

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

CHRISTINE STIX-HACKL

prednesené 15. septembra 2005¹

I — Úvodné poznámky

1. V tomto konaní fínsky Korkein hallinto-oikeus žiada Súdny dvor o výklad šiestej smernice Rady 77/388/ES² (ďalej len „šiesta smernica“), a to s ohľadom na opravu odpočtu dane zaplatenej na vstupe z investičného majetku vo forme nehnuteľného majetku.

2. V podstate je potrebné odpovedať na otázku, či sa má vo svetle šiestej smernice priznať oprava odpočtu dane zaplatenej na vstupe v prípade, keď sa nehnuteľný majetok najskôr využíval na účely plnenia oslobodeného od dane, neskôr však na účely zdaniťelného plnenia.

II — Právny rámec

A — Šiesta smernica

3. Článok 5 ods. 6 stanovuje:

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

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Šiesta smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

4. Článok 6 s názvom „Poskytovanie služieb“ znie takto (výňatok):

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

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

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

5. Článok 13 s názvom „Oslobodenie od dane na území štátu“ stanovuje (výňatok):

„B. Iné oslobodenia od dane

Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty

oslobodia od dane nasledujúce položky za podmienok, ktoré stanoví na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

...

b) prenajímanie nehnuteľného majetku

...

C. Možnosť voľby

Členské štáty môžu osobám podliehajúcim dani poskytnúť právo voľby v otázke zdania v prípadoch, ak ide o:

a) prenájom a leasing nemovitostí...

Členské štáty môžu rozsah práva na voľbu rozhodnutia obmedziť a určiť podrobnosti, kedy sa môže toto právo uplatniť.“

6. Článok 17 s názvom „Vznik a rozsah práva na odpočet“ znie takto (výňatok):

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

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

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

...

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

podnikateľských výdavkov ako napr. luxusné výrobky a služby, zábava a pod.

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

7. Článok 20 s názvom „Vyrovnanie odpočítateľných čiastok [Oprava odpočítanej dane — *neoficiálny preklad*]“ stanovuje (výňatok):

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

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

b) po predložení daňového priznania sa objavia isté zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité na určenie odpočítateľnej sumy, najmä ak bol nákup zrušený alebo kde bola realizované zníženie ceny.

Úprava-vyrovnanie [Oprava — *neoficiálny preklad*] odpočtu dane sa však nemôže uskutočniť pri plneniach, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nevyplatené [nezaplatené — *neoficiálny preklad*], ďalej pri zámernom poškodení, strate alebo krádeži majetku, alebo v prípade ak ide o majetok, ktorý nebol preukázaný alebo potvrdený [ďalej pri poškodení, strate alebo krádeži majetku, ktoré boli riadne preukázané alebo odôvodnené — *neoficiálny preklad*], ani pokiaľ ide o dary malej hodnoty a poskytovanie vzoriek definovaných v článku 5 (6). Členské štáty však môžu požadovať vyrovnanie [oprava — *neoficiálny preklad*] pri plneniach, ktoré ostali nevyplatené alebo čiastočne nevyplatené [nezaplatené alebo čiastočne nezaplatené — *neoficiálny preklad*], alebo ak došlo ku krádeži.

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

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

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

...

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

B — Vnútroštátne právo

8. Smernica bola vo Fínsku vykonaná fínskym zákonom o dani z pridanej hodnoty Arvonlisäverolaki (ďalej len „AVL“). Ustanovenia týkajúce sa daňového zaobchádzania s prevodmi nehnuteľností sa nachádzajú v článkoch 27 až 30 AVL. Podľa článku 27 ods. 1 AVL je od dane oslobodené scudzenie nehnuteľnosti, priznanie práva držby, nájmu, pozemkovej služobnosti alebo iných porovnateľných práv k nehnuteľnostiam⁴. Odchylna od toho článok 30 AVL stanovuje, že zdaniteľná osoba môže v prípade prevodu užívacieho práva k nehnuteľnostiam požiadať o zdanenie.

3 — Poznámky k článku 20 šiestej smernice: Možnosť predĺžiť obdobie opravy u nehnuteľnosti na 20 rokov bola zavedená až smericou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ktorá mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS a zavádza nové zjednodušujúce opatrenia pre daň z pridanej hodnoty — rozsah určitých výnimiek a praktické postupy pri ich uplatňovaní (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mím. vyd. 09/001, s. 274). Predtým bolo v šiestej smernici stanovených len 10 rokov.

4 — Podľa článku 28 prvého pododseku AVL sa za nehnuteľnosť považuje vymedzená časť zemského povrchu, stavba alebo trvalá konštrukcia, alebo ich časť.

9. Podľa článku 106 AVL týkajúceho sa práva na odpočet pri poskytovaní stavebných služieb môže vlastník nehnuteľnosti, ktorý podá podľa článku 30 žiadosť o registráciu za platiteľa dane, vykonať odpočet dane pre služby alebo výrobky, ktoré nadobudol pred podaním žiadosti o registráciu za platiteľa dane na účely zdaniteľného prevodu nehnuteľnosti. Podmienkou je, že vlastník nehnuteľnosti požiadal o registráciu za platiteľa dane do šiestich mesiacov po tom, čo bola nehnuteľnosť daná do užívania. Právo na odpočet podľa tohto ustanovenia sa týka len novostavieb alebo zásadnej rekonštrukcie nehnuteľnosti.

10. Podľa AVL nie je možné vykonať opravu odpočítanej dane súvisiacej s nadobudnutím nehnuteľnosti alebo novou výstavbou a zásadnými rekonštrukčnými prácami alebo inú opravu v prospech platiteľa dane, čo platí aj v takom prípade, o aký ide v prejednávanej veci, v ktorom bola žiadosť o registráciu za platiteľa dane podaná po uplynutí vyššie uvedenej lehoty a v ktorom sa nehnuteľnosť používala najskôr na činnosť oslobodenú od dane a neskôr na zdaniteľnú činnosť.

III — Skutkový stav, konanie vo veci samej a prejudiciálne otázky

11. Mesto Uusikaupunki (ďalej len „Uusikaupunki“) rekonštruovalo dom, ktorý bol v jeho vlastníctve, a prenajalo ho fínskemu štátu, jednu časť od 1. júna 1995 a druhú časť

od 1. septembra 1995. Mesto tiež prenajalo od 31. augusta 1995 ním postavenú továrenskú halu podniku, ktorý bol platiteľom DPH.

