

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

ANTONIA TIZZANA

přednesené dne 16. prosince 2004(1)

Věc C-376/02

Stichting „Goed Wonen“

proti

Staatssecretaris van Financiën

[Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko)]

„Daž z přidané hodnoty – Šestá směrnice 77/388/EHS – Právní jistota – Ochrana legitimního očekávání – Změna vnitrostátní právní úpravy – Zřízení užívacího práva – Dříve zdanitelné plnění – Osvobození – Zpětný úpnek – Slušitelnost“

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 obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daně(2) (dále jen „šestá směrnice“), jakož i zásady právní jistoty a ochrany legitimního očekávání brání vnitrostátní právní úpravě, která se zpětným úpnekem osvobozuje od daní užitá dříve dani z přidané hodnoty podléhající plnění, a tímto zpěsohem odnímá osobám, které je již uskutečnily, získaný nárok na opravu povodního odpotu.

I – Právní rámec

A – Právní úprava Společenství

2. V projednávaném případě je nutné uvést, vedle zásad právní jistoty a ochrany legitimního 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 odpotet daní, stanoví:

„(1) Nárok na odpotet daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpotitatelné daní.

(2) Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpotíst od daní, kterou je povinná odvést:

a) daž 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;

[...]"

4. Článek 20, který se naopak týká opravy odpot dan, stanoví:

„(1) Povodní odpotet se opraví postupy stanovenými členskými státy, zejména:

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

b) jestliže se od odevzdání daového pznání zmnyly okolnosti zohledné p výpo tu výše odpotu, zejména byly-li zrušeny některé koup nebo byla-li získána některá snížení ceny; oprava se však neprovede u plní, která zstala zcela nebo zčásti nezaplacena, ani p znění, ztrát či krádeži majetku, které byly ádn doloženy nebo potvrzeny, ani p použití prostedk na dárky malé hodnoty a poskytnutí vzork blíže ur ených v čl. 5 odst. 6. členské státy mohou nicmén vyžadovat opravu u plní, která zstala zcela nebo zčásti nezaplacena, a u krádeží.

(2) U investního majetku se oprava rozloží na p let v etn roku, kdy bylo zboží po ízeno nebo vyrobeno. Ro ní oprava se provede jen v rozsahu jedné ptiny dan uvalené na zboží. Oprava se provádí na základ zm n pom ru mezi nárokem na odpotet dan v následujících letech a nárokem na odpotet dan za rok, v n mž bylo zboží po ízeno nebo vyrobeno.

Odchyln od předchozího pododstavce mohou členské státy provád t opravu na základ období plných pti let, po ítáno od okamžiku, kdy bylo zboží poprvé použito.

U nemovitého majetku, který byl po ízen jako investní majetek, m že být opravné období prodlouženo až na deset let.“

B – Vnitrostátní právní úprava

5. V tiskovém prohlášení ze dne 31. března 1995 oznámil Staatssecretaris van Financiën (nizozemský státní tajemník pro finance) zám r vlády předložit parlamentu návrh zm ny zákona o dani z p ídané hodnoty ze dne 28. června 1968(3) (dále jen „zákon o dani z p ídané hodnoty“). V prohlášení byly zmín ny podstatné body zm ny zákona a bylo avizováno, že tato zm na vstoupí v platnost po jejím schválení s ú inkem ode dne tiskového prohlášení.

6. Oznámený zákon(4) (dále jen „pozm ovací zákon“) vstoupil v platnost dne 29. prosince 1995. Za účelem „předcházení nežádoucímu a nep ípuštnému využívání právní úpravy týkající se nemovitého majetku“(5) tento zákon stanovil, že pokud je sjednaná odm na za z ízení vcného práva k nemovitému majetku nižší, než tržní hodnota tohoto práva, nepovažuje se tento postup již za dodání zboží podléhající dani z p ídané hodnoty, nýbrž je postaven na rove pronájmu osvobozenému od dan z obratu [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 sm rnice].

