

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

CHRISTINE STIX-HACKL

přednesené dne 15. září 2005¹

I – Úvodní poznámky

1. V probíhajícím řízení žádá finský Korkein hallinto-oikeus Soudní dvůr o výklad šesté směrnice Rady 77/388/EHS² (dále jen „šestá směrnice“), a to s ohledem na opravu odpočtu 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 odpočtu 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.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

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 řečeno, použije-li takové zboží k jiným účelům než pro potřebu svého podniku a daň z přidané hodnoty z dotyčného zboží nebo jeho části přitom byla plně nebo zčásti odpočitatelná, považuje se takové použití za dodání za protiplnění. Je-li však zboží použito jako vzorky nebo jako dárky malé hodnoty pro potřeby podniku osoby povinné k dani, nepovažuje se to za dodání za protiplnění.“

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

k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužívání daňového režimu:

„Za poskytování služeb za protiplnění se považují:

[...]

a) využívání zboží, které tvoří součást aktiv podniku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro potřebu jejího podniku, je-li přitom daň z přidané hodnoty z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;

b) pacht nebo nájem nemovitého majetku

[...]

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.“

C. Volba

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

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

„B. Ostatní případy osvobození

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

Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví

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

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

kteře nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

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

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

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

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

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;

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

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

[...]

6. Nejpozději do čtyř let ode dne, kdy tato směrnice vstoupí v platnost, rozhodne Rada jednomyslně na návrh Komise o tom, jaké výdaje nelze odpočíst od daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty nebude za žádných okolností odpočitatelná z výdajů,

b) jestliže se od odevzdání daňového přiznání změnila okolnost zohledněná při výpočtu výše odpočtu, zejména byly-li zrušeny některé koupě nebo byla-li získána některá snížení ceny; oprava se však neprovede u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani při zničení, ztrátě či krádeži majetku, které

byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani při použití prostředků na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzorků blíže určených v čl. 5 odst. 6. Členské státy mohou nicméně vyžadovat opravu u plnění, která zůstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.

2. U investičního majetku se oprava rozloží na pět let včetně roku, kdy bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno. Roční oprava se provede jen v rozsahu jedné pětiny daně uvalené na zboží. Oprava se provádí na základě změn poměru mezi nárokem na odpočet daně v následujících letech a nárokem na odpočet daně za rok, v němž bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno.

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

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

[...]

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 soutěž³.

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 čl. 27 prvního pododstavce jsou od daně osvobozeny zřízení nemovitostí, postoupení pachtu nemovitostí, nájem, pozemková služebnost nebo jiná srovnatelná práva k nemovitostem⁴. Odchylně od toho může osoba povinná k dani podle článku 30 AVL přihlásit převod užívacího práva k nemovitostem ke zdanění.

3 – Poznámka k článku 20 šesté směrnice: Možnost prodloužení opravného období u budov na dvacet let byla zavedena teprve směrnicí Rady 95/77/ES ze dne 10. dubna 1995, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí nová zjednodušení pro daň z přidané hodnoty – oblast působnosti určitých osvobození od daně a praktické podrobnosti jejich uplatňování (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274). Předtím stanovila šestá směrnice pouze deset let.

4 – Podle čl. 28 prvního pododstavce AVL se nemovitým majetkem rozumí vymezená část půdního povrchu, stavba nebo trvalá konstrukce nebo jejich část.

9. Podle článku 106 AVL o nároku na odpočet u stavebních služeb může vlastník nemovitosti, jestliže podá podle článku 30 přihlášku k dani, provést odpočet 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 odpočet se podle tohoto ustanovení vztahuje pouze na novou výstavbu nebo opravu nemovitosti.

10. Podle AVL není možné opravit odpočty 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, původní řízení a předběžné otázky

11. Město 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 město od 31. srpna 1995 pronajalo průmyslovou halu, kterou postavilo, podnikovi 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 přidané hodnoty, zaplacené v rámci stavebních prací a oprav v účetním 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 odůvodněním, že není možná oprava odpočtů daně odvedené na vstupu podle článku 20 šesté směrnice. Vlastník nemovi-

tosti, 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. započíst daň, kterou zaplatil za tímto účelem, pouze tehdy, jestliže byla přihláška k dani podána do šesti měsíců od uvedení nemovitosti do provozu.

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.

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).

