

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

ANTONIA TIZZANA

přednesené dne 16. prosince 2004¹

1. Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) předložil rozsudkem ze dne 18. října 2002 Soudnímu dvoru podle čl. 234 ES předběžnou otázku, zda šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně² (dále jen „šestá směrnice“), jakož i zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání brání vnitrostátní právní úpravě, která se zpětným účinkem osvobozuje od daně určitá dříve dani z přidané hodnoty podléhající plnění, a tímto způsobem odnímá osobám, které je již uskutečnily, získaný nárok na opravu původního odpočtu.

I – Právní rámec

A – Právní úprava Společenství

2. V projednávaném případě je nutné uvést, vedle zásad právní jistoty a ochrany legitim-

ního očekávání, které jsou obecnými zásadami právního řádu Společenství, také články 17 a 20 šesté směrnice.

3. Článek 17, který se týká vzniku a rozsahu nároku na odpočet daně, stanoví:

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

(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:

- a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

¹ — Původní jazyk: italština.

² — Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

[...]“

4. Článek 20, který se naopak týká opravy odpočtů daně, stanoví:

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.

„(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;

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

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.

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

B – Vnitrostátní právní úprava

(2) U investičního majetku se oprava rozloží na pět let včetně roku, kdy bylo zboží

5. V tiskovém prohlášení ze dne 31. března 1995 oznámil Staatssecretaris van Financiën (nizozemský státní tajemník pro finance)

záměr vlády předložit parlamentu návrh změny zákona o dani z přidané hodnoty ze dne 28. června 1968³ (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). V prohlášení byly zmíněny podstatné body změny zákona a bylo avizováno, že tato změna vstoupí v platnost po jejím schválení s účinkem ode dne tiskového prohlášení.

6. Oznámený zákon⁴ (dále jen „pozměňovací zákon“) vstoupil v platnost dne 29. prosince 1995. Za účelem „předcházení nežádoucímu a nepřípustnému využívání právní úpravy týkající se nemovitého majetku“⁵ tento zákon stanovil, že pokud je sjednaná odměna za zřízení věcného práva k nemovitému majetku nižší, než tržní hodnota tohoto práva, nepovažuje se tento postup již za dodání zboží podléhající dani z přidané hodnoty, nýbrž je postaven na roveň pronájmu osvobozenému od daně z obrátu [viz čl. 3 odst. 2 a čl. 11 odst. 1 písm. b) bod 5, které slouží k realizaci čl. 5 odst. 3 písm. b) a čl. 13 části B písm. b), jakož i části C písm. a) šesté směrnice].

7. I když to v projednávaném případě nemá zvláštní význam, chci na tomto místě poukázat na to, že pozměňovací zákon tímto způsobem odstranil možnost pro strany nájemních smluv týkajících se nemovitého majetku uplatnit opci pro zdanění pronájmu. Ohledně nájemních smluv, které byly uzavřeny před 31. březnem 1995, platí přechodná úprava pro odstranění této možnosti.

8. Jak bylo v tiskových prohlášeních uvedeno, byl v pozměňovacím zákoně okamžik jeho vstoupení v účinnost stanoven na 31. března 1995, 18.00 hod. (čl. V).

II – Skutkové okolnosti a řízení

9. Dle předkládacího rozhodnutí byly Woningbouwvereniging „Goed Wonen“ (sdružení pro bytovou výstavbu „Goed Wonen“, jehož právním nástupcem je Stichting „Goed Wonen“, dále jen „sdružení GW“) přenechány tři bytové komplexy určené k pronájmu. Předkládající soud upřesňuje, že během výstavby těchto bytů uplatnilo sdružení možnost přiznanou vnitrostátním právem, neprovést odpočet odvedené daně z přidané hodnoty za přijaté zboží a služby týkající se díla.

3 — Zákon ze dne 28. června 1968 o nahrazení dosavadní daně z obrátu daní z obrátu podle systému daně z přidané hodnoty (Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde).

