíme, že by m?lo být toto vylou?ení posuzováno jako omezení rozsahu

možnosti volby nebo jako způsob jejího uplatnění ve smyslu čl. 13 části C druhého pododstavce, je nutno vzít na zřetel, že do nároku na odpočet jako takového nesmí být na základě tohoto ustanovení neoprávněně zasahováno(21).

67. Přitom je nutno vzít v úvahu, že základním prvkem systému DPH je, že se stanou dlužnými všechna plnění DPH po odpotu té části DPH, která bezprostředně zatěžuje různé nákladové položky zboží a služeb(22).

68. Podle mého názoru náleží ve světle uvedeného do posuzovací pravomoci členského státu nepřiznat výkonu volby zdanění způsobnou úinnost, pokud není možné odpočet daně za období před uplatněním možnosti volby provést dodatečně. Naproti tomu se mi jeví jako nadměrné omezení nároku na odpočet daně a neslučitelné se zásadou daňové neutrality, že by nemělo být přinejmenším možné odečíst DPH z investic do nemovitého majetku odvedenou před uplatněním možnosti volby i po jejím uplatnění, a to ve zbývajícím oprávněném období a v rozsahu upraveném v čl. 20 odst. 2.

69. S ohledem na výše uvedené navrhuji odpovědět na třetí předběžnou otázku tak, že čl. 13 část C druhý pododstavec nesmí být vykládán v tom smyslu, že by členský stát, který svým osobám povinným k dani přiznává možnost volby zdanění užívání nemovitého majetku, byl oprávněn zcela vyloučit právo na odpočet DPH odvedené z investic do nemovitostí před podáním přihlášky k dani, a zacházet tak s nájmem nemovitého majetku jako se zdanitelným plněním, pokud nebyla přihláška podána do šesti měsíců od uvedení této nemovitosti do provozu.

VII – Ke čtvrté otázce

70. Podstatou čtvrté předběžné otázky je, zda čl. 17 odst. 6 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že členský stát, který svým osobám povinným k dani přiznává možnost volby zdanění užívání nemovitosti, je oprávněn úplně vyloučit odpočet DPH odvedené v rámci investic do nemovitosti uskutečněných před podáním přihlášky, a nájem nemovitosti tak posuzovat jako zdanitelné plnění, pokud nebyla přihláška podána do šesti měsíců.

A – Hlavní argumenty účastníků řízení

71. Podle názoru *finské vlády* umožňují ustanovení čl. 17 odst. 6 šesté směrnice členským státům omezit možnost odpotu daně v souvislosti s investicemi do nemovitého majetku, a to do té míry, že bude, jako v projednávané věci AVL, zcela vyloučen. Podle judikatury Soudního dvora jsou s šestou směrnicí neslučitelná jen taková vynětí, která se obecně vztahují na veškeré zboží nebo služby.

72. *Uusikaupunki a Komise* jsou naproti tomu toho názoru, že je čl. 17 odst. 6 v projednávané věci nepoužitelný. Finská právní úprava představuje spíše odmítnutí opravy odpotu daně podle článku 20 než vyloučení možnosti odpotu podle článku 17 šesté směrnice.

73. *Italská vláda* se opírá o svá vyjádření ke druhé předběžné otázce. Podle nich poskytuje Finsko jasně článkem 106 AVL osobám povinným k dani možnost odpotu daně, kterou ve skutečnosti směrnice neupravuje. V důsledku toho je čl. 17 odst. 6 šesté směrnice použitelný pouze v případě omezení nároku na odpočet daně, ne však v případě jeho rozšíření, a proto je v projednávané věci nerelevantní.

B – Posouzení

74. Podle čl. 17 odst. 6 druhého pododstavce mohou členské státy, „dokud výše uvedená pravidla nevstoupí v platnost, [...] zachovat veškerá vynětí“, která jsou v době vstupu této

směrnice v platnost upravena v jejich vnitrostátních právních předpisech. Pojem „vynětí“ v tomto pododstavci odkazuje na čl. 17 odst. 6 první pododstavec(23).