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 předběžných otázkách:

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

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 odpočtů daně odvedené na vstupu. Podle předkládajícího soudu je nepochybné, že

2) Musí být článek 20 směrnice vykládán v tom smyslu, že oprava odpočtů uvedená v tomto článku je rovněž použitelná v situaci, kdy byl investiční majetek, v projednávané věci nemovitý, nejdříve používán k činnosti osvobozené od daně, u které byly odpočty původně zcela vyloučeny, ačkoliv byl později v průběhu opravného období používán k činnosti podléhající DPH?

3) Může být čl. 13 část C druhý pododstavec 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 projednávané věci?“

IV – K první otázce

18. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda – pokud z čl. 20 odst. 5 nevyplývá něco jiného – jsou členské státy povinny podle čl. 20 odst. 2 šesté směrnice provést opravu odpočtu daně odvedené na vstupu, pokud jde o investiční majetek, nebo zda šestá směrnice stanoví tento postup pouze fakultativně.

19. K této otázce je třeba uvést, že podle zjištění předkládajícího soudu AVL nestanoví žádné postupy pro opravy odpočtů pro investiční majetek.

A – Hlavní argumenty účastníků řízení

20. Finská vláda zastává názor, že možnost oprav odpočtů daně odvedené na vstupu podle článku 20 šesté směrnice je třeba z několika důvodů posuzovat jako nezávaznou. Zaprvé je třeba opravu podle článku 20 posuzovat jako alternativu k ustanovením v čl. 5 odst. 6 a též v čl. 6 odst. 2 šesté směrnice upravujících zdanění dodávek zboží a služeb pro vlastní potřebu osoby povinné k dani. Oba tyto daňové mechanismy sledují velmi podobné cíle a nemohou být současně použity na stejný skutkový stav. Zadruhé členské státy mohou podle čl. 20 odst. 4 šesté směrnice vymezit obsah pojmu investiční majetek a nic v šesté směrnici nepoukazuje na to, že by poskytování stavebních služeb muselo být nezbytně zahrnuto do tohoto pojmu. Zatřetí čl. 20 odst. 5 šesté směrnice dává členským státům možnost za určitých okolností, které jsou v případě Finska dány, ustanovení týkající se oprav odpočtu daně odvedené na vstupu nepoužít.

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

upustit od opravy u investičního majetku. Také skutečnost, že čl. 20 odst. 5 šesté směrnice uvádí přesné podmínky, za jakých členský stát nemusí odstavce 2 a 3 tohoto článku o opravě u investičního majetku výjimečně použít, potvrzuje tento závěr.

B – Posouzení

22. Nejprve je třeba připomenout, že směrnice je podle čl. 249 třetího pododstavce ES závazná pro každý stát, kterému je určena, pokud jde o výsledek, a členské státy jsou podle ustálené judikatury povinny přijmout všechna opatření za účelem zajištění plného účinku směrnice⁵.

23. Článek 20 odst. 2 šesté směrnice zní: [...] „u investičního majetku se oprava rozloží na pět let včetně roku, kdy bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno“.

25. Kromě toho nelze souhlasit s argumentací finské vlády v souvislosti s čl. 5 odst. 6, jakož i čl. 6 odst. 2 šesté směrnice. Z toho, že, jak uvedla finská vláda, tato ustanovení šesté směrnice o použití zboží nebo výkonu služby pro soukromou potřebu podnikatele sledují částečně stejné cíle jako oprava a za určitých okolností se mohou použít na shodný skutkový stav, ještě nevyplývá, že členský stát může od provedení opravy u investičního majetku upustit. Oba tyto mechanismy se nepřekrývají plně tak, aby je bylo možné považovat za „alternativní“ mechanismy, překrývání jsou totiž přípustná jen za určitých podmínek použití zboží a služeb „pro vlastní potřebu“.

24. Jak *Uusikaupunki*, italská vláda a Komise správně uvedly, nedovoluje toto znění učinit závěr, že je členskými státy dovoleno

26. Jak uvedla finská vláda, jakmile nastanou z důvodu možných překrývání praktické problémy při provádění, je třeba je řešit se

5 — Viz zejména rozsudky ze dne 7. května 2002, Komise v. Švédsko (C-478/99, Recueil, s. I-4147, bod 15), a ze dne 26. června 2003, Komise v. Francie (C-233/00, Recueil, s. I-6625, bod 75).

zřetelem k základním zásadám, na kterých šestá směrnice spočívá, jako je zachování neutrality DPH. Tyto těžkosti ale podle mého názoru neumožňují členskému státu jednoduše se zbavit povinnosti provádět opravy u investičního majetku podle čl. 20 odst. 2 šesté směrnice.

