

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

ANTONIO TIZZANO

prednesené 16. decembra 2004 (1)

Vec C-376/02

Stichting „Goed Wonen“

proti

Staatssecretaris van Financiën

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko)]

„DPH – Šiesta smernica 77/388/EHS – Právna istota – Legitímna dôvera – Zmena vnútroštátnych právnych predpisov – Zánik práva požívania – Predtým zdaniteľné plnenie – Oslobodenie – Retroaktívny účinok – Zlučiteľnosť“

1. Rozsudkom z 18. októbra 2002 položil Hoge Raad der Nederlanden Súdnemu dvoru v zmysle článku 234 ES prejudiciálnu otázku, ktorou sa pýta, či šiesta smernica 77/388/EHS a zásady právnej istoty a legitímnej dôvery bránia takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá s retroaktívnym účinkom oslobodzuje od DPH určité predtým zdaniteľné plnenia, pričom tak odníma tým, ktorí ich už vykonali, nadobudnuté právo na vyrovnanie pôvodných odpočítateľných čiastok.

I – Právny rámec

A – Právna úprava Spoločenstva

2. V tejto veci treba okrem zásad právnej istoty a legitímnej dôvery, ktoré sú všeobecnými zásadami právneho poriadku Spoločenstva, odkázať na články 17 a 20 šiestej smernice Rady 77/388/EHS 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 (ďalej len „šiesta smernica“)(2).

3. Článok 17 týkajúci sa vzniku a rozsahu práva na odpočet znie:

„1. Nárok na odpočítanie 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*],

...“

4. Článok 20, ktorý sa naopak týka vyrovnania odpočítateľných čiastok, znie:

„1. Pôvodné odpočítané čiastky treba vyrovnať podľa pravidiel ustanovených jednotlivými členskými štátmi, obzvlášť tam, kde:

a) odpočítaná čiastka bola vyššia alebo nižšia, na 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 bolo realizované zníženie ceny. Úprava-vyrovnanie odpočtu dane sa však nemôže uskutočniť pri plneniach, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nevyplatené, alej pri zámernom poškodení, strate alebo krádeži majetku, alebo v prípade ak ide o majetok, ktorý nebol preukázaný alebo potvrdený, ani pokiaľ ide o dary malej hodnoty a poskytovanie vzoriek definovaných v článku 5 (6). členské štáty však môžu požadovať vyrovnanie pri plneniach, ktoré ostali nevyplatené alebo čiastočne nevyplatené, alebo ak došlo ku krádeži.

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

Odchylné od predchádzajúceho pododseku môžu členské štáty požadovať úpravu dane na základe celého päťročného obdobia poňúc od prvého použitia tovaru.

Pokiaľ ide o nehnuteľnosti obstarané ako investičný majetok, môže sa obdobie úpravy predĺžiť až do 10 rokov.

...“

B – Vnútroštátna právna úprava

5. V tlačovom komuniké uverejnenom 31. marca 1995 oznámil Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník holandských financií) zámer rady ministrov predložiť do parlamentu návrh zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon o DPH z 28. júna 1968(3)(alej len „zákon o DPH“). Komuniké uvádzalo podstatné body legislatívnej zmeny a uvádzalo, že po jej schválení nadobudne účinnosť od dátumu tohto komuniké.

6. Vopred ohlásený zákon(4) (alej len „novela zákona“) skutočne 29. decembra 1995 nadobudol platnosť. Na účel boja proti „neželanému a nepotrebnému použitiu právnej úpravy, týkajúcej sa nehnuteľného majetku“(5) stanovil, že keď je dohodnutá odplata za poskytnutie vecného práva k nehnuteľnému majetku menšia ako hospodárska hodnota tohto práva, toto plnenie sa nepovažuje za dodávku tovarov, ktorá je predmetom DPH, ale je postavené na rovnakú úroveň s nájmom, ktorý je oslobodený od tejto dane [pozri článok 3 ods. 2 a článok 11 ods. 1 písm. b) bod 5, ktoré majú za cieľ prebrať článok 5 ods. 3 písm. b) a článok 13 B písm. b) a C písm. a) šiestej smernice].