12. Uusikaupunki podalo na regionálny daňový orgán pre juhozápadné Fínsko žiadosť podľa článku 30 AVL o registráciu za platiteľa DPH vo vzťahu k týmto transakciám. Daňový orgán stanovil ako začiatok daňovej povinnosti deň podania žiadosti, teda 4. apríl 1996, pretože žiadosť bola podaná viac než šesť mesiacov po tom, čo boli nehnuteľnosti po dokončení stavebných prác dané do užívania.

13. Uusikaupunki dvoma žiadosťami z 8. septembra 1998 a z 30. marca 2000 požiadalo daňové orgány na základe článku 20 šiestej smernice o vrátenie dane z pridanej hodnoty zaplatenej v rámci stavebných a rekonštrukčných prác v účtovných rokoch 1996, 1997, 1998 a 1999. Požadovaná suma predstavuje 1 651 653 FIM vrátane zákonných úrokov.

14. Regionálny daňový orgán svojím rozhodnutím z 3. mája 2000 zamietol žiadosti Uusikaupunki s odôvodnením, že oprava odpočítanej dane podľa článku 20 šiestej smernice nie je možná. Vlastník nehnuteľnosti, ktorý podľa článku 30 AVL požiadal

o registráciu za platiteľa dane, môže podľa článku 106 AVL vykonať odpočet dane zaplatenej na vstupe za výrobky alebo služby, ktoré pred podaním žiadosti využil alebo nadobudol na účely zdaniteľného prevodu nehnuteľnosti, resp. odpočítať daň, ktorú zaplatil za stavebné práce ním vykonané na tento účel, len vtedy, ak podal žiadosť o registráciu za platiteľa dane do šiestich mesiacov po tom, čo bola nehnuteľnosť daná do užívania.

považuje za nepochybné, že mesto Uusikaupunki pri nadobudnutiach súvisiacich so zásadnou rekonštrukciou nehnuteľností a s novou výstavbou konalo ako platiteľ dane a že tieto nadobudnutia sa uskutočnili v rámci jeho ekonomickej činnosti.

15. Uusikaupunki podalo na hallinto-oikeus, správny súd v Helsinkách, proti rozhodnutiu regionálneho daňového orgánu žalobu, ktorá bola zamietnutá. Proti tomuto rozsudku podalo Uusikaupunki opravný prostriedok na Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd).

16. V prejednávanej veci ide podľa Korkein hallinto-oikeus o otázku, či sú ustanovenia AVL týkajúce sa žiadosti o registráciu za platiteľa dane pri prevode užívacieho práva k nehnuteľnostiam v rozpore s ustanoveniami šiestej smernice o práve na odpočet dane zaplatenej na vstupe. Na rozhodnutie vnútroštátneho súdu o veci je potrebný výklad šiestej smernice, predovšetkým článku 20 o oprave odpočtu dane zaplatenej na vstupe. Vnútroštátny súd

17. Korkein hallinto-oikeus za týchto okolností uznesením zo 16. apríla 2004 doručeným do kancelárie Súdneho dvora 19. apríla 2004 požiadal Súdny dvor, aby rozhodol o týchto prejudiciálnych otázkach:

1. Má sa článok 20 smernice 77/388/EHS vykladať v tom zmysle, že s výhradou ustanovení jeho odseku 5 je oprava odpočítanej dane upravená v tomto článku záväzná pre členský štát, pokiaľ ide o investičný majetok?
2. Má sa článok 20 smernice vykladať v tom zmysle, že oprava odpočítanej dane upravená v tomto článku je uplatniteľná aj za tej okolnosti, že investičný majetok, v danom prípade nehnuteľný majetok, bol najskôr používaný na vykonávanie činností oslobodených od DPH, a teda odpočty dane boli pôvodne úplne vylúčené, hoci neskôr počas obdobia opravy odpočítanej dane bol majetok použitý na činnosti, ktoré podliehajú DPH?

3. Možno vykladať článok 13 C druhý odsek smernice v tom zmysle, že právo na odpočet dane v súvislosti s nadobudnutím nehnuteľného investičného majetku môže byť obmedzené členským štátom spôsobom upraveným vo fínskom zákone o DPH, a to tak, že toto právo je úplne vylúčené v takých situáciách, o aké ide v prejednávanej veci?

4. Možno vykladať článok 17 ods. 6 druhý pododsek smernice v tom zmysle, že právo na odpočet dane v súvislosti s nadobudnutím nehnuteľného investičného majetku môže byť obmedzené členským štátom spôsobom stanoveným vo fínskom zákone o DPH, a to tak, že toto právo je úplne vylúčené v takých situáciách, o aké ide v prejednávanej veci?

IV — O prvej prejudiciálnej otázke

18. Vnútroštátny súd by chcel svojou prvou prejudiciálnou otázkou zistiť, či — pokiaľ z článku 20 ods. 5 nevyplýva niečo iné — sú členské štáty podľa článku 20 ods. 2 šiestej smernice povinné stanoviť pre investičný majetok opravu odpočtu dane zaplatenej na vstupe alebo či šiesta smernica stanovuje tento postup len fakultatívne.

19. K tejto otázke treba pripomenúť, že podľa zistení vnútroštátneho súdu v návrhu na začatie prejudiciálneho konania nie je v AVL upravený žiadny postup opravy pre investičný majetok.

A — Hlavné tvrdenia účastníkov konania

20. Fínska vláda zastáva názor, že možnosť opravy odpočtov dane zaplatenej na vstupe podľa článku 20 šiestej smernice treba z viacerých dôvodov považovať za nezáväznú. Po prvé treba opravu podľa článku 20 považovať za alternatívu k ustanoveniam článku 5 ods. 6, ako aj článku 6 ods. 2 šiestej smernice týkajúcim sa zdanenia dodávok tovaru a služieb pre vlastnú potrebu plateľcom dane. Oba tieto zdaňovacie mechanizmy sledujú veľmi podobné ciele a nemôžu tiež byť súčasne uplatnené na rovnaký skutkový stav. Po druhé môžu členské štáty podľa článku 20 ods. 4 šiestej smernice vymedziť obsah pojmu „investičný majetok“ a nič v smernici nepoukazuje na to, že stavebné služby musia nevyhnutne spadať pod výraz „investičný majetok“. Po tretie článok 20 ods. 5 šiestej smernice priznáva členským štátom za určitých okolností, ktoré v prípade Fínska existujú, možnosť neuplatniť ustanovenia týkajúce sa opravy odpočítanej dane zaplatenej na vstupe.