4 — Zákon ze dne 18. prosince 1995 o změně zákona o dani z přidané hodnoty z roku 1968, zákona o poplatcích za právní úkony a několika jiných zákonů o odvodech v souvislosti se stavebními pracemi na nemovitém majetku (Wet van 18 december 1995, houdende wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken) (Staatsblad 95, s. 659).

5 — Viz důvodová zpráva k návrhu pozměňovacího zákona.

10. Dne 28. dubna 1995 založilo sdružení GW nadaci „De Goede Woning“ (dále jen „nadace GW“), které stejný den zřídilo na dobu deseti let užívací právo k bytům. Za toto zřízení obdrželo sdružení úplatu, která byla nižší než pořizovací cena bytů, a odvedlo dle tehdy platného zákona o dani z přidané hodnoty splatnou daň z přidané hodnoty.

11. Po tomto postupu se sdružení rozhodlo požádat dle čl. 20 odst. 1 písm. a) šesté směrnice o opravu dříve neodečtené daně na stavební výlohy. V daňovém přiznání za období od 1. dubna do 30. června 1995 uvedlo proto jednak daň z přidané hodnoty ve výši 645 067 NLG vyúčtovanou nadaci GW za zřízení užívacího práva a jednak částku daně z přidané hodnoty ve výši 1 285 059 NLG, vyúčtovanou za výstavbu bytů, kterou odečetlo jako daň na vstupu.

12. Na základě tohoto přiznání vrátil daňový inspektor sdružení GW 639 992 NLG.

13. Po vstoupení pozměňovacího zákona v platnost a v důsledku jeho aplikace však inspektor změnil své rozhodnutí a kvalifikoval zřízení užívacího práva pro-

vedené sdružením jako plnění osvobozené od daně. Na základě toho odepřel sdružení již nabytý nárok na opravu a požadoval od něj současně vrácení částky 1 285 059 NLG, kterou poté z moci úřední snížil na 639 992 NLG, tedy ve výši skutečně vrácené daně z přidané hodnoty.

14. Po zamítnutí odporu, který byl mezitím podán, podalo sdružení GW u Gerechtshof te Arnhem žalobu; tento soud potvrdil rozsudkem ze dne 20. května 1998 daňový výměr ve výši snížené správcem daně.

15. Sdružení GW podalo poté kasační stížnost u Hoge Raad, který měl pochybnosti především v otázce slučitelnosti čl. 3 odst. 2 a čl. 11 odst. 1 písm. b) bodu 5 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění pozměňovacího zákona s šestou směrnicí, a proto předložil Soudnímu dvoru první žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

16. Soudní dvůr však tyto pochybnosti odmítl a rozhodl rozsudkem ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen“ (C-326/99, Recueil, s. I-6831), že šestá směrnice nebrání vnitrostátnímu právnímu předpisu, jako je čl. 3 odst. 2, „dle kterého lze zřízení, převod nebo změnu věcných práv k nemovitému majetku, vzdání se jich nebo jejich výpověď, považovat za „dodávku zboží“ jen tehdy, pokud částka zaplacená jako odměna za tato plnění zvýšená o částku daně z přidané hodnoty odpovídá minimálně hospodářské hodnotě nemovitého majetku, k němuž se tato práva

vztahují“. Totéž platí i pro vnitrostátní právní předpis, jako je čl. 11 odst. 1 písm. b) bod 5, který „za účelem uplatnění osvobození od daně z přidané hodnoty připouští, že zřízení věcného práva – na sjednanou dobu a za úplatu –, které tak jako sporné užívací právo v původním řízení poskytuje svému majiteli užívací právo k nemovitému majetku, je postaveno naroveň pronájmu nebo pachtu nemovitého majetku“.