7. Hoci to nie je osobitne podstatné, treba pripomenúť, že novela zákona tiež zrušila možnosť zmluvných strán o nájme nehnuteľnosti zvoliť si zdaťovanie nájmu. Pokiaľ ide o zmluvy uzavreté

pred 31. marcom 1995, vzťahovalo sa na zrušenie tejto možnosti prechodné obdobie.

8. Ako bolo vopred oznámené v tlačovom komuniké, novela zákona určila okamih svojho nadobudnutia účinnosti od 18.00 31. marca 1995 (zákon V).

II – Skutkový stav a konanie

9. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že v priebehu druhého štvrtého roku roku 1995 boli družstvu Woningbouwvereniging „Goed Wonen“ (družstvo pre bytovú výstavbu „Goed Wonen“, ktorého právnym nástupcom je Stichting „Goed Wonen“; ďalej len „družstvo GW“) odovzdané tri obytné komplexy, určené na nájom. V uznesení sa upresňuje, že počas výstavby týchto bytov družstvo využilo možnosť, ktorú mu priznávalo vnútroštátne právo, a neuplatnilo si odpôčet DPH, zaplatenú za tovar a služby, ktoré prijalo.

10. Družstvo GW vytvorilo 28. apríla 1995 nadáciu „De Goede Woning“ (ďalej len „nadácia GW“), na ktorú v ten istý deň postúpilo právo požívania bytov na desať rokov. Za toto postúpenie dostalo odplatu, nižšiu ako nadobúdacía cena týchto bytov a pri uplatňovaní v tom prípade platného zákona o DPH vybralo splatnú daň z pridanej hodnoty.

11. Po tomto konaní sa družstvo rozhodlo požiadať v zmysle článku 20 ods. 1 písm. a) šiestej smernice o vyrovnanie dane za náklady výstavby, ktorá predtým nebola odpôčítaná. Vo svojom daňovom priznaní k DPH za obdobie od 1. apríla do 30. júna 1995 preto na jednej strane uviedlo DPH faktúrované nadácii GW za poskytnutie práva požívania vo výške 645 067 NLG a na druhej strane čiastku DPH, ktorá mu bola vyfaktúrovaná za výstavbu bytov vo výške 1 285 059 NLG, ktorá bola odpôčítaná ako daň zaplatená na vstupe.

12. Na základe tohto daňového priznania nahradil správca dane družstvu GW čiastku vo výške 639 992 NLG.

13. Po nadobudnutí účinnosti novely zákona ju správca dane uplatnil a svoje rozhodnutie zmenil tak, že kvalifikoval uskutočnené postúpenie z družstva GW ako plnenie oslobodené od dane. V dôsledku toho nepriznal družstvu už nadobudnuté právo na odpôčet a súčasne požiadal o vrátenie čiastky vo výške 1 285 059 NLG, ktorá bola potom z úradnej moci znížená na 639 992 NLG, a teda na DPH, ktorá bola skutočne nahradená.

14. Keďže bola sťažnosť, ktorú medzitým družstvo GW podalo, zamietnutá, podalo družstvo GW žalobu na Gerechtshof te Arnhem, ktorý rozsudkom z 20. mája 1998 potvrdil dodatočný platobný výmer tak, ako ho znížila finančná správa.

15. Družstvo GW sa odvolalo na Hoge Raad, ktorý najmä s pochybnosťou o zlužiteľnosti článkov 3 ods. 2 a 11 ods. 1 písm. b) bodu 5 zákona o DPH, v znení novely zákona, so šiestou smernicou položil Súdnemu dvoru prvú prejudiciálnu otázku.