75. Toto ustanovení upravuje přijímání předpisů Radou, které určují, „jaké výdaje nelze odpotit od daní z předané hodnoty“. Podle druhé vety tohoto ustanovení „Dať z předané hodnoty nebude za žádných okolností odpotitelná z výdajů, které nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.“

76. Článek 17 odst. 6 se tak vztahuje na určité kategorie, respektive druhy výdajů, a to obzvláště – ale nejenom – na takové výdaje, které nejsou přísně provozního charakteru(24).

77. Historické pozadí vzniku čl. 17 odst. 6 jednak vysvětluje skutečnost, na kterou poukázala Komise v důvodové zprávě ke svému návrhu – že se určité výdaje, i když jsou učiněny v rámci běžného hospodářského provozu, jen těžko dají rozdělit podle hospodářského nebo soukromého použití; krom toho je nutno poznamenat, že se členské státy při přijímání šesté směrnice nemohly dohodnout ohledně výdajů na osobní přepravu(25).

78. Obsahem oprávnění členských států upraveného v čl. 17 odst. 6 druhém pododstavci tedy je, že členské státy mohou vynětí odpotit daní v souvislosti s určitými druhy výdajů – a to taková, která upraví Rada předpisy podle čl. 17 odst. 6 prvního pododstavce – dočasné zachovat.

79. Z tohoto důvodu považuji – jako Komise a Ustíkaupunki – „vynětí odpotit daní“, na který se toto ustanovení vztahuje, v projednávané věci za nerelevantní, a tím nezpřesobilé takové vyloučení odpotit daní odvodnit. Podle AVL jsou investice do nemovitého majetku, resp. stavební a poizovací náklady v souvislosti s nemovitým majetkem, totiž zásadně druhem výdajů, které nemohou být odečteny. Článek 102 odst. 1 první pododstavec AVL totiž stanoví možnost odpotit investic v souvislosti s nemovitým majetkem za předpokladu, že jsou tato pořízení učiněna za účelem zdanitelné činnosti a v okamžiku, kdy je tato provozována. Úplně vynětí se v projednávané věci týká pouze DPH odvedené před podáním přihlášky, pokud není přihláška ke zdanění podána do šesti měsíců od uvedení nemovitosti do provozu. Jde tudíž také, jak vyplývá z mých úvah k prvním třem předložným otázkám, především o právní úpravu opravy ve smyslu článku 20 šesté směrnice, a nikoli o právní úpravu odpotit DPH jako takové podle článku 17 šesté směrnice.

80. Podle mého názoru je proto na čtvrtou předložnou otázku nutno odpovědět tak, že čl. 17 odst. 6 šesté směrnice nelze vykládat tak, že by členskému státu, který svým osobám povinným k dani přiznává možnost přihlásit se k dani z užívání nemovitosti, bylo dovoleno zcela vyloučit odpotet DPH z investic do nemovitosti, odvedené již před podáním přihlášky k dani, a zacházet tak s pronájmem nemovitosti jako se zdanitelným plněním, pokud nebyla přihláška podána do šesti měsíců.

VIII – K omezení časových účinků rozsudku

A – Hlavní argumenty účastníků řízení

81. Finská vláda žádá Soudní dvůr, aby v případě, že nepřijme její argumentaci, omezil časové účinky rozsudku na období následující po jeho vyhlášení. Poukazuje na nepřesný charakter sporných ustanovení a také na praktické potíže, které jsou spojené se zpětným použitím. Finská vláda uvedla zvláště v ústní části řízení, že jednala v dobré víře. Přitom uplatnila, že bylo o finské právní úpravě jednáno v roce 1995 v rámci zasedání Poradního výboru pro daň z předané hodnoty a ani Komise, ani ostatní členské státy nevznesly proti této právní úpravě námitky.