27. Kromě toho je opravu odpočtu daně 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 odpočet daně 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 DPH⁶.

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 odpočtu daně – což je významné obzvláště v případě investičního

majetku, který zůstává v majetku podniku po delší dobu⁷ – přispívá řízení o opravě daně k větší přesnosti odpočtu daně.

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 odpočtů, 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

6 – Viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1985, Rompelman (268/83, Recueil, s. 655, bod 19), a ze dne 21. března 2000, Gabalfrixa 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).

i na případ, kdy byl investiční majetek, v projednávané věci nemovitý, nejdříve používán k činnosti osvobozené od daně, u které byly odpočty vyloučeny, ačkoliv byl později používán k činnosti podléhající DPH, která opravňuje k odpočtu DPH obsažené v investičním majetku.

členský stát použije opravu odpočtů daně podle čl. 20 odst. 2 šesté směrnice. Soudní dvůr se ale nevyjádřil k otázce použitelnosti odpočtu daně pro případ, že členský stát – jako v případě Finska – použije výhradně článek 17 upravující vznik a rozsah nároku na odpočet daně, a nikoli článek 20 o jeho opravě. Za těchto okolností je nutno posoudit nárok na odpočet daně pouze podle stávající situace k okamžiku pořízení vstupů. Jestliže se toto pořízení vztahuje k činnosti osvobozené od daně, nevzniká nárok na odpočet daně.

A – Hlavní argumenty účastníků řízení

32. *Uusikaupunki a Komise* jsou toho názoru, že je nutno opravu odpočtu daně v projednávané věci použít. Podle judikatury Soudního dvora, zejména v rozsudku ve věci Lennartz⁸, 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.

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

B – Posouzení

33. Finská vláda uvádí, že se rozsudek ve věci Lennartz⁹ vztahuje jen na případ, kdy

35. Nejprve je třeba poukázat na souvislost mezi vznikem nároku na odpočet daně na straně jedné a použitím opravy na straně druhé.

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

9 – Rozsudek uvedený výše v poznámce pod čarou 8.

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 odpočtu daně; nemůže proto vést ke vzniku nároku na odpočet daně, ani k přeměně daně zaplacené osobou povinnou k dani v souvislosti s jejími nezdanitelnými plněními na daň odpočitatelnou ve smyslu článku 17¹⁰.

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

38. Podle čl. 17 odst. 1 vzniká nárok na odpočet daně okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně. Podle čl. 10 odst. 2 šesté směrnice se tento okamžik překrývá s okamžikem, ke kterému je zboží dodáno nebo je služba poskytnuta¹¹.

39. Podle ustálené judikatury je existence nároku na odpočet daně 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 případu¹².

40. V projednávané věci je podle předkládajícího soudu nepochybné, že Usikaupunki 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 odpočet daně, 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 činnost¹³.

43. Podle mého názoru však skutečnost, že byl investiční majetek, na kterém byly provedeny stavební práce a opravy, zpočátku

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).

užíván k plnění osvobozenému od daně a teprve později, na základě volby, ke zdanitelnému plnění, nevylučuje nárok na odpočet daně, a tím ani na opravu původního odpočtu daně.

zboží a služby – byla získána v postavení osoby povinné k dani¹⁵.

44. Skutečné nebo zamýšlené použití zboží nebo služeb je totiž nutno odlišit od jejího pořízení osobou povinnou k dani a jako takovou jednající, jak rozhodl Soudní dvůr ve věci Lennartz, a určuje pouze rozsah odpočtu daně, 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 daně 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 daně a poté v rámci činnosti podléhající dani, pokud dotčená plnění – tedy pro investiční majetek užívané

46. Protože investiční majetek, jenž zahrnuje DPH, kterou Uusikaupunki odvedlo v rámci stavebních prací a oprav, nebyl původně ani zčásti používán pro účely zdanitelného plnění, byl rozsah původního odpočtu daně nulový. Pozdější změnu okolností, které byly původně rozhodující pro určení výše odpočtu daně, 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 podléhající dani a nárokem na odpočet daně. Toto řešení odpovídá již zmíněnému cíli právní úpravy odpočtu daně zcela ulevit podnikateli od DPH, kterou v rámci své hospodářské činnosti dluží nebo odvede, a tím zaručit její neutralitu¹⁶.