předpokladu, že nejde ani o podvod, ani o zneužití a že nedojde ke změně plánovaného použití zboží [...], tomu, aby oprava DPH, u níž osoba povinná k dani neprovedla odpočet a kterou odvedla při dodání zboží (nemovitosti) původně určeného k nájmu (plnění osvobozenému od DPH), ale následně použitého k plnění podléhajícímu DPH (v daném případě zřízení věcného užívacího práva), byla zrušena z toho pouhého důvodu, že na základě legislativní změny, která ještě nebyla v platnosti v okamžiku, kdy bylo předmětné plnění uskutečněno, je toto plnění zpětně považováno za osvobozené od daně bez nároku na odpočet?“

17. Po vydání těchto rozsudků si však Hoge Raad dále kladl otázku ohledně slučitelnosti pozměňovacího zákona s právem Společenství, avšak z jiného hlediska. Zejména se tázal, zda tento zákon, který je obsahově považován za přípustný, může být se zpětným účinkem aplikován tak, že osobě povinné k dani odebrá získaný nárok na opravu odpočtu daně.

19. V rámci tohoto řízení podaly sdružení GW, nizozemská vláda a Komise písemná vyjádření a byly, společně se švédskou vládou, slyšeny na jednání dne 26. října 2004.

18. Proto se Hoge Raad opětovně obrátil na Soudní dvůr a položil mu nyní následující otázku:

III – Právní analýza

„Brání články 17 a 20 šesté směrnice nebo zásady práva Společenství týkající se ochrany legitimního očekávání a právní jistoty, za

20. Dříve než se budu zabývat otázkou, o níž diskutují účastníci řízení, je nutné vyjasnit určité otázky, které ovšem nejsou sporné.

21. Za tímto účelem je zejména nutné poukázat na to, že podle článku 17 šesté směrnice je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od dlužné daně „daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena za zboží a služby, které jí byly dodány nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani“, „jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění“.

22. Dále, podle čl. 20 odst. 1 písm. a) bude původní odpočet daně na vstupu opraven mimo jiné tehdy, „je-li vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok“.

23. V tomto případě jsou předkládající soud a ostatní účastníci řízení zásadně zajedno v tom, že sdružení GW před přijetím pozměňovacího zákona ze dne 29. prosince 1995 získalo nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, kterou bylo zatíženo za vzniklé stavební náklady. Tato daň byla totiž odvedena ve smyslu článku 17 šesté směrnice za dobou poskytnutí služeb za dokončení výstavby bytů, které byly poté použity k plnění (zřízení užívacího práva), které k okamžiku jeho provedení podléhalo dani.

24. Nesporné rovněž je, že sdružení GW, poté co neprovedlo odpočet daně z přidané hodnoty během výstavby bytů, mělo nárok na opravu původního odpočtu daně ve smyslu čl. 20 odst. 1 písm. a).

25. Sporné však je, zda nárok na odpočet (nebo přesněji na opravu odpočtu), který byl tímto způsobem získán, může být se zpětným účinkem odstraněn vnitrostátním zákonem, jako je pozměňovací zákon, který osvobozuje od daně z přidané hodnoty plnění (zřízení omezených věcných práv za úplatu, která je nižší než jejich hospodářská hodnota), které dříve podléhalo dani.

26. Nejdříve chci uvést, že sdílím stanovisko sdružení GW a Komise, podle něhož v případě, jako je tento, v němž nebylo patřičně chráněno legitimní očekávání jednotlivců, zásada právní jistoty brání zpětnému použití vnitrostátních daňových ustanovení, jako je čl. 3 odst. 2 a čl. 11 odst. 1 písm. b) bod 5 sporného zákona.

27. Toto řešení je podle mého názoru v souladu s ustálenou judikaturou Soudního

dvora, podle níž, jak známo, je zásada právní jistoty součástí právního řádu Společenství, a proto [musí] být respektována nejen orgány Společenství⁶, ale i členskými státy „při výkonu pravomocí, které jim udělují směrnice Společenství“⁷. Tato zásada se tedy vztahuje na vnitrostátní právo, jako je pozměňovací zákon, který mění různá ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, která jsou určena k provedení šesti směrnic (viz bod 6 výše).