7. I když to v projednávaném p ípad nemá zvláštní význam, chci na tomto míst poukázat na to, že pozm ovací zákon tímto zp sobem odstranil možnost pro strany nájemních smluv týkajících se nemovitého majetku uplatnit opci pro zdan ní pronájmu. Ohledn nájemních smluv, které byly uzav eny před 31. březnem 1995, platí předchozí úprava pro odstran ní této možnosti.

8. Jak bylo v tiskových prohlášeních uvedeno, byl v pozm ovacím zákon okamžik jeho vstoupení v ú innost 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“) ponechány tři bytové komplexy určené k pronájmu. Předkládající soud upesuje, že během výstavby těchto bytů uplatnilo sdružení možnost přiznanou vnitrostátním právem, neprovést odpot odvedené daně z přidané hodnoty za přijaté zboží a služby týkající se díla.

10. Dne 28. dubna 1995 založilo sdružení GW nadaci „De Goede Woning“ (dále jen „nadace GW“), které stejný den získilo na dobu deseti let užívací právo k bytům. Za toto řízení 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 danovém 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 řízení 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 danový inspektor sdružení GW 639 992 NLG.

13. Po vstoupení pozmňovacího zákona v platnost a v důsledku jeho aplikace však inspektor změnil své rozhodnutí a kvalifikoval řízení užívacího práva provedené sdružením jako plnění osvobozené od daně. Na základě toho odepřel sdružení již nabytý nárok na opravu a požadoval od něj souasně 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 danový 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 pozmňovacího 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 řízení, 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 řízení věcného práva – na sjednanou dobu a za úplatu –, které tak jako sporné užívací právo v převodním řízení poskytuje svému majiteli užívací právo k nemovitému majetku, je postaveno narove pronájmu nebo pachtu nemovitého majetku“.

17. Po vydání těchto rozsudků si však Hoge Raad dále kladl otázku ohledně slučitelnosti pozmňovacího 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 odebírá získaný nárok na opravu odpotů daní.

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

„Brání články 17 a 20 šesté směrnice nebo zásady práva Společenství týkající se ochrany legitimního očekávání a právní jistoty, za 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 odpot a kterou odvedla při dodání zboží (nemovitosti) povodně 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 předmetné plnění uskutečněno, je toto plnění zpětně považováno za osvobozené od daní bez nároku na odpot?“

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.

III – Právní analýza

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 odpotíst od dlužné daně „daň z předané 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 povodní odpot daní 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 odpot daní z předané hodnoty, kterou bylo zatíženo za vzniklé stavební náklady. Tato daň byla totiž odvedena ve smyslu článku 17 šesté směrnice za dobavu zboží a 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 odpot daní z předané hodnoty během výstavby bytů, mělo nárok na opravu povodního odpotu daní ve smyslu čl. 20 odst. 1 písm. a).

25. Sporné však je, zda nárok na odpot (nebo přesněji na opravu odpotu), který byl tímto zpětně získán, může být se zpětným účinkem odstraněn vnitrostátním zákonem, jako je pozměňovací zákon, který osvobozuje od daní z předané 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 Společenství(6), ale i členskými státy „při výkonu pravomocí, které jim

ud?lují sm?rnice Spole?enství“(7). Tato zásada se tedy vztahuje na vnitrostátní právo, jako je pozm?novací zákon, který m?ní r?zná ustanovení zákona o dani z p?idané hodnoty, která jsou ur?ena k provedení šesté sm?rnice (viz bod 6 výše).

28. Jak správn? uvedlo sdružení GW, p?edm?tná zásada brání tomu, aby byl „po?átek ?asové p?sobnosti [normativního] aktu stanoven p?ed jeho zve?ejn?ním“(8). V d?sledku toho tato zásada v oblasti dan? z p?idané hodnoty brání tomu, aby „osob? povinné k dani bylo zm?nou vnitrostátního práva se zp?tnou ú?inností od?ato právo na odpo?et dan? na vstupu získané na základ? šesté sm?rnice“(9).