16. Súdny dvor tieto pochybnosti odmietol, pričom v rozsudku zo 4. októbra 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, Zb. s. I-6831, uviedol, že šiesta smernica nebráni vnútroštátnej právnej úprave, akou je článok 3 ods. 2, „ktorý podriaďuje označenie ‚dodávka tovarov‘ poskytnutiu, prevodu, zmene, zrieknutiu sa alebo zrušeniu vecných práv zaťažujúcich nehnuteľný majetok pod podmienkou, že čiastka zaplatená ako odplata za takéto plnenia zvýšená o čiastku dane z obratu je aspoň taká istá ako hospodárska hodnota nehnuteľného majetku, ku ktorému sa tieto práva viažu“, ani nebráni vnútroštátnej právnej úprave, akou je článok 11 ods. 1 písm. b) bodu 5, „ktorý na účely použitia oslobodenia od dane z pridanej hodnoty považuje prispôbiť nájom produktívnej veci a nájom nehnuteľného majetku poskytnutiu, po určenú dobu a za odplatu, vecného práva oprávňujúceho jeho držiteľa použiť nehnuteľný majetok, akým je užívacie právo v

spore pred vnútroštátnym súdom“.

17. Po tomto rozsudku sa však Hoge Raad ešte pýtal na zlu?ite?nos? novely zákona s právom Spolo?enstva, ale z iného h?adiska. Pýtal sa najmä, ?i tento zákon, ktorý sa, pokia? ide o jeho obsah, považuje za legitímny, môže by? uplat?ovaný so spätnou ú?innos?ou tak, že odníme platite?ovi dane, už nadobudnuté právo na odpo?et.

18. Z tohto dôvodu sa Hoge Raad opä? obrátil na Súdny dvor, ktorého sa teraz pýta:

„Bránia ?lánky 17 a 20 šiestej smernice alebo zásady práva Spolo?enstva týkajúce sa ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty – v prípade nezahr?ujúcom podvod alebo zneužitie a v prípade, keď použitie [investi?ného] majetku nebolo zmenené – tomu, aby úprava dane neodpo?ítaná osobou podliehajúcou dani a zaplatená touto osobou za dodávku (nehnute?ného) majetku, ktorý osoba podliehajúca dani mienila pôvodne najíma? (konanie oslobodené od DPH), ale ktorý napokon bol predmetom plnenia podliehajúceho DPH (v tomto prípade zriadením vecného práva požívania), bola zrušená na jednoduchom základe, že následkom zmeny legislatívy, ktorá ešte nenadobudla platnos? v ?ase prebiehajúceho vyššie uvedeného plnenia, sa toto plnenie retroaktívne považuje za plnenie oslobodené, bez nároku na odpo?et?“

19. V konaní, ktoré sa takto za?alo, podali písomné pripomienky družstvo GW, vláda Holandska a Komisia, ktorí boli spoločne so švédskou vládou vypo?utí na pojednávaní 26. októbra 2004.

III – Právna analýza

20. Skôr ako sa budem venova? otázke, o ktorej ú?astníci konania pojednávajú, treba vy?isti? pole od niektorých otázok, ktoré však nie sú sporné.

21. Na tento ú?el je vhodné predovšetkým pripomenú?, že v zmysle ?lánku 17 šiestej smernice je osoba podliehajúca dani oprávnená [platite? dane oprávnený – *neoficiálny preklad*] odpo?íta? od dane, ktorú má zaplati? „da? z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má doda? iný da?ovník [platite? dane – *neoficiálny preklad*]“, pokia? „sa tovary a služby používajú na ú?ely jeho zdanite?ných plnení“.

22. Okrem toho, v zmysle ?lánku 20 ods. 1 písm. a) pôvodne odpo?ítanú ?iastku treba vyrovna? okrem iného vtedy, keď je „nižšia, na akú m[al] da?ovník [platite? dane – *neoficiálny preklad*] nárok“.

23. V tejto veci sa vnútroštátny sudca a všetci ú?astníci konania v podstate zhodujú v tom, že pred schválením novely zákona 29. decembra 1995 nadobudlo družstvo GW právo na odpo?et DPH, ktorou bolo za?ažené z dôvodu nákladov výstavby, ktoré vynaložilo. Táto da? bola totiž zaplatená v zmysle ?lánku 17 za dodávku tovarov a služieb, potrebných na dokon?enie bytov, ktoré boli potom predmetom plnenia (postúpenie práva požívania), ktoré bolo v okamihu, v ktorom nastalo, predmetom dane.