28. Jak správně uvedlo sdružení GW, předmetná zásada brání tomu, aby byl „počátek časové působnosti [normativního] aktu stanoven před jeho zveřejněním“⁸. V důsledku toho tato zásada v oblasti daně z přidané hodnoty brání tomu, aby „osobě povinné k dani bylo změnou vnitrostátního práva se zpětnou účinností odňato právo na odpočet daně na vstupu získané na základě šesti směrnic“⁹.

29. Toto předesláno, je však nutné si uvědomit, že rovněž dle judikatury Soudního

dvora, „tomu ale může být výjimečně jinak, pokud to vyžaduje sledovaný cíl a je patřičně respektováno legitimní očekávání dotčených osob“¹⁰.

30. Tak Soudní dvůr například ve věcech Racke a Decker z důvodu zejména „v tehdejší době panující mimořádné situace“ připustil zpětné použití normy, která stanovila částky vyrovnání kurzových rozdílů při dovozu v obchodě s vínem v případě podstatně kolísajících směnných kurzů vnitrostátních měn, které byly způsobeny podstatnou změnou mezinárodního měnového systému“¹¹. Dále byla v rozsudku Amylum shledána v souladu s právem norma, která se zpětnou účinností zaváděla úpravu o kvótách a odvodech za produkci izoglukózy, jelikož Soudní dvůr první normu, která tato opatření již zavedla, prohlásil pro porušení podstatných náležitostí za neplatnou“¹².

31. Konečně Soudní dvůr, abych uvedl poslední, ale velmi významný příklad, potvrdil ve věci Zuckerfabrik Süderdithmar-

6 — Rozsudek ze dne 14. května 1975, CNTA v. Komise (74/74, Recueil, s. 533).

7 — Rozsudky ze dne 3. prosince 1998, Belgocodex (C-381/97, Recueil, s. I-8153, bod 26); ze dne 8. června 2000, Schloßstraße (C-396/98, Recueil, s. I-4279, bod 44), a ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, s. I-6325, bod 44).

8 — Rozsudek ze dne 22. listopadu 2001, Nizozemsko v. Rada (C-110/97, Recueil, s. I-8763, bod 151).

9 — Výše uvedené rozsudky Schloßstraße, bod 47; Marks a Spencer, bod 45, a ze dne 29. dubna 2004, Sudholz (C-17/01, Recueil, s. I-4243, bod 40).

10 — Rozsudky ze dne 25. ledna 1979, Racke (98/78, Recueil, s. 69, bod 20); ze dne 25. ledna 1979, Decker (99/78, Recueil, s. 101, bod 8); ze dne 30. září 1982, Amylum v. Rada (108/81, Recueil, s. 3107, bod 4), a ze dne 21. února 1991, Zuckerfabrik Süderdithmarschen a Zuckerfabrik Soest (C-143/88 a C-92/89, Recueil, s. I-415, bod 49).

11 — Výše uvedené rozsudky Racke, bod 20, a Decker, bod 8. Částky vyrovnání kurzových rozdílů jsou mimořádné dávky, které při kolísání směnných kurzů odstraňují vzniklé cenové rozdíly, vyjádřené ve vnitrostátní měně, a tímto způsobem mají pokud možno zabránit z toho vznikajícím poruchám obchodního styku.

12 — Výše uvedený rozsudek Amylum, bod 5.

schen a Zuckerfabrik Soest platnost normy, která k tíži výrobců cukru zavedla odvod za již uplynulý hospodářský rok, v němž byly díky prudkému propadu dolaru a světových cen cukru zaznamenány značné ztráty pro celou organizaci trhu s cukrem¹³. Soudní dvůr nejprve ve svém rozhodnutí konstatoval existenci této mimořádné situace a poté zkoumal, zda jsou dány oba výše uvedené předpoklady (nutnost zpětné účinnosti a ochrana legitimního očekávání).