21. Uusikaupunki, Komisia, ako aj talianska vláda tvrdia, že podľa článku 20 šiestej smernice je vykonanie opravy záväzné, pokiaľ ide o investičný majetok.

môžu v prípade investičného majetku upustiť od opravy. Aj skutočnosť, že článok 20 ods. 5 šiestej smernice stanovuje presné podmienky, za akých môže členský štát výnimočne upustiť od uplatnenia odsekov 2 a 3 tohto článku o oprave v prípade investičného majetku, potvrdzuje toto konštatovanie.

B — Posúdenie

22. Najskôr je potrebné pripomenúť, že podľa článku 249 tretieho odseku ES je smernica záväzná pre každý členský štát, ktorému je určená, a to vzhľadom na výsledok, ktorý sa má dosiahnuť, a podľa ustálenej judikatúry sú členské štáty povinné prijať všetky opatrenia potrebné na úplné a účinné vykonanie smernice⁵.

23. Článok 20 ods. 2 šiestej smernice stanovuje, že „v prípade investičných tovarov sa vyrovnanie [oprava — *neoficiálny preklad*] rozloží do obdobia 5 rokov vrátane roku získania tovaru alebo jeho výroby“.

24. Ako Uusikaupunki, talianska vláda a Komisia výstižne poznamenali, toto znenie neumožňuje prísť k záveru, že členské štáty

25. Okrem toho nemožno súhlasiť s argumentáciou fínskej vlády v súvislosti s článkom 5 ods. 6, ako aj článkom 6 ods. 2 šiestej smernice. Z toho, že, ako uviedla fínska vláda, tieto ustanovenia šiestej smernice o použití tovaru alebo poskytnutí služby na súkromnú potrebu podnikateľa sledujú čiastočne rovnaké ciele ako oprava a za určitých okolností sa môžu použiť na zhodný skutkový stav, ešte nevyplýva, že členský štát môže upustiť od vykonania opravy v prípade investičného majetku. Oba tieto mechanizmy sa neprekrývajú úplne do tej miery, žeby ich bolo možné považovať za „alternatívne“ mechanizmy, a prekrývanie je prípustné len za určitých podmienok použitia tovaru alebo služieb „na vlastnú potrebu“.

26. Ako uviedla fínska vláda, akonáhle dôjde z dôvodu možného prekrývania k praktickým problémom pri vykonávaní, treba ich riešiť so

5 — Pozri najmä rozsudky zo 7. mája 2002, Komisia/Švédsko, C-478/99, Zb. s. I-4147, bod 15, a z 26. júna 2003, Komisia/Francúzsko, C-233/00, Zb. s. I-6625, bod 75.

zreťom na také základné zásady, na ktorých spočíva šiesta smernica, ako je zachovanie neutrality DPH. Tieto ťažkosti ale podľa môjho názoru neumožňujú členskému štátu, aby sa jednoducho zbavil povinnosti stanoviť opravu v prípade investičného majetku podľa článku 20 ods. 2 šiestej smernice.

ného majetku, ktorý zostáva v majetku podniku po dlhší čas⁷ — prispieva toto konanie k vyššej presnosti odpočtu dane zaplatenej na vstupe.

27. Okrem toho opravu odpočítanej dane zaplatenej na vstupe podľa článku 20 šiestej smernice — a to na rozdiel od úpravy týkajúcej sa zdanenia používania alebo poskytovania výrobkov alebo služieb na súkromnú potrebu — treba považovať za nevyhnutný doplnok práva na odpočet dane zaplatenej na vstupe podľa článku 17 šiestej smernice, ktorého cieľom je úplne oslobodiť podnikateľa od dane z pridanej hodnoty splatnej alebo zaplatenej v rámci jeho ekonomickej činnosti, a zaručiť tým neutralitu dane z pridanej hodnoty⁶.

29. Čo sa nakoniec týka článku 20 ods. 5 šiestej smernice, predmetom prvej prejudiciálnej otázky zjavne nie je to, či sú v prejednávanej veci podmienky použitia tohto ustanovenia o výnimke splnené.

30. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby sa na prvú prejudiciálnu otázku odpovedalo tak, že článok 20 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že toto ustanovenie zaväzuje členské štáty, aby upravili opravu odpočtu v prípade investičného majetku, pokiaľ z odseku 5 tohto článku nevyplýva nič iné.

28. Tým, že konanie o oprave okrem iného umožňuje vziať do úvahy zmeny vo vzťahu k okolnostiam, ktoré boli zohľadnené pri pôvodnom stanovení odpočtu dane — čo je dôležité predovšetkým v prípade investič-

V — O druhej prejudiciálnej otázke

31. Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 20 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že oprava sa

6 — Pozri okrem iného rozsudky zo 14. februára 1985, Rompelman, 268/83, Zb. s. 655, bod 19, a z 21. marca 2000, Gabalfrisa a i., C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 44.

7 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Lenz 15. februára 1996 vo veci Régie dauphinoise (rozsudok z 11. júla 1996, C-306/94, Zb. s. I-3695, bod 37).

uplatní aj v prípade, keď bol investičný majetok, v prejednávanej veci nehnuteľnosť, používaný najskôr v rámci činnosti oslobodenej od dane, ktorá neoprávňuje na odpočet dane zaplatenej na vstupe, a neskôr v rámci zdaniteľnej činnosti, takže v investičnom majetku obsiahnutá daň z pridanej hodnoty môže byť odpočítaná.

v ktorom členský štát uplatní opravu odpočítanej dane zaplatenej na vstupe podľa článku 20 ods. 2 šiestej smernice. Súdny dvor sa ale nevyjadril o otázke uplatniteľnosti odpočtu dane zaplatenej na vstupe v prípade, že nejaký členský štát — ako napríklad Fínsko — uplatní len článok 17 týkajúci sa vzniku a rozsahu práva na odpočet dane zaplatenej na vstupe a nie článok 20 týkajúci sa opravy. Za týchto okolností treba právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe posudzovať len na základe situácie existujúcej v čase nadobudnutia služieb. Pokiaľ sa teda toto nadobudnutie uskutočnilo v súvislosti s činnosťou oslobodenou od dane, nevzniká žiadne právo na odpočet.