24. Nie je sporná ani skuto?nos?, že družstvo tým, že po?as výstavby bytov nevykonalo odpo?et DPH, malo následne v zmysle ?lánku 20 ods. 1 písm. a) právo na vyrovnanie pôvodne odpo?ítate?ných ?iastok.

25. Naopak, sporné je, či takto nadobudnuté právo na odpustenie (alebo presnejšie, na vyrovnanie odpustiteľných záväzkov) môže byť zrušené so spätnou účinnosťou vnútroštátnym zákonom, akým je novela zákona, ktorá práve s retroaktívnym účinkom oslobodila od DPH plnenie (postúpenie vecných práv za odplatu nižšiu, ako je ich hospodárska hodnota), ktoré bolo predtým predmetom dane.

26. Hneď poviem, že súhlasím so stanoviskom družstva GW a Komisie, ktorí sa domnievajú, že v prípade, akým je táto vec, v ktorom sa nedostatočne chránila legitímna dôvera jednotlivcov, bráni zásada právnej istoty retroaktívnemu uplatňovaniu takej vnútroštátnej daňovej právnej úpravy, akou sú článok 3 ods. 2 a článok 11 ods. 1 písm. b) bodu 5 zákona, ktorá je predmetom tohto sporu.

27. Táto odpoveď je podľa môjho názoru v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora, podľa ktorej, ako je známe, tvorí zásada právnej istoty súčasť právneho poriadku Spoločenstva, a musí byť preto dodržiavaná nielen inštitúciami Spoločenstva(6), ale aj členskými štátmi „pri výkone právomocí, ktoré im priznávajú smernice Spoločenstva“. (7) Vzhľadom na to, že vnútroštátny zákon, akým je novela zákona, ktorá mení a dopĺňa viaceré ustanovenia zákona o DPH, ktorých cieľom je prebrať šiestu smernicu (pozri odsek 6 vyššie).

28. Ako správne poznamenalo družstvo GW, zásada doslova bráni, „aby účinnosť [normatívneho] aktu plynula od skoršieho dátumu ako jeho uverejnenie“. (8) Pri jej uplatnení v rámci DPH z toho vyplýva, že bráni, „aby zmena vnútroštátnej právnej úpravy so spätnou účinnosťou odňala platiteľovi dane právo na odpustenie, ktoré nadobudla na základe šiestej smernice“ (9).

29. Po tomto je však ešte potrebné vziať do úvahy, že podľa toho, čo rovnako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, „výnimka [z uvedenej zásady] je možná výnimočne, pokiaľ to vyžaduje údel, ktorý sa má dosiahnuť a pokiaľ je riadne dodržaná ochrana legitímnej dôvery dotknutých subjektov“. (10)

30. Tak napríklad vo veciach Racke a Decker Súdny dvor tým, že vzal okrem iného do úvahy „výnimočnú situáciu, ktorá existovala v tom okamihu“, zachoval výnimku retroaktívneho uplatňovania nariadenia, ktoré určovalo záväzky odplaty v obchode s vínom v prípade závažných vnútroštátnych výkyvov výmenných kurzov spôsobených podstatnou zmenou medzinárodnej menovej situácie. (11) Vo veci Amylum sa tiež považovalo za legitímne také nariadenie, ktoré opäť retroaktívne upravovalo režim kvót a príspevkov pre výrobu izoglukózy po tom, ako Súdny dvor tiež, z dôvodu porušenia podstatnej formálnej náležitosti, zrušil prvé nariadenie, ktoré už také opatrenia zaviedlo. (12)

31. Napokon, aby som citoval jeden z najvýznamnejších príkladov, vo veci Zuckerfabrik Súdny dvor potvrdil platnosť nariadenia, ktoré určovalo príspevok, ktorý mali platiť výrobcovia cukru na už uskutočnenú obchodnú kampaň, pri ktorej z dôvodu náhleho pádu dolára a krachu cukru na svetových burzách nastali pre spoločnú organizáciu tohto výrobku ťažké straty. (13) Vo svojom rozsudku práve Súdny dvor najskôr uznal existenciu