32. Pokud jde o projednávaný případ, jeví se mi především, že v tomto případě, tak jak správně uvedlo sdružení GW, nejsou dány „mimořádné okolnosti“ srovnatelné s výše uvedenými případy.

33. Když se totiž nizozemský zákonodárce rozhodl, že změni zákon o dani z přidané hodnoty se zpětným účinkem, nečelil překvapující finanční krizi nebo nepředvídatelným problémům s rozpočtem. Pouze konstatoval, že již několik let určité skupiny hospodářských subjektů „ve zvyšujícím se rozsahu využívají úpravu daně z přidané hodnoty platnou pro nemovitý majetek [...] takovým způsobem, který zákonodárce

nepředpokládal“. Tyto subjekty totiž používaly různé právní praktiky, které byly *legální*¹⁴, a to za účelem dosažení toho, aby „nemovitý majetek byl zatížen [...] nižší, a v určitých případech o hodně nižší, daní, než bylo stanoveno“¹⁵ zákonem.

34. Jednalo se tudíž bezpochyby o nepříjemnou situaci díky stále silnějšímu úbytku výnosu z daně z přidané hodnoty. Nevidím však, jak by tuto situaci bylo možné považovat za *mimořádnou* ve výše uvedeném smyslu, tedy situaci způsobenou překvapujícími, neočekávanými a nepředvídatelnými událostmi.

35. To však není vše. Podle mého názoru totiž v projednávaném případě existují závažné pochybnosti i o tom, že jsou splněny oba předpoklady, na nichž je dle zmíněné judikatury Soudního dvora (viz bod 29 výše) závislá možnost vydat ustanovení se zpětným účinkem, totiž (i) *nutnost* zavedení tohoto zpětného účinku za účelem dosažení zákonodárcem sledovaného cíle a (ii) ochrana legitimního očekávání dotčených osob.

13 — Rozsudek Zuckerfabrik Süderdithmarschen, bod 52. Viz rovněž výše uvedený rozsudek Nizozemsko v. Rada, bod 155.

14 — Jak předkládající soud sám uvedl, takové praktiky, jaké provádělo sdružení GW (viz bod 10 výše), které směřují k vytvoření podmínek umožňujících využít odpočtu daně z přidané hodnoty, která byla zaplacená za náklady na stavbu nemovitostí, nepředstavují žádné zneužívající nebo podvodné způsoby chování.

15 — Viz důvodová zpráva k pozměňovacímu zákonu.

36. Co se týče prvního předpokladu, souhlasím se sdružením GW, pokud toto uplatňuje, že zpětný účinek pozměňovacího zákona nebyl „nutný“ pro dosažení nizozemskou vládou deklarovaného cíle spočívajícího v zabránění „nežádoucího využívání“ daňového práva, které způsobilo úbytek výnosu z daně z přidané hodnoty týkající se nemovitého majetku. V situaci odpovídající projednávanému případu je totiž těžko udržitelný názor, že cíle spočívajícího v odstranění způsobů jednání, které jako takové byly v souladu s právem a trvaly po několik let, je možné účinně dosáhnout pouze zákonem se zpětným účinkem. Jelikož se zde nejedná o překvapující objevení neočekávané a nepředvídatelné situace, zákon, který by „nežádoucí“ praktiky zakazoval jen do budoucnosti, by v každém případě umožňoval odstranění této situace s relativní hospodářskou škodou (protože je časově omezená a spojená s dlouhou dobu přijímanými způsoby chování), aniž by závažným způsobem porušil zásadu právní jistoty.