82. Komise nevidí žádný důvod k omezení časových účinků rozsudku. Komise však potvrzuje, že

byla finská právní úprava na dvou zasedáních v roce 1995 projednávána. P?inejmenším n?kolik ?lenských stát? vyjád?ilo na tomto zasedání pochybnosti o slu?itelnosti finské právní úpravy o odpo?tu v souvislosti s investi?ním majetkem. Finské vlád? bylo známo, že Komise finskou právní úpravu nepokládá za úpravu v souladu s šestou sm?rnicí.

B – Posouzení

83. Nejprve je nutno poukázat na to, že podle ustálené judikatury výklad právního pravidla, který Soudní dv?r provádí p?i výkonu své pravomoci, kterou mu p?iznává ?lánek 234 ES, objas?uje a up?es?uje význam a dosah takového pravidla tak, jak musí být nebo by m?lo být chápáno a používáno od okamžiku, kdy nabylo ú?innosti. Z toho vyplývá, že takto vyložená pravidla mohou a musí být použita soudem i na právní vztahy vzniklé p?ed rozsudkem rozhodujícím o žádosti o výklad, pokud jsou krom toho spln?ny podmínky umož?ující p?edložit p?íslušným soud?m spor týkající se použití uvedeného pravidla(26).

84. Podle ustálené judikatury m?že být pouze výjime?n? Soudní dv?r veden za použití obecné zásady právní jistoty, inherentní právnímu řádu Spole?enství, k omezení možnosti všech zú?astn?ných osob, dovolávat se ustanovení, jehož výklad podal, za ú?elem zpochybn?ní právních vztah? založených v dobré ví?e(27).

85. Soudní dv?r se totiž k tomuto řešení uchýlil pouze za p?esn? vymezených okolností, kdy jednak existovalo riziko závažných hospodá?ských dopad?, které zejména souvisely s vysokým po?tem právních vztah? založených v dobré ví?e na základ? právní úpravy považované za platnou, a jednak se jevílo, že jednotlivci a vnitrostátní orgány byly vedeny k chování, které nebylo v souladu s právní úpravou Spole?enství z d?vodu objektivní a závažné nejistoty ohledn? dosahu ustanovení práva Spole?enství, nejistoty, ke které p?ípadn? p?isp?lo i chování jiných ?lenských stát? nebo Komise(28).

86. Rozhodnutí Soudního dv?ra o omezení řasových ú?ink? tedy závisí jednak na p?ezkumu existence závažných hospodá?ských dopad? a jednak na dobré ví?e ú?astník?(29).

87. V projednávané v?ci je t?eba konstatovat, že finská vláda – výlu?n? – poukázala na praktické obtíže, které by musely být vzaty v úvahu za p?edpokladu,, že by ú?inky tohoto rozsudku nebyly řasov? omezeny, aniž by podrobn? doložila, že bude mít tento rozsudek za d?sledek závažné hospodá?ské dopady.

88. Mimoto také vzhledem k výjime?nému charakteru, kterým by se m?lo použití možnosti omezení řasových ú?ink? rozsudku vyzna?ovat, považuji za p?íliš rozši?ující p?ípustit dobrou víru finské vlády na základ? neur?itých podklad? v projednávané v?ci p?edložených.

89. Ani řáste?n? rozporné údaje Komise, ani argumenty finské vlády, které nemohou tyto rozpory odstranit, nedovolují s jistotou konstatovat, k jakým výsledk?m porady Poradního výboru pro da? z p?ídané hodnoty vedly. Také záznam protokolu, p?edložený na žádost Komise, neposkytuje p?ílišnou pomoc. S ur?itou mírou jistoty lze pouze konstatovat, že se uskute?nila diskuse o sporné finské právní úprav? a jednotlivé ?lenské státy zjevn? projevíly pochybnosti. V neposlední řad? to mohlo být d?sledkem „otev?eného“ charakteru t?chto zasedání, ve kterých jsou podle Komise svobodn? projednávána r?zná témata. Podle mého názoru je ale nezbytná existence jednozna?n?jší skute?nosti, než údajn? nevyslovené námitky Komise nebo jiných ?lenských stát? na takových poradách, aby byla od?vodn?na dobrá víra vlády v soulad její vnitrostátní právní úpravy s právní úpravou Spole?enství. V opa?ném p?ípad? by došlo k vytvo?ení podstatné míry nejistoty v souvislosti s ú?inky rozsudk? Soudního dv?ra a tyto ú?inky by závisely na okolnostech ze strany Soudního dv?ra sotva zjiitelných a p?ezkoumatelných.