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

15 — V tomto smyslu viz rovněž stanovisko generálního advokáta E. 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 neopravňují k odpočtu daně (např. osvobozené dodání zboží), toto zboží ale následně v průběhu opravného období použije pro účely zdanitelného plnění, u kterého je DPH odpočítatelná“.

16 — Viz výše bod 27.

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 odpovědět 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 daně, která nevedla ke vzniku nároku na odpočet daně, a poté, v průběhu opravného období, byl použit pro účely činnosti podléhající dani z přidané hodnoty.

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 daně, 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 daně 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 daně za pořízení v minulosti. Působí 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.

56. Komise dále sdílí uvedený názor a konstatuje, že jakmile osoba povinná k dani možnost volby podle vnitrostátní právní úpravy využila, jsou články 17 až 20 šesté směrnice automaticky použitelné. Ve světle ustálené judikatury Soudního dvora nemohou členské státy v tomto případě nárok na odpočet daně dále omezit.

B – Posouzení

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

57. Šestá směrnice uvádí v hlavě X (články 13 až 16) různé případy osvobození od daně, ke kterým patří mimo jiné podle čl. 13 části B písm. b) pacht nebo nájem nemovitého majetku.

55. *Uusikaupunki* ve svém výkladu článku 13 části C šesté směrnice rozlišuje mezi možnostmi členského státu omezit rozsah možnosti volby na straně jedné a stanovením způsobu jejího uplatňování na straně druhé. Podle názoru *Uusikaupunki* je otázka rozsahu možnosti volby v projednávané věci bezvýznamná, neboť je nepochybné, že *Uusikaupunki* možnost volby mělo a také ji uplatnilo. Co se týče stanovení způsobu uplatňování možnosti volby, nedovoluje toto Finsku omezit nárok na odpočet daně tak, aby byl za určitých okolností zcela vyloučen.

58. Článek 13 část C první pododstavec písm. a) opravňuje členské státy k tomu, aby zdanění „znovu zavedly“ tím, že osobám povinným k dani poskytnou možnost volby zdanění.

59. Podle čl. 13 části C druhého pododstavce mohou členské státy omezit rozsah možnosti volby a stanovit podrobně způsob jejího uplatňování.

60. Soudní dvůr rozhodl, že členské státy mohou na základě tohoto oprávnění poskytnout osobám povinným k dani, na které se vztahuje osvobození podle šesté směrnice, možnost od osvobození upustit, a to ve všech případech, v určitém rozsahu nebo stanoveným způsobem¹⁷.

61. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že členským státům v rámci ustanovení čl. 13 části B a části C šesté směrnice přísluší široká posuzovací pravomoc¹⁸.

62. K tomu pokládám za důležité poznamenat, že možnost poskytnutá členským státům v čl. 13 části C a s tím spojená posuzovací pravomoc se vztahují na poskytnutí práva osobám povinným k dani využít možnosti volby zdanění, či nikoli¹⁹.

63. Je proto nutno souhlasit s Komisí, že čl. 13 část C, který se týká zdanění, nemůže zásadně členským státům sloužit jako základ pro bezprostřední omezení působnosti jiných ustanovení šesté směrnice, resp. takových oprávnění, jako je nárok na odpočet daně.

64. V projednávané věci již pochybuji, že úplné vyloučení možnosti odpočtu – před vykonáním volby – odvedené DPH z investic do nemovitého majetku v případě, kdy lhůta šesti měsíců od uvedení nemovitosti do provozu uplynula, ještě spadá do pravomoci členských států podle čl. 13 části C druhého pododstavce, stanovit rozsah možnosti volby zdanění nebo způsobu jejího uplatňování.

65. Členské státy mohou sice v tomto rámci upravit postup podání přihlášky, jakož i jejího schvalování²⁰, a stejně tak určit, že bude nájem a pacht nemovitého majetku zdaněn teprve po podání přihlášky a že tento nebude se zpětnou účinností posuzován jako zdanitelné plnění. Avšak úplné vyloučení odpočtu, přinejmenším prostřednictvím opravy DPH zaplacené z investic do nemovitého majetku před podáním přihlášky, se podle mého názoru již nevztahuje na zdanění nájmu a pachtu nemovitého majetku, resp. na rozsah práva volby zdanění nebo stanovení způsobů uplatňování tohoto nároku.