37. Krom toho, pokud jde o druhý předpoklad uvedený výše, nelze na druhé straně ani předpokládat, že v projednávaném případě bylo legitimní očekávání dotčených osob patřičně chráněno vydáním tiskového prohlášení, kterým bylo právě sděleno, že od 31. března 1995 bude zřizování omezených věcných práv k nemovitému majetku postaveno na roveň pronájmu osvobozenému od daně.

38. Jak uvedla i švédská vláda, praxe všech členských států sice spočívá právě v tom, že

jsou legislativní záměry sdělovány předem tiskovými prohlášeními, aby adresáti těchto opatření byli takto včas informováni. Přesto není možné podle mého názoru význam této praxe, bez ohledu na všechny ostatní úvahy, v kontextu společného trhu, v němž jsou všechny evropské hospodářské subjekty činné a v němž se běžně používána praxe spíše řídí zásadou, že způsoby jednání občanů nejsou utvářeny a určovány tiskovými prohlášeními, nýbrž zákony, zevšeobecnovat. V důsledku toho nemohou, jak správně uvedla Komise, zvláštní způsoby jednání jednoho členského státu v rámci Společenství vést k tomu, že od jednotlivců obecně a od osob povinných k dani konkrétně bude požadováno, aby věřili prohlášením v tisku více než platnému právu.

39. To platí tím spíše, když tak jako v projednávaném případě se konkrétní obsah a skutečný význam norem oznámených v tiskovém prohlášení obecně stane známým teprve tehdy, jakmile je parlamentu předložen příslušný návrh zákona, a když normy mohou být v rámci jednání parlamentu mnohokrát změněny, jak tomu bylo v projednávaném případě.

40. V projednávaném případě tedy nemohlo být požadováno, aby se sdružení GW, které

navíc nemá právní povinnost informovat se o tiskovém prohlášení ze dne 21. března 1995, řídilo již dne 28. dubna 1995 nejistými příkazy tohoto prohlášení namísto jistých ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty platného od roku 1968. To platí o to víc, když sdružení od počátku spoléhalo právě na tento zákon, aby zvolilo mezi možnými volbami daňově nejvýhodnější způsob postupu (zřízení užívacího práva). I kdyby navíc namísto obecného tiskového prohlášení bylo schopno se informovat přesně o obsahu oznámených změn, mohlo by toto plnění koncipovat jinak, nicméně pořád ještě legálně, pomocí řešení, která by mu umožnila i v novém právním kontextu minimálně částečné zachování nároku na odpočet (například dohodou odměny, která by, i když jen o málo, přesahovala hospodářskou hodnotu poskytnutého práva).

zákona (a to těch o zrušení práva na opci pro zdanění nájemních smluv týkajících se nemovitého majetku, viz bod 7 výše), chránil nizozemský zákonodárce legitimní očekávání dotčených osob nejen tiskovým prohlášením, v němž „bylo upozorněno na plánovanou změnu zákona“, nýbrž i tím, že do tohoto zahrnul přechodnou úpravu, která uváděla „přechod od nájmu podléhajícího dani z přidané hodnoty k nájmu osvobozenému od daně z přidané hodnoty teprve s účinkem vstoupení zákona v platnost“ a která tím „stranám nájemních smluv [ponechala] časový prostor, aby se do tohoto dne informovali o následcích této změny zákona“¹⁷.

41. Není možné rovněž namítat, že Soudní dvůr v rozsudku Gemeente Leusden a Holin Groep ze dne 29. dubna 2004¹⁶ ohledně zde sporného zákona již konstatoval, že tento [nemůže] porušit „legitimní očekávání.“

43. V dnes zkoumaných ustanoveních (týkajících se osvobození zřízení omezených věcných práv k nemovitému majetku) není naproti tomu stanovena žádná odpovídající „přechodná úprava“. Ochrana legitimního očekávání soukromých osob je tudíž zcela ponechána tiskovému prohlášení, které však dle mého názoru, což zde opakuji, není možné považovat za způsobilé k zaručení této ochrany v plném rozsahu.