90. Projednávaný p?ípad je nutno odlišit od p?ípadu, který posuzoval ve svém stanovisku generální advokát F. G. Jacobs ve věci Banca popolare di Cremona, ve kterém byla dobrá víra ?lenského státu prokázána zejména na základ? jednozna?n? formulovaného dopisu podepsaného odpov?dným generálním ?editelem Komise(30).

91. Z t?chto d?vod? neexistuje podle mého názoru v projednávané věci d?vod, omezit ?asové úinky rozsudku Soudního dvora(31).

IX – K náklad?m ?ízení

92. Výdaje vzniklé finské a italské vlád? a Komisi se nenahrazují. Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení vzhledem ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud.

X – Záv?ry

93. Na základ? výše uvedeného navrhuji Soudnímu dvoru, aby na p?edb?žné otázky odpov?d?l následovn?:

„1) ?lánek 20 šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že s výhradou ustanovení jeho odstavce 5 ukládá ?lenským stát?m, aby stanovily opravu odpot?, pokud jde o investiční majetek.

2) ?lánek 20 šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že oprava, kterou stanoví, je rovn?ž použitelná v situaci, kdy byl investiční majetek, v projednávané věci nemovitost, nejprve použit pro ?innost osvobozenou od dan?, která nevedla ke vzniku nároku na odpotet dan?, a poté, v pr?b?hu opravného období, byl použit pro ú?ely ?innosti podléhající dani z p?idané hodnoty.

3) ?lánek 13 ?ást C druhý pododstavec a ?l. 17 odst. 6 šesté sm?rnice nesmí být vykládán v tom smyslu, že by ?lenský stát, který p?iznává svým osobám povinným k dani možnost volby zdan?ní nájmu nemovitosti, byl oprávn?n vylou?it odpotet dan? z p?idané hodnoty odvedené z investic do nemovitosti uskute?n?ných p?ed podáním p?ihlášky ke zdan?ní nájmu nemovitosti, pokud nebyla p?ihláška podána do šesti m?síc? od uvedení této nemovitosti do provozu.“

1 – P?vodní jazyk: n?m?ina.

2 – Šestá sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

3 – Poznámka k ?látku 20 šesté sm?rnice: Možnost prodloužení opravného období u budov na dvacet let byla zavedena teprve sm?rníci Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, kterou se m?ní sm?rnice 77/388/EHS a zavád?jí nová zjednodušení pro da? z p?idané hodnoty – oblast p?sobnosti ur?itých osvobození od dan? a praktické podrobnosti jejich uplat?ování (Ú?. v?st. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274). P?edtím stanovila šestá sm?rnice pouze deset let.

4 – Podle ?l. 28 prvního pododstavce AVL se nemovitým majetkem rozumí vymezená ?ást p?dního povrchu, stavba nebo trvalá konstrukce nebo jejich ?ást.

5 – Viz zejména rozsudky ze dne 7. kv?tna 2002, Komise v. Švédsko (C?478/99, Recueil, s. I?4147, bod 15), a ze dne 26. ?ervna 2003, Komise v. Francie (C?233/00, Recueil, s. I?6625, bod

75).

6 – Viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, Recueil, s. 655, bod 19), a ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další (C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 44).

7 – Viz stanovisko generálního advokáta C. O. Lenze ze dne 15. února 1996 ve věci Régie dauphinoise (rozsudek ze dne 11. července 1996, C-306/94, Recueil, s. I-3695, bod 37).

8 – Rozsudek ze dne 11. července 1991 (C-97/90, Recueil, s. I-3795).

9 – Rozsudek uvedený výše v poznámce pod čarou 8.