66. I pokud připustíme, že by mělo být toto vyloučení posuzováno jako omezení rozsahu možnosti volby nebo jako způsob jejího

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).

uplatňování 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 zasahováno²¹.

67. Přitom je nutno vzít v úvahu, že základním prvkem systému DPH je, že se stanou dlužnými všechna plnění DPH po odpočtu té části DPH, která bezprostředně zatěžuje různé nákladové položky zboží a služeb²².

68. Podle mého názoru náleží ve světle uvedeného do posuzovací pravomoci členského státu nepřiznat výkonu volby zdanění zpětnou účinnost, 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 opravném 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.

21 – Výše uvedený rozsudek, bod 24.

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

A – *Hlavní argumenty účastníků řízení*

71. Podle názoru *finské vlády* umožňují ustanovení čl. 17 odst. 6 šesté směrnice členským státům omezit možnost odpočtu 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 odpočtu daně podle článku 20 než vyloučení možnosti odpočtu 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 odpočtu daně, kterou ve skutečnosti směrnice neupravuje. V důsledku toho je čl. 17 odst. 6 šesté směrnice použitelný pouze v případě ome-

zení 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 pododstavec²³.

75. Toto ustanovení upravuje přijímání předpisů Radou, které určují, „jaké výdaje nelze odpočíst od daně z přidané hodnoty“. Podle druhé věty tohoto ustanovení „Daň z přidané hodnoty nebude za žádných okolností odpočitatelná z výdajů, které nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci“.

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

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 charakteru²⁴.

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 přepravu²⁵.

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

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).

79. Z tohoto důvodu považuji – jako Komise a Uusikaupunki – „vynětí odpočtu daně“, na který se toto ustanovení vztahuje, v projednávané věci za nerelevantní, a tím nezpůsobilé takové vyloučení odpočtu daně odůvodnit. Podle AVL jsou investice do nemovitého majetku, resp. stavební a pořizovací náklady v souvislosti s nemovitým majetkem, totiž zásadně druhem výdajů, které nemohou být odečteny. Článek 102 odst. 1 první pododstavec AVL totiž stanoví možnost odpočtu investic v souvislosti s nemovitým majetkem za předpokladu, že jsou tato zařízení učiněna za účelem zdanitelné činnosti a v okamžiku, kdy je tato provozována. Úplné 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 předběžným otázkám, především o právní úpravu opravy ve smyslu článku 20 šesté směrnice, a nikoli o právní úpravu odpočtu DPH jako takové podle článku 17 šesté směrnice.

80. Podle mého názoru je proto na čtvrtou předběžnou 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 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.

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. Přinejmenším několik členských států vyjádřilo na tomto zasedání pochybnosti o slučitelnosti finské právní úpravy o odpočtu v souvislosti s investičním majetkem. Finské vládě bylo známo, že *Komise* finskou právní úpravu nepokládá za úpravu v souladu s šestou směrnicí.

VIII – K omezení časových účinků rozsudku

B – *Posouzení*

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 přidané hodnoty a ani *Komise*, ani ostatní členské státy nevnášely proti této právní úpravě námitky.

83. Nejprve je nutno poukázat na to, že podle ustálené judikatury výklad právního pravidla, který Soudní dvůr provádí při výkonu své pravomoci, kterou mu přiznává článek 234 ES, objasňuje a upřesňuje 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 vyložená pravidla mohou a musí být použita soudem i na právní vztahy vzniklé před rozsudkem rozhodujícím o žádosti o výklad, pokud jsou krom toho splněny podmínky umožňující předložit při-

slušným soudům spor týkající se použití uvedeného pravidla²⁶.

ohledně dosahu ustanovení práva Společenství, nejistoty, ke které případně přispělo i chování jiných členských států nebo Komise²⁸.

84. Podle ustálené judikatury může být pouze výjimečně Soudní dvůr veden za použití obecné zásady právní jistoty, inherentní právnímu řádu Společenství, k omezení možnosti všech zúčastněných osob, dovolávat se ustanovení, jehož výklad podal, za účelem zpochybnění právních vztahů založených v dobré víře²⁷.