42. Totiž v tomto případě, který se ovšem týkal jiných ustanovení pozměňovacího

44. Z tohoto důvodu konstatuji, že v projednávaném případě, na rozdíl od právní věci Gemeente Leusden a Holin Groep, zásady právní jistoty a ochrany legi-

16 — Rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep (C-487/01 a C-7/02, Recueil, s. I-5337).

17 — Výše uvedený rozsudek Gemeente Leusden a Holin Groep, body 80 a 81.

timního očekávání brání takovým ustanovením, jaká jsou předmětem projednávané věci, která dotčeným osobám odnímají se zpětným účinkem nárok na opravu odpočtu daně získaný dle šesté směrnice.

celé nebo jen části odečtené daně z přidané hodnoty prostřednictvím opravy dle čl. 20 odst. 1 písm. b) šesté směrnice.

45. Dříve než se dostanu k závěru, musím ještě prozkoumat řešení navržené v tomto případě podpůrně ze strany Komise. Podle jejího názoru nemohly totiž sice nizozemské orgány kvůli uvedeným zásadám požadovat úplné a okamžité vrácení vrácené daně z přidané hodnoty, nýbrž mohly bez porušení těchto zásad provést novou, negativní opravu odpočtu daně provedeného sdružením GW, ovšem s omezením na roky po vstupu pozměňovacího zákona v platnost. Pokud rozumím správně tvrzení Komise, nemohla by podle tohoto názoru vnitrostátní správa již ovlivnit podíl daně z přidané hodnoty odečtený za rok 1995, neboť podle tehdy platného nizozemského zákona musela být oprava rozdělena do deseti let, avšak mohla by požadovat vrácení zbývajících daně z přidané hodnoty, kterou bylo nutné rozdělit do následujících devíti let, která všechna časově spadají do doby po vstupu zákona v platnost.

46. Jsem ale toho názoru, že není možné Komisi v tomto ohledu vyhovět. Podle mého názoru totiž zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání neumožňovaly nizozemské finanční správě požadovat vrácení

47. V této souvislosti chci připomenout, že podle tohoto ustanovení „[se] původní odpočet daně opraví postupy stanovenými členskými státy, a to zejména [...] pokud se od odevzdání daňového přiznání změnily okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu daně, zejména *byly-li zrušeny koupě nebo byla-li získána některá snížení ceny*; oprava se však neprovede u *plnění*, která zůstala *zcela* nebo zčásti *nezaplacena*, při zničení nebo ztrátě či krádeži majetku, které byly řádně doloženy nebo potvrzeny, ani *při použití prostředků na malé dárky a poskytnutí vzorků [...]*“¹⁸

48. V čl. 20 odst. 2, který upravuje podrobnosti opravy u investičního majetku, je poté objasněno, že tato se vztahuje „na dobu pěti let“ (u nemovitého majetku může být toto období prodlouženo „až na deset let“); dále je zde uvedeno: „roční oprava se provede jen v rozsahu jedné pětiny daně uvalené na zboží.“ Konečně, oprava se provádí „na základě změn poměru mezi nárokem na odpočet daně v následujících letech

18 — Kurziva provedena autorem stanoviska.

a nárokem na odpočet daně za rok, v němž bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno“¹⁹.

49. Podle mého názoru je nejsprávnější výklad uvedených ustanovení ten, který omezuje použití nástroje opravy na případy *změny skutkového stavu*, podle něhož byl původní odpočet oprávněný. Mám však závažné pochybnosti o tom, že opravu, tak jak se domnívá Komise, je možné vztáhnout i na takový případ, jaký je předmětem projednávané věci, v němž došlo ke změně *právního stavu*, na kterém spočíval tento odpočet.

50. Je totiž pravdou, že čl. 20 odst. 1, který uvádí skutkové předpoklady opravy, obsahuje obrat „zejména“, a tím dává na zřetel, že výčet není taxativní. Je rovněž pravdou, že čl. 20 odst. 2 obecně stanoví, že oprava bude provedena se zohledněním „změny nároku na odpočet daně“²⁰, aniž by bylo objasněno, zda se jedná jen o skutkové nebo, i o právní změny.

51. Avšak nemůžeme přehlédnout, že článek 20 při příkladném výčtu případů, v nichž má být oprava provedena (zrušené koupě nebo získaná snížení ceny), a těch případů,

v nichž výjimečně není předepsána (nezaplacení plnění, zničení nebo ztráta zboží a použití prostředků na dárky a poskytnutí vzorků), uvádí vždy případy změn skutkového stavu. Toto mne vede k závěru, jak jsem již výše uvedl, že pouze v případech tohoto charakteru (i jiných než výslovně uvedených, které však vždy musí spadat do této kategorie) může být provedena změna odpočtu prostřednictvím opravy.

52. V každém případě i kdyby tomu tak nebylo a pokud by oprava stanovená v čl. 20 odst. 1 písm. b) měla být připuštěna i při změně právní úpravy, o níž se odpočet opíral, je namístě uvést, že tento nástroj by nakonec zakládal zpětný účinek, který odpovídá požadavku na vrácení odpočtu, a to z toho důvodu, že by osobě povinné k dani se zpětným účinkem odnímal minimálně část nároku na odpočet, který tato již získala v plném rozsahu.

53. V projednávaném případě by to rovněž znamenalo porušení zásady ochrany legitimního očekávání dotčených osob, a tím zásady právní jistoty, protože by sdružení GW byl se zpětným účinkem, i když jen částečně, odňat nárok na odpočet vzniklý před přijetím pozměňovacího zákona.

¹⁹ — Kurziva provedena autorem stanoviska.

²⁰ — Viz výše uvedený rozsudek *Gemeente Leusden a Holin Groep*, body 52 a 53.

54. Z výše uvedených důvodů tedy navrhuji, aby na zkoumanou otázku bylo odpovězeno tak, že pokud osoba povinná k dani získala ve smyslu článku 17 šesté směrnice, aniž by se jednalo o zneužití nebo daňový únik, nárok na odpočet odvedené daně z přidané hodnoty za nemovitý majetek, který jí byl přenechán a ohledně kterého bylo, poté co byl původně určen k pronájmu (nezdanitelné plnění), zřízeno užívací právo (zdanitelné plnění), aniž poté nastala změna předpoklá-

daného užívání této věci, brání zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání tomu, aby oprava neodečtené daně podle čl. 20 odst. 1 písm. a) zmíněné směrnice byla zrušena jen proto, že dle změny právní úpravy, která v okamžiku zřízení užívacího práva ještě nebyla platná, je toto plnění se zpětným účinkem považováno za plnění osvobozené od daně, u něhož neexistuje nárok na odpočet.

IV – Závěry

55. Vzhledem ke všem shora uvedeným okolnostem proto navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázku Hoge Raad der Nederlanden odpověděl následovně:

„Pokud osoba povinná k dani získala ve smyslu článku 17 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, aniž by se jednalo o zneužití nebo daňový únik, nárok na odpočet odvedené daně z přidané hodnoty za nemovitý majetek, který jí byl přenechán a ohledně kterého bylo, poté co byl původně určen k pronájmu (nezdanitelné plnění), zřízeno užívací právo (zdanitelné plnění), aniž poté nastala změna předpokládaného užívání této věci, brání zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání tomu, aby oprava neodečtené daně dle čl. 20 odst. 1 písm. a) zmíněné směrnice byla zrušena jen proto, že podle změny právní úpravy, která v okamžiku zřízení užívacího práva ještě nebyla platná, je toto plnění se zpětným účinkem považováno za plnění osvobozené od daně, u něhož neexistuje nárok na odpočet.“