10 – Viz rozsudky Lennartz (uvedený výše v poznámce pod čarou 8, body 11 a 12), a ze dne 2. června 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, Recueil, s. I-4685, bod 38).

11 – Viz zejména rozsudek Waterschap Zeeuws Vlaanderen (uvedený výše v poznámce pod čarou 10, bod 31).

12 – Viz rozsudky Lennartz (uvedený výše v poznámce pod čarou 8, body 8, 15 a 21) a Waterschap Zeeuws Vlaanderen (uvedený výše v poznámce pod čarou 10, body 31 a 32).

13 – Rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Faxworld (C-137/02, Recueil, s. I-5547, bod 24).

14 – Rozsudek Lennartz (uvedený výše v poznámce pod čarou 8, body 15 a 16).

15 – V tomto smyslu viz rovněž stanovisko generálního advokáta F. G. Jacobse ze dne 30. dubna 1991 ve výše uvedené věci Lennartz, podle kterého „čl. 20 odst. 2 se použije také tehdy [...] jestliže si osoba povinná k dani pořídí zboží nejprve pro účely hospodářské činnosti, které podle čl. 17 odst. 2 a 3 neopravňuje k odpočtu daně (např. osvobozené dodání zboží), toto zboží ale následně v průběhu oprávněného období použije pro účely zdanitelného plnění, u kterého je DPH odpočitatelná“.

16 – Viz výše bod 27.

17 – Rozsudky ze dne 19. ledna 1982, Becker (8/81, Recueil, s. 53, bod 38), a ze dne 3. prosince 1998, Belgocodex (C-381/97, Recueil, s. I-8153, bod 16).

18 – Rozsudek Belgocodex (uvedený výše, body 16 a 17).

19 – Výše uvedený rozsudek, bod 17.

20 – K tomuto viz rozsudek ze dne 9. září 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, (C-269/03, Recueil, s. I-8067, bod 23).

21 – Výše uvedený rozsudek, bod 24.

22 – Viz zejména rozsudek Rompelman (uvedený výše v poznámce pod čarou 6, bod 16).

23 – Rozsudek ze dne 18. června 1998, Komise v. Francie (C-43/96, Recueil, s. I-3903, body 17 a 18).

24 – Viz také stanovisko generálního advokáta Jacobse ze dne 13. listopadu 1997 ve věci Komise v. Francie (rozsudek ze dne 18. června 1998, uvedený výše v poznámce pod čarou 23, bod 12).

25 – Rozsudek ze dne 18. června 1998, Komise v. Francie (uvedený výše v poznámce pod čarou

23, bod 19).

26 – Viz zejména mé stanovisko ze dne 8. července 2004 ve věci Linneweber a Akritidis (bod 60) a rozsudek ze dne 17. února 2005 v této věci (Sb. rozh. s. I-1131, bod 41), jakož i rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Roders a další (C-367/93 až C-377/93, Recueil, s. I-2229, bod 42), a ze dne 3. října 2002, Barreira Pérez (C-347/00, Recueil, s. I-8191, bod 44).

27 – Viz zejména rozsudky ze dne 23. května 2000, Buchner a další (C-104/98, Recueil, s. I-3625, bod 39) a Barreira Pérez (uvedený výše v poznámce pod čarou 26), bod 45.

28 – Rozsudky ze dne 20. září 2001, Grzelczyk (C-184/99, Recueil, s. I-6193, bod 53), a ze dne 15. března 2005, Bidar (C-209/03, Sb. rozh. s. I-2119, bod 69).

29 – Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 13. prosince 2001, Heininger (C-481/99, Recueil, s. I-9945, bod 52).

30 – Stanovisko generálního advokáta Jacobse ze dne 17. března 2005 (C-475/03, Sb. rozh. s. I-0000, bod 80).

31 – Proto není důvod zabývat se zde otázkou doby, která se jeví jako přiměřená hranice pro stanovení časových účinků, jak to udělal generální advokát Jacobs ve stanovisku ve věci Banca popolare di Cremona (uvedené výše v poznámce pod čarou 30).