A — Hlavné tvrdenia účastníkov konania

32. Uusikaupunki a Komisia sa domnievajú, že oprava odpočítanej dane zaplatenej na vstupe sa má v prejednávanej veci uplatniť. Podľa judikatúry Súdneho dvora, predovšetkým jeho rozsudku vo veci Lennartz⁸, záleží na tom, či nadobudnutie tovarov alebo služieb pre investičný majetok bolo uskutočnené platiteľom dane. Bezprostredné použitie majetku na zdaniteľné činnosti nie je žiadnym predpokladom uplatnenia článku 20 ods. 2 šiestej smernice. V prejednávanej veci sa rekonštrukčné a stavebné práce vykonali pre platiteľa dane, aj keď dotknuté plnenia boli pôvodne oslobodené od dane.

34. Talianska vláda sa domnieva, že oprava odpočítanej dane zaplatenej na vstupe podľa článku 20 šiestej smernice sa v takom prípade, o aký ide v prejednávanej veci, nemá uplatniť. Členské štáty môžu taký odpočet výslovne vylúčiť, ak možno zmenu práva na odpočet pripísať dobrovoľnému rozhodnutiu platiteľa dane.

B — Posúdenie

33. Fínska vláda tvrdí, že rozsudok vo veci Lennartz⁹ sa vzťahuje len na prípad,

35. Najskôr je potrebné poukázať na súvislosť medzi vznikom práva na odpočet dane na jednej strane a uplatnením opravy odpočtu na druhej strane.

8 — Rozsudok z 11. júla 1991, C-97/90, Zb. s. I-3795.

9 — Rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 8.

36. Ako už Súdny dvor skôr rozhodol, zo systému šiestej smernice a zo znenia jej článku 20 ods. 2 vyplýva, že toto ustanovenie sa obmedzilo na stanovenie postupu výpočtu opravy pôvodného odpočtu dane zaplatenej na vstupe, a nemôže teda viesť k vzniku práva na odpočet, ani zmeniť daň zaplatenú platiteľom dane v súvislosti s jeho nezdaniteľnými plneniami na daň odpočítateľnú v zmysle článku 17¹⁰.

37. Uplatnenie mechanizmu opravy teda závisí od toho, či vzniklo právo na odpočet dane podľa článku 17 šiestej smernice.

38. Podľa článku 17 ods. 1 vzniká právo na odpočet dane v okamihu splatnosti odpočítateľnej dane. Podľa článku 10 ods. 2 šiestej smernice sa tento okamih prekrýva s okamihom dodania tovaru alebo poskytnutia služby¹¹.

39. Podľa ustálenej judikatúry závisí vznik práva na odpočet dane od toho, či osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba, konala v tomto okamihu ako platiteľ dane, teda tento majetok získala na účely

svojej ekonomickej činnosti v zmysle článku 4 šiestej smernice, pričom tu ide o skutkovú otázku, ktorú treba posúdiť podľa okolností konkrétneho prípadu¹².

40. V prejednávanej veci vnútroštátny súd považuje za nepochybné, že Usikaupunki vykonávalo stavebné a rekonštrukčné práce na dotknutom investičnom majetku v rámci svojej ekonomickej činnosti ako platiteľ dane.

41. Je preto potrebné konštatovať, že v prejednávanej veci je postavenie platiteľa dane ako predpoklad vzniku práva na odpočet dane zaplatenej na vstupe, od ktorého závisí uplatnenie mechanizmu opravy, splnené.

42. Daň z pridanej hodnoty zaplatená za tovary alebo služby okrem toho môže byť odpočítaná len vtedy, ak boli tieto tovary alebo služby použité na zdaniteľné činnosti¹³.

43. Skutočnosť, že investičný majetok, ktorý bol predmetom stavebných a rekonštrukčných prác, bol najskôr po-

10 — Pozri rozsudok Lennartz, už citovaný, body 11 a 12, ako aj rozsudok z 2. júna 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, Zb. s. I-4685, bod 38.

11 — Pozri okrem iného rozsudok Waterschap Zeeuws Vlaanderen, už citovaný, bod 31.

12 — Pozri rozsudok Lennartz, už citovaný, body 8, 15 a 21, ako aj rozsudok Waterschap Zeeuws Vlaanderen, už citovaný, body 31 a 32.

13 — Rozsudok z 29. apríla 2004, Faxworld, C-137/02, Zb. s. I-5547, bod 24.

užívaný na činnosti oslobodené od dane a až neskôr na základe výkonu práva voľby na zdaniteľné činnosti, však podľa môjho názoru nevylučuje právo na odpočet dane, a teda ani uplatnenie opravy pôvodného odpočtu.

tento investičný majetok — boli nadobudnuté v postavení platiteľa dane¹⁵.

44. Ako Súdny dvor konštatoval v rozsudku Lennartz, skutočné alebo zamýšľané použitie tovarov alebo služieb totiž treba odlišovať od ich nadobudnutia osobou, ktorá koná ako platiteľ dane a určuje len rozsah odpočtu dane, na ktorý je platiteľ dane oprávnený podľa článku 17, ako aj rozsah prípadných opráv počas nasledujúcich období. Ako Súdny dvor v tomto rozsudku tiež konštatoval, nie je z týchto dôvodov „okamžité použitie tovarov na zdaňované alebo od dane oslobodené plnenia samo osebe predpokladom uplatnenia článku 20 ods. 2“¹⁴.

45. Domnievam sa teda, že oprava podľa tohto článku sa v zásade uplatní aj v prípade, o aký ide v prejednávanej veci, v ktorom sa investičný majetok najskôr použil v rámci činnosti oslobodenej od dane a neskôr v rámci zdaniteľnej činnosti, pokiaľ dotknuté plnenia — teda tovary a služby použité na

46. Keďže investičný majetok, v ktorom je zahrnutá daň z pridanej hodnoty zaplatená Uusikaupunki za stavebné a rekonštrukčné práce, pôvodne vôbec nebol používaný na účely jeho zdaniteľnej činnosti, rozsah pôvodného odpočtu dane zaplatenej na vstupe sa rovnal nule. Neskoršiu zmenu okolností, ktoré boli pôvodne rozhodujúce na určenie výšky odpočtu dane, konkrétne použitie na zdaniteľné plnenie, teda treba v súlade s vyššie uvedeným výkladom zohľadniť prostredníctvom vykonania opravy na účely dosiahnutia čo najširšej zhody medzi rozsahom zdaniteľných činností a nárokom na odpočet dane. Toto riešenie zodpovedá už spomínanému cieľu právnej úpravy odpočtu dane, ktorým je úplne odbremeniť podnikateľa od DPH, ktorú v rámci svojej ekonomickej činnosti dlží alebo zaplatí, a tým zaručiť jej neutralitu¹⁶.