86. Rozhodnutí Soudního dvora o omezení časových účinků tedy závisí jednak na přezkumu existence závažných hospodářských dopadů a jednak na dobré víře účastníků²⁹.

85. Soudní dvůr se totiž k tomuto řešení uchýlil pouze za přesně vymezených okolností, kdy jednak existovalo riziko závažných hospodářských dopadů, které zejména souvisely s vysokým počtem právních vztahů založených v dobré víře na základě 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 Společenství z důvodu objektivní a závažné nejistoty

87. V projednávané věci je třeba konstatovat, že finská vláda – výlučně – poukázala na praktické obtíže, které by musely být vzaty v úvahu za předpokladu, že by účinky tohoto rozsudku nebyly časově omezeny, aniž by podrobně doložila, že bude mít tento rozsudek za důsledek závažné hospodářské dopady.

88. Mimoto také vzhledem k výjimečnému charakteru, kterým by se mělo použití možnosti omezení časových účinků rozsudku vyznačovat, považují za příliš rozšiřující připustit dobrou víru finské vlády na

26 — Viz zejména mé stanovisko ze dne 8. července 2004 ve věci Linneveber 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, Heinger (C-481/99, Recueil, s. I-9945, bod 52).

základě neurčitých podkladů v projednávané věci předložených.

generální advokát F. G. Jacobs ve věci Banca popolare di Cremona, ve kterém byla dobrá víra členského státu prokázána zejména na základě jednoznačně formulovaného dopisu podepsaného odpovědným generálním ředitelem Komise³⁰.

89. Ani částečně rozporné údaje Komise, ani argumenty finské vlády, které nemohou tyto rozpory odstranit, nedovolují s jistotou konstatovat, k jakým výsledkům porady Poradního výboru pro daň z přidané hodnoty vedly. Také záznam protokolu, předložený na žádost Komisi, neposkytuje přílišnou pomoc. S určitou mírou jistoty lze pouze konstatovat, že se uskutečnila diskuse o sporné finské právní úpravě a jednotlivé členské státy zjevně projevily pochybnosti. V neposlední řadě to mohlo být důsledkem „otevřeného“ charakteru těchto zasedání, ve kterých jsou podle Komise svobodně projednávána různá témata. Podle mého názoru je ale nezbytná existence jednoznačnější skutečnosti, než údajně nevyslovené námitky Komise nebo jiných členských států na takových poradách, aby byla odůvodněna dobrá víra vlády v soulad její vnitrostátní právní úpravy s právní úpravou Společenství. V opačném případě by došlo k vytvoření podstatné míry nejistoty v souvislosti s účinky rozsudků Soudního dvora a tyto účinky by závisely na okolnostech ze strany Soudního dvora sotva zjištělných a přezkoumatelných.

90. Projednávaný případ je nutno odlišit od případu, který posuzoval ve svém stanovisku

91. Z těchto důvodů neexistuje podle mého názoru v projednávané věci důvod, omezit časové účinky rozsudku Soudního dvora³¹.

IX – K nákladům řízení

92. Vydaje vzniklé finské a italské vládě a Komisi se nenahrazují. 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.

30 — Stanovisko generálního advokáta Jacobse ze dne 17. března 2005 (C-475/03, věc probíhající před Soudním dvorem, 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).

X – Závěry

93. Na základě výše uvedeného navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky odpověděl následovně:

- „1) Článek 20 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že s výhradou ustanovení jeho odstavce 5 ukládá členským státům, aby stanovily opravu odpočtů, pokud jde o investiční majetek.

- 2) Článek 20 šesté směrnice musí být vykládán 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 daně, která nevedla ke vzniku nároku na odpočet daně, a poté, v průběhu opravného období, byl použit pro účely činnosti podléhající dani z přidané hodnoty.

- 3) Článek 13 část C druhý pododstavec a čl. 17 odst. 6 šesté směrnice nesmí být vykládán v tom smyslu, že by členský stát, který přiznává svým osobám povinným k dani možnost volby zdanění nájmu nemovitosti, byl oprávněn vyloučit odpočet daně z přidané hodnoty odvedené z investic do nemovitosti uskutečněných před podáním přihlášky ke zdanění nájmu nemovitosti, pokud nebyla přihláška podána do šesti měsíců od uvedení této nemovitosti do provozu.“