29. Toto p?edesláno, je však nutné si uv?domit, že rovn?ž dle judikatury Soudního dvora, „tomu ale m?že být výjimka? jinak, pokud to vyžaduje sledovaný cíl a je pat?i?n? respektováno legitimní o?ekávání dot?ených osob“(10).

30. Tak Soudní dv?r nap?íklad ve v?cech Racke a Decker z d?vodu zejména „v tehdejší době panující mimo?ádné situace“ p?ipustil zp?tné použití normy, která stanovila ?ástky vyrovnání kurzových rozdíl? p?i dovozu v obchod? s vínem v p?ípad? podstatn? kolísajících sm?nných kurz? vnitrostátních m?n, které byly zp?sobeny podstatnou zm?nou mezinárodního m?nového systému“(11). Dále byla v rozsudku Amylum shledána v souladu s právem norma, která se zp?tnou ú?inností zavád?la úpravu o kvótách a odvodech za produkci izoglukózy, jelikož Soudní dv?r první normu, která tato opat?ení již zavedla, prohlásil pro porušení podstatných náležitostí za neplatnou“(12).

31. Kone?n? Soudní dv?r, abych uvedl poslední, ale velmi významný p?íklad, potvrdil ve v?ci Zuckerfabrik Süderdithmarschen a Zuckerfabrik Soest platnost normy, která k tíži výrobc? cukru zavedla odvod za již uplynulý hospodá?ský rok, v n?mž byly díky prudkému propadu dolaru a sv?tových cen cukru zaznamenány zna?né ztráty pro celou organizaci trhu s cukrem(13). Soudní dv?r nejprve ve svém rozhodnutí konstatoval existenci této mimo?ádné situace a poté zkoumal, zda jsou dány oba výše uvedené p?edpoklady (nutnost zp?tné ú?innosti a ochrana legitimního o?ekávání).

32. Pokud jde o projednávaný p?ípad, jeví se mi p?edevším, že v tomto p?ípad?, tak jak správn? uvedlo sdružení GW, nejsou dány „mimo?ádné okolnosti“ srovnatelné s výše uvedenými p?ípady.

33. Když se totiž nizozemský zákonodárce rozhodl, že zm?ní zákon o dani z p?idané hodnoty se zp?tným ú?inkem, ne?elil p?ekvapující finan?ní krizi nebo nep?edvídatelným problémem s rozpo?tem. Pouze konstatoval, že již n?kolik let ur?ité skupiny hospodá?ských subjekt? „ve zvyšujícím se rozsahu využívají úpravu dan? z p?idané hodnoty platnou pro nemovitý majetek [...] takovým zp?sobem, který zákonodárce nep?edpokládal“. Tyto subjekty totiž používaly r?zné právní praktiky, které byly *legální*(14), a to za ú?elem dosažení toho, aby „nemovitý majetek byl zatížen [...] nižší, a v ur?itých p?ípadech o hodn? nižší, daní, než bylo stanoveno“(15) zákonem.

34. Jednalo se tudíž bezpochyby o nep?íjemnou situaci díky stále siln?jšímu úbytku výnosu z dan? z p?idané hodnoty. Nevidím však, jak by tuto situaci bylo možné považovat za *mimo?ádnou* ve výše uvedeném smyslu, tedy situaci zp?sobenou p?ekvapujícími, neo?ekávanými a nep?edvídatelnými událostmi.

35. To však není vše. Podle mého názoru totiž v projednávaném p?ípad? existují závažné pochybnosti i o tom, že jsou spln?ny oba p?edpoklady, na nichž je dle zmín?né judikatury Soudního dvora (viz bod 29 výše) závislá možnost vydat ustanovení se zp?tným ú?inkem, totiž (i) *nutnost* zavedení tohoto zp?tného ú?inku za ú?elem dosažení zákonodárcem sledovaného cíle a (ii) ochrana legitimního o?ekávání dot?ených osob.

36. Co se týče prvního předpokladu, souhlasím se sdružením GW, pokud toto uplatňuje, že způsobilý úřadník pozemkového zákona nebyl „nutný“ pro dosažení nizozemskou vládou deklarovaného cíle spočívajícího v zabránění „nežádoucího využívání“ daného 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 úřadník dosáhnout pouze zákonem se způsobilým úřadníkem. 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 patřící chráněno vydáním tiskového prohlášení, kterým bylo právo sděleno, že od 31. března 1995 bude zizování omezených věcných práv k nemovitému majetku postaveno na rovné pronájmu osvobozenému od daně.

38. Jak uvedla i švédská vláda, praxe všech členských států sice spočívá právo 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 rovné a v němž se běžně používaná praxe spíše řídí zásadou, že způsoby jednání občanů nejsou utvářeny a určovány tiskovými prohlášeními, nýbrž zákony, zevšeobecně. 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 vžili 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 právo na tento zákon, aby zvolilo mezi možnými volbami daně 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 řádné zachování nároku na odpočet (například dohodou odmítny, která by, i když jen o málo, přesahovala hospodářskou hodnotu poskytnutého práva).

41. Není možné rovněž namítat, že Soudní dvůr v rozsudku Gemeente Leusden a Holin Groep ze dne 29. dubna 2004(16) ohledně zde sporného zákona již konstatoval, že tento [nemůže] porušit „legitimní očekávání“.

42. Totiž v tomto případě, který se ovšem týkal jiných ustanovení pozemkového 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 p?echodnou úpravu, která uvád?la „p?echod od nájmu podléhajícího dani z p?idané hodnoty k nájmu osvobozenému od dan? z p?idané hodnoty teprve s ú?inkem vstoupení zákona v platnost“ a která tím „stranám nájemních smluv [ponechala] ?asový prostor, aby se do tohoto dne informovali o následcích této zm?ny zákona“(17).

43. V dnes zkoumaných ustanoveních (týkajících se osvobození z?ízení omezených v?cných práv k nemovitému majetku) není naproti tomu stanovena žádná odpovídající „p?echodná úprava“. Ochrana legitimního o?ekávání soukromých osob je tudíž zcela ponechána tiskovému prohlášení, které však dle mého názoru, což zde opakuji, není možné považovat za zp?sobilé k zaru?ení této ochrany v plném rozsahu.

44. Z tohoto d?vodu konstatuji, že v projednávaném p?ípad?, na rozdíl od právní v?ci Gemeente Leusden a Holin Groep, zásady právní jistoty a ochrany legitimního o?ekávání brání takovým ustanovením, jaká jsou p?edm?tem projednávané v?ci, která dot?eným osobám odnímají se zp?tným ú?inkem nárok na opravu odpotu dan? získaný dle šesté sm?rnice.

45. D?íve než se dostanu k záv?ru, musím ještě prozkoumat ?ešení navržené v tomto p?ípad? podp?rn? ze strany Komise. Podle jejího názoru nemohly totiž sice nizozemské orgány kv?li uvedeným zásadám požadovat úplné a okamžité vrácení vrácené dan? z p?idané hodnoty, nýbrž mohly bez porušení t?chto zásad provést novou, negativní opravu odpotu dan? provedeného sdružením GW, ovšem s omezením na roky po vstupu pozm?ňovacího zákona v platnost. Pokud rozumím správn? tvrzení Komise, nemohla by podle tohoto názoru vnitrostátní správa již ovlivnit podíl dan? z p?idané hodnoty ode?tený za rok 1995, nebo? podle tehdy platného nizozemského zákona musela být oprava rozd?lena do deseti let, avšak mohla by požadovat vrácení zbývajících dan? z p?idané hodnoty, kterou bylo nutné rozd?lit do následujících devíti let, která všechna ?asov? spadají do doby po vstupu zákona v platnost.

46. Jsem ale toho názoru, že není možné Komisi v tomto ohledu vyhov?t. Podle mého názoru totiž zásady právní jistoty a ochrany legitimního o?ekávání neumož?ovaly nizozemské finan?ní správ? požadovat vrácení celé nebo jen ?ásti ode?tené dan? z p?idané hodnoty prost?ednictvím opravy dle ?l. 20 odst. 1 písm. b) šesté sm?rnice.

47. V této souvislosti chci p?ipomenout, že podle tohoto ustanovení „[se] p?vodní odpotet dan? opraví postupy stanovenými ?lenskými státy, a to *zejména* [...] pokud se od odevzdání da?ového p?iznání zm?nily okolnosti zohledn?né p?i výpo?tu výše odpotu dan?, zejména *byly?li zrušeny koup? nebo byla?li získána n?která snížení ceny*; oprava se však neprovede u *pln?ní*, která *z?stala zcela* nebo *z?ásti nezaplacena*, p?i zni?ení nebo ztrát? ?i krádeži majetku, které byly ?ádn? doloženy nebo potvrzeny, ani *p?i použití prost?edk? na malé dárky a poskytnutí vzork? [...]*“(18)

48. V ?l. 20 odst. 2, který upravuje podrobnosti opravy u investičního majetku, je poté objasn?no, že tato se vztahuje „na dobu p?ti let“ (u nemovitého majetku m?že být toto období prodlouženo „až na deset let“); dále je zde uvedeno: „ro?ní oprava se provede jen v rozsahu jedné p?tiny dan? uvalené na zboží.“ Kone?n?, oprava se provádí „na základ? zm?n pom?ru mezi nárokem na odpotet dan? v následujících letech a nárokem na odpotet dan? za rok, v n?mž bylo zboží po?ízeno nebo vyrobeno“(19).

49. Podle mého názoru je nejsprávn?jší výklad uvedených ustanovení ten, který omezuje použití nástroje opravy na p?ípady *zm?ny skutkového stavu*, podle n?hož byl p?vodní odpotet oprávn?ný. Mám však závažné pochybnosti o tom, že opravu, tak jak se domnívá Komise, je možné vztáhnout i na takový p?ípad, jaký je p?edm?tem projednávané v?ci, v n?mž došlo ke *zm?n? právního stavu*, na kterém spo?íval tento odpotet.

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 odpot daní“ (20), aniž by bylo objasněno, zda se jedná jen o skutkové nebo, i o právní změny.

51. Avšak nemůžeme přehlédnout, že odst. 20 pí. příkladném výtu případů, v nichž má být oprava provedena (zrušené koupě nebo získaná snížení ceny), a těch případů, v nichž výjimka není předepsána (nezaplacení plnění, zničení nebo ztráta zboží a použití prostředků na dárky a poskytnutí vzorků), uvádí vždy případy změny 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 odpotu 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 niž se odpot opíral, je namístě uvést, že tento nástroj by nakonec zakládal zpětný úinek, který odpovídá požadavku na vrácení odpotu, a to z toho důvodu, že by osoba povinná k dani se zpětným úinkem odnímal minimální část nároku na odpot, 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 úinkem, i když jen částečně, odát nárok na odpot vzniklý před přijetím pozměňovacího zákona.

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 odpot odvedené daně z přidané hodnoty za nemovitý majetek, který jí byl přenechán a ohledně kterého bylo, poté co byl povodně 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 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 úinkem považováno za plnění osvobozené od daně, u něhož neexistuje nárok na odpot.

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 odpot odvedené daně z přidané hodnoty za nemovitý majetek, který jí byl přenechán a ohledně kterého bylo, poté co byl povodně 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 úinkem považováno za plnění osvobozené od daně, u něhož neexistuje nárok na odpot.“

1 – Původní jazyk: italština.

2 – Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

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.

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.

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 zaplácena za náklady na stavbu nemovitostí, nepředstavují žádné zneužívající nebo podvodné způsoby chování.

15 – Viz důvodová zpráva k pozměňovacímu zákonu.

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.

18 – Kurziva provedena autorem stanoviska.

19 – Kurziva provedena autorem stanoviska.

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