14 — Rozsudok Lennartz, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, body 15 a 16.

15 — V tomto zmysle pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs 30. apríla 1991 vo veci Lennartz (rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 8), podľa ktorých „sa článok 20 ods. 2 uplatní aj vtedy... ak platiteľ dane nadobudol tovary pôvodne na účely ekonomickej činnosti, ktorá podľa článku 17 ods. 2 a 3 neoprávňuje na odpočet dane (napríklad oslobodené dodávky), ale tieto tovary v nasledujúcich rokoch v rámci opravného obdobia použije na činnosti, u ktorých možno daň z pridanej hodnoty odpočítať“.

16 — Pozri bod 27 vyššie.

47. Neuplatnenie opravného mechanizmu by v prípade, v ktorom sa investičný majetok najskôr používa na plnenia oslobodené od dane a potom na zdaniteľné plnenia, naopak viedlo k tomu, že nadobudnuté tovary alebo služby, ktorých hodnota je obsiahnutá v investičnom majetku, by boli v rozpore so zásadou neutrality viackrát zaťažené daňou z pridanej hodnoty.

48. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby sa na druhú otázku odpovedalo tak, že článok 20 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že oprava sa má uplatniť aj v prípade, keď bol investičný majetok, v prejednávanej veci nehnuteľnosť, najskôr používaný v rámci činnosti oslobodenej od dane, ktorá neoprávňuje na odpočet dane, a neskôr v rámci zdaniteľnej činnosti.

VI — O tretej prejudiciálnej otázke

49. Tretiu otázku treba posudzovať s ohľadom na skutočnosť, že podľa AVL je vylúčený odpočet DPH zaplatenej pred podaním žiadosti v súvislosti s investíciami do nehnuteľností, pokiaľ táto žiadosť nebola podaná do šiestich mesiacov.

50. Predmetom tretej otázky je v podstate to, či sa má článok 13 C druhý odsek šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že členskámu štátu, ktorý svojmu platiteľovi dane priznáva právo zvoliť si zdanenie využívania nehnuteľnosti, je dovolené úplne vylúčiť odpočet DPH zaplatenej v súvislosti s investíciami do nehnuteľností pred podaním žiadosti o to, aby sa prenájom nehnuteľnosti posudzoval ako zdaniteľné plnenie, pokiaľ nebola žiadosť podaná do šiestich mesiacov.

A — Hlavné tvrdenia účastníkov konania

51. Fínska a talianska vláda sa domnievajú, že článok 13 C druhý odsek šiestej smernice umožňuje také obmedzenie práva na odpočet dane, aké je upravené vo fínskej právne úprave.

52. Fínska vláda tvrdí, že členské štáty môžu podľa článku 13 C druhého odseku šiestej smernice obmedziť právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe. Zmyslom voľby daňovej povinnosti je umožniť odpočet dane zaplatenej na vstupe v súvislosti s nehnuteľnosťami. Možnosť členských štátov obmedziť rozsah práva voľby má nevyhnutne účinky na právo na odpočet nákladov súvisiacich s nehnuteľnosťami.

53. Talianska vláda vychádza z toho, že právo volby zdanenia nezahŕňa nárok na odpočet dane zaplatenej na vstupe za nadobudnutia v minulosti. Pôsobí teda len na nadobudnutia v budúcnosti. Podľa článku 13 C a predovšetkým článku 18 ods. 3 šiestej smernice však majú členské štáty možnosť stanoviť spätnú účinnosť práva volby vo vzťahu k zdaneniu prenájmu nehnuteľností, nie sú však povinné urobiť to.

56. Komisia s týmto názorom do značnej miery súhlasí a konštatuje, že len čo zdaniteľná osoba uplatnila svoje právo na odpočet podľa vnútroštátneho práva, články 17 až 20 sú automaticky použiteľné. Vo svetle ustálenej judikatúry Súdneho dvora nemôžu členské štáty právo na odpočet v tomto prípade ďalej obmedziť.

54. Uusikaupunki a Komisia sa domnievajú, že článok 13 C nedovoľuje členským štátom obmedziť právo na odpočet dane v súvislosti s investíciami do nehnuteľností do takej miery, že bude za určitých okolností úplne vylúčené.

57. Šiesta smernica upravuje v hlave X (články 13 až 16) rôzne prípady oslobodenia od dane, ku ktorým okrem iných patrí podľa článku 13 B písm. b) aj prenájom nehnuteľného majetku.

55. Uusikaupunki rozlišuje pri svojom výklade článku 13 C šiestej smernice medzi možnosťou členského štátu obmedziť rozsah práva volby na jednej strane a stanovením spôsobu jeho uplatňovania na druhej strane. Podľa Uusikaupunki je otázka rozsahu práva volby v prejednávanej veci bezvýznamná, keďže je nesporné, že Uusikaupunki právo volby malo a aj ho uplatnilo. Čo sa týka stanovenia spôsobu uplatňovania práva volby, toto nedovoľuje Fínsku obmedziť právo na odpočet dane do tej miery, že je úplne vylúčené.

58. Článok 13 C prvého odseku písm. a) však priznáva členským štátom možnosť zdanenie „znovu zaviesť“ tým, že svojim zdaniteľným osobám poskytnú právo volby v otázke zdanenia.

59. Podľa článku 13 časť C druhého odseku môžu členské štáty rozsah tohto práva volby obmedziť a určiť podrobnosti jeho uplatňovania.

B — Posúdenie

60. Súdny dvor rozhodol, že členské štáty môžu na základe tohto oprávnenia poskytnúť zdaniteľným osobám, na ktorých sa vzťahujú oslobodenia od dane podľa šiestej smernice, možnosť vzdať sa oslobodenia vo všetkých prípadoch, v určitom rozsahu alebo aj za určitých podmienok¹⁷.

61. Podľa judikatúry Súdneho dvora z toho vyplýva, že členské štáty v rámci ustanovení článku 13 B a C šiestej smernice disponujú rozsiahlou voľnou úvahou¹⁸.

62. K tomu musím najskôr poznamenať, že oprávnenie poskytnuté členským štátom v článku 13 C a s ním spojený rozsah voľnej úvahy sa vzťahujú na poskytnutie práva ich zdaniteľným osobám zvoliť si zdanenie alebo si ho aj nezvoliť¹⁹.

63. S Komisiou teda treba súhlasiť v tom, že článok 13 C, ktorý sa týka zdanenia, nemôže v zásade slúžiť členským štátom ako základ na bezprostredné obmedzenie rozsahu iných ustanovení šiestej smernice, resp. takých práv, ako je právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe.

64. V prejednávanej veci už pochybujem, že úplné vylúčenie možnosti odpočtu — pred uplatnením práva voľby — dane z pridanej hodnoty zaplatenej za investície do tejto nehnuteľnosti v prípade, keď bola prekročená lehota šiestich mesiacov odvtedy, čo bola nehnuteľnosť daná do užívania, ešte spadá do rámca oprávnenia členských štátov podľa článku 13 C druhého odseku stanoviť rozsah práva zvoliť si zdanenie alebo podrobnosti uplatnenia tohto práva.

65. Členské štáty síce môžu v tomto rámci upraviť postup podania žiadosti, ako aj jej schvaľovanie²⁰ a takisto stanoviť, že prenájom nehnuteľnosti bude zdanený až po podaní žiadosti a že sa nebude so spätnou účinnosťou posudzovať ako zdaniteľné plnenie. Úplné vylúčenie možnosti odpočtu, prinajmenšom prostredníctvom opravy DPH zaplatenej z investícií do nehnuteľného majetku pred podaním žiadosti, sa už podľa môjho názoru nevzťahuje na zdanenie prenájomu nehnuteľného majetku, resp. na rozsah práva voľby zdanenia alebo stanovenia podrobností uplatňovania tohto práva.

66. Aj pokiaľ pripustíme, že by sa toto vylúčenie malo posudzovať ako obmedzenie rozsahu práva voľby alebo ako podmienka

17 — Rozsudky z 19. januára 1982, Becker, 8/81, Zb. s. 53, bod 38, a z 3. decembra 1998, Belgocodex, C-381/97, Zb. s. I-8153, bod 16.

18 — Rozsudok Belgocodex, už citovaný, body 16 a 17.

19 — Už citovaný rozsudok, bod 17.

20 — Pozri k tomu rozsudok z 9. septembra 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, Zb. s. I-8067, bod 23.

jeho uplatňovania v zmysle článku 13 C druhého odseku, treba poukázať na to, že na základe tohto ustanovenia nemožno do práva na odpočet neoprávnene zasahovať²¹.

67. Pritom je potrebné vziať do úvahy, že základným prvkom systému DPH je to, že DPH je splatná zo všetkých plnení až po odpočet tej časti DPH, ktorá bezprostredne zafažuje rôzne nákladové položky tovarov a služieb²².

68. Podľa môjho názoru patrí vo svetle vyššie uvedeného do rozsahu voľnej úvahy členského štátu nepriznať uplatneniu volby zdanenia spätnú účinnosť, pokiaľ nie je možné dodatočne vykonať odpočet dane za obdobie pred uplatnením práva volby. Zdá sa mi však ako nadmerné obmedzenie nároku na odpočet dane a nezlučiteľné so zásadou daňovej neutrality, že by nemalo byť prinajmenšom možné odpočítať DPH z investícií do nehnuteľného majetku zaplatenú pred uplatnením práva volby aj po jeho uplatnení, a to v zostávajúcom opravnom období a v rozsahu upravenom v článku 20 ods. 2.

69. Navrhujem preto, aby sa na tretiu otázku odpovedalo tak, že článok 13 C druhý odsek sa nemá vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý svojim zdaniteľným osobám priznáva právo zvoliť si zdanenie využívania nehnuteľnosti, je oprávnený úplne vylúčiť odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej z investícií do nehnuteľnosti pred podaním žiadosti o zdanenie prenájmu nehnuteľnosti, pokiaľ nebola žiadosť podaná do šiestich mesiacov odvtedy, čo bola táto nehnuteľnosť daná do užívania.

VII — O štvrtej prejudiciálnej otázke

70. Predmetom štvrtej otázky je potom v podstate to, či sa má článok 17 ods. 6 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý svojim zdaniteľným osobám priznáva právo zvoliť si zdanenie využívania nehnuteľnosti, je oprávnený úplne vylúčiť odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej z investícií do nehnuteľnosti pred podaním žiadosti o zdanenie prenájmu nehnuteľnosti, pokiaľ nebola žiadosť podaná do šiestich mesiacov.

21 — Už citovaný rozsudok, bod 24.

22 — Pozri najmä rozsudok Rompelman, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 16.

A — *Hlavné tvrdenia účastníkov konania*

71. Podľa názoru fínskej vlády umožňujú ustanovenia článku 17 ods. 6 šiestej smernice členským štátom obmedziť právo na odpočet dane v súvislosti s investíciami do nehnuteľností, a to až do tej miery, že toto právo je, ako v prejednávanej veci prostredníctvom AVL, úplne vylúčené. Podľa judikatúry Súdneho dvora sú so šiestou smernicou nezlučiteľné len také vylúčenia, ktoré sa vzťahujú všeobecne na všetky tovary alebo služby.

72. Uusikaupunki a Komisia sa naopak domnievajú, že článok 17 ods. 6 sa v prejednávanej veci neuplatní. Fínske predpisy predstavujú skôr odmietnutie opravy odpočtu podľa článku 20 než vylúčenie práva na odpočet dane podľa článku 17 šiestej smernice.

73. Talianska vláda sa opiera o svoje vyjadrenia k druhej prejudiciálnej otázke. Podľa nich Fínsko článkom 106 AVL jasne priznáva platiteľom dane právo na odpočet, ktoré smernica v skutočnosti nestanovuje. Článok 17 ods. 6 šiestej smernice možno teda

uplatniť iba v prípade obmedzenia, ale nie v prípade rozšírenia práva na odpočet dane, a v prejednávanej veci je preto nepodstatný.

B — *Posúdenie*

74. Podľa článku 17 ods. 6 druhého pododseku si môžu členské štáty, „pokiaľ hore uvedené pravidlo nenadobudne platnosť [dovtedy, kým vyššie uvedené pravidlo nenadobudne platnosť — *neoficiálny preklad*],... ponechať všetky výnimky“, ktoré sú v dobe nadobudnutia účinnosti tejto smernice upravené vo ich vnútroštátnych právnych predpisoch. Výraz „výnimky“ v tomto pododseku teda nadväzuje na článok 17 ods. 6 prvý pododsek²³.

75. Toto ustanovenie stanovuje vydanie predpisov Radou, ktoré určia, „aké výdavky nespĺňajú podmienky pre odpočet dane z pridanej hodnoty“. Podľa druhej vety tohto ustanovenia sa „daň z pridanej hodnoty... nikdy neodratuje [neodpočíta — *neoficiálny preklad*] z výdavkov, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov ako napr. luxusné výrobky a služby, zábava a pod.“.

23 — Pozri rozsudok z 18. júna 1998, Komisia/Francúzsko, C-43/96, Zb. S. I-3903, body 17 a 18.

76. Článok 17 ods. 6 prvý pododsek sa teda vzťahuje na určité kategórie, resp. druhy výdavkov, a to najmä — ale nielen — na také výdavky, ktoré nemajú jednoznačne podnikateľskú povahu²⁴.

77. Historické pozadie vzniku článku 17 ods. 6 vysvetľuje jednak skutočnosť — na ktorú Komisia odkazovala v dôvodovej správe k svojmu návrhu —, že niektoré výdavky, aj keď sú vynaložené v rámci bežnej prevádzky podniku, je ťažké rozdeliť na časť určenú na profesionálne použitie a na časť určenú na súkromné použitie; okrem toho treba poznamenať, že členské štáty sa pri vydaní šiestej smernice nemohli dohodnúť o výdavkoch na osobnú dopravu²⁵.

78. Obsahom oprávnenia členských štátov uvedeného v článku 17 ods. 6 druhom pododseku je teda to, že členské štáty môžu dočasne ponechať výnimky z odpočtu dane zaplatenej na vstupe vo vzťahu k niektorým druhom výdavkov — a to takým, na ktoré sa vzťahujú predpisy vydané Radou podľa článku 17 ods. 6 prvého pododseku.

79. Považujem preto, rovnako ako Komisia a Uusikaupunki, „vylúčenie dane zaplatenej na vstupe“, na ktoré sa toto ustanovenie vzťahuje, za irelevantné v prejednávanej veci, a teda aj nespôsobilé na odôvodnenie takého vylúčenia odpočtu dane. Podľa AVL totiž investície do nehnuteľností, resp. stavebné a rekonštrukčné náklady súvisiace s nehnuteľnosťou nie sú v zásade druhom výdavkov, ktoré nemožno odpočítať. Článok 102 ods. 1 pododsek 1 AVL totiž stanovuje možnosť odpočítať investície v súvislosti s nehnuteľnosťami za predpokladu, že nadobudnutie sa uskutoční na účely zdaniteľnej činnosti a v čase, keď sa táto činnosť vykonáva. Úplné vylúčenie sa v prejednávanej veci týka len dane z pridanej hodnoty zaplatenej pred podaním žiadosti, pokiaľ sa žiadosť nepodá do šiestich mesiacov po tom, čo bola nehnuteľnosť daná do užívania. Ide teda tiež, ako vyplýva z mojich úvah k prvým trom prejudiciálnym otázkam, predovšetkým o právnu úpravu opravy v zmysle článku 20 šiestej smernice, a nie o právnu úpravu odpočtu DPH ako takej podľa článku 17 šiestej smernice.

80. Podľa môjho názoru treba na štvrtú prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 17 ods. 6 šiestej smernice sa nemá vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý svojim zdaniteľným osobám priznáva právo zvoliť si zdanenie využívania nehnuteľnosti, je oprávnený úplne vylúčiť odpočet dane

24 — Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs z 13. novembra 1997 vo veci Komisia/Francúzsko (rozsudok z 18. júna 1998, už citovaný v poznámke pod čiarou 23, bod 12).

25 — Rozsudok z 18. júna 1998, Komisia/Francúzsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 23, bod 19.

z pridanej hodnoty zaplatenej z investícií do nehnuteľnosti pred podaním žiadosti o zdanenie prenájmu nehnuteľnosti, pokiaľ nebola žiadosť podaná do šiestich mesiacov po tom, čo bola táto nehnuteľnosť daná do užívania.

82. Komisia nevidí žiadny dôvod na obmedzenie časového účinku rozsudku. Uznáva ale, že o fínskej právnej úprave sa na dvoch schôdzach v roku 1995 diskutovalo. Prinajmenšom niekoľko členských štátov vyjadrilo na týchto schôdzach pochybnosti o zlučiteľnosti fínskej právnej úpravy o odpočte v súvislosti s investičným majetkom. Fínska vláda vedela o tom, že Komisia nepovažuje fínsku právnu úpravu za zlučiteľnú so šiestou smernicou.

VIII — O obmedzení časových účinkov rozsudku

B — Posúdenie

A — Hlavné tvrdenia účastníkov konania

81. Fínska vláda žiada Súdny dvor, aby v prípade, že by neprijal jej argumentáciu, časovo obmedzil účinok rozsudku na obdobie po jeho vyhlásení. Fínska vláda odkazuje na nepresnú povahu dotknutých ustanovení, ako aj na praktické ťažkosti, ktoré sú spojené so spätným uplatnením. Fínska vláda predovšetkým v ústnej časti konania uviedla, že konala v dobrej viere. Upozornila pritom na to, že o fínskej právnej úprave sa diskutovalo na dvoch schôdzach výboru pre DPH v roku 1995 a Komisia ani ostatné členské štáty proti tejto právnej úprave nevzniesli námietky.

83. Najskôr treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry výklad pravidla práva Spoločenstva, ktorý podáva Súdny dvor v rámci výkonu svojej právomoci podľa článku 234 ES, objasňuje a upresňuje význam a dosah tohto pravidla tak, ako má alebo malo by byť chápané a uplatňované od okamihu, keď nadobudlo účinnosť. Z toho vyplýva, že takto vykladané pravidlo môže a má byť uplatňované sudcom dokonca aj na právne vzťahy vzniknuté a vytvorené pred vydaním rozsudku, ktorý určuje na základe žiadosti o výklad, či sú okrem iného splnené podmienky umožňujúce predložiť prísluš-

nému súdu spor týkajúci sa uplatnenia uvedeného pravidla²⁶.

v súvislosti s dosahom ustanovení Spoločenstva a neistoty, ku ktorej prípadne prispelo i správanie iných členských štátov alebo Komisie²⁸.

84. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že Súdny dvor môže uplatňujúc všeobecnú zásadu právnej istoty obsiahnutú v právnom poriadku Spoločenstva iba výnimočne obmedziť možnosť všetkých dotknutých osôb dovolávať sa ustanovenia, ktoré vyložil vzhľadom na spochybnenie právnych vzťahov vzniknutých v dobrej viere²⁷.

86. Rozhodnutie Súdneho dvora o obmedzení časových účinkov teda závisí jednak od prieskumu existencie vážnych ekonomických dôsledkov, jednak od dobrej viery dotknutých osôb²⁹.

85. Súdny dvor sa totiž uchýlil k takémuto riešeniu len výnimočne za presne stanovených okolností, jednak keď existovalo riziko vážnych ekonomických dôsledkov, predovšetkým vzhľadom na veľký počet právnych vzťahov, ktoré vznikli v dobrej viere na základe platnej právnej úpravy, jednak keď sa javilo, že jednotlivci a vnútroštátne úrady boli nabádaní k správaniu, ktoré nie je v súlade s právnou úpravou Spoločenstva z dôvodu vážnej a objektívnej neistoty

87. V prejednávanej veci je potrebné konštatovať, že fínska vláda — výlučne — poukázala na praktické ťažkosti, s ktorými by bolo potrebné počítať, ak by neboli časovo obmedzené účinky rozsudku, bez toho, aby podrobne doložila, že následkom tohto rozsudku budú vážne ekonomické dôsledky.

88. Okrem toho považujem aj vzhľadom na výnimočnú povahu, ktorým by sa malo použitie možnosti obmedzenia časových účinkov rozsudku vyznačovať, za príliš rozširujúce pripustiť dobrú vieru fínskej vlády

26 — Pozri najmä moje návrhy z 8. júla 2004 vo veci Linneweber a Akritiðis, bod 60, a rozsudok zo 17. februára 2005 v tejto veci, Zb. s. I-1131, bod 41, ako aj rozsudky z 11. augusta 1995, Roders a i., C-367/93 až C-377/93, Zb. s. I-2229, bod 42, a z 3. októbra 2002, Barreira Pérez, C-347/00, Zb. s. I-8191, bod 44.

27 — Pozri najmä rozsudky z 23. mája 2000, Buchner a i., C-104/98, Zb. s. I-3625, bod 39, a Barreira Pérez, už citovaný, bod 45.

28 — Rozsudky z 20. septembra 2001, Grzelczyk, C-184/99, Zb. s. I-6193, bod 53, a z 15. marca 2005, Bidar, C-209/03, Zb. s. I-2119, bod 69.

29 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. decembra 2001, Heinger, C-481/99, Zb. s. I-9945, bod 52.

na základe neurčitých podkladov predložených v prejednávanej veci.

89. Ani čiastočne protirečivé údaje Komisie, ani tvrdenia fínskej vlády, ktoré nemôžu tieto protirečenia odstrániť, neumožňujú s istotou konštatovať, k akým výsledkom viedli rokovania výboru pre daň z pridanej hodnoty. Zápisnica, ktorú na žiadosť predložila Komisia, v tomto tiež nepomáha. S určitou mierou istoty možno konštatovať len to, že došlo k diskusii o dotknutej fínskej právnej úprave a že niekoľko členských štátov otvorene vyjadrilo pochybnosti. V neposlednom rade to mohlo byť dôsledkom „otvorenosti“ týchto schôdzí, na ktorých sa podľa Komisie slobodne diskutuje o rôznych témach. Podľa môjho názoru je ale na vznik dobrej viery vlády v zlučiteľnosť jej vnútroštátnych predpisov s právom Spoločenstva potrebná jednoznačnejšia okolnosť, než údaje nevyhovené námietky Komisie alebo iných členských štátov na týchto rokovaniach. V opačnom prípade by došlo k vzniku značnej miery neistoty v súvislosti s účinkami rozsudku Súdneho dvora a tieto účinky by prakticky záviseli od okolností, ktoré by Súdny dvor sotva mohol zistiť a preskúmať.

90. Prejednávanú vec je teda potrebné odlišiť od vecí, ktorou sa zaoberal generálny advokát

Jacobs vo svojich návrhoch vo veci Banca di Popolare di Cremona, v ktorej bola dobrá viera členského štátu založená predovšetkým na jednoznačne napísanom liste podpísanom príslušným generálnym riaditeľom Komisie³⁰.

91. Z týchto dôvodov neexistuje podľa môjho názoru v prejednávanej veci žiadny dôvod časovo obmedziť účinky rozsudku Súdneho dvora³¹.

IX — O trovách

92. Fínska vláda, talianska vláda, ako ani Komisia nemajú právo na náhradu trov konania, ktoré im vznikli v súvislosti s pripomienkami, ktoré podali Súdnemu dvoru. Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd.

30 — Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs zo 17. marca 2005, C-475/03, vec prejednávaná pred Súdnym dvorom, bod 80.

31 — Preto nie je dôvod zaoberať sa tu otázkou doby, ktorá sa zdá ako primeraná hranica na stanovenie časových účinkov, ako to urobil generálny advokát Jacobs v návrhoch vo veci Banca popolare di Cremona (už citované v poznámke pod čiarou 30).

X — Návrh

93. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky takto:

1. Článok 20 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že toto ustanovenie zaväzuje členské štáty, aby upravili opravu odpočtu v prípade investičného majetku, pokiaľ z odseku 5 tohto článku nevyplýva niečo iné.
2. Článok 20 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že oprava sa má uplatniť aj v prípade, keď bol investičný majetok, v prejednávanej veci nehnuteľnosť, najskôr používaný v rámci činnosti oslobodenej od dane, ktorá neoprávňuje na odpočet dane, a neskôr v rámci zdaniteľnej činnosti.
3. Článok 13 C druhý odsek, ako aj článok 17 ods. 6 šiestej smernice sa nemajú vykladať v tom zmysle, že členský štát, ktorý svojim zdaniteľným osobám priznáva právo zvoliť si zdanenie využívania nehnuteľnosti, je oprávnený úplne vylúčiť odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej z investícií do nehnuteľnosti pred podaním žiadosti o zdanenie prenájmu nehnuteľnosti, pokiaľ nebola žiadosť podaná do šiestich mesiacov odvtedy, čo bola táto nehnuteľnosť daná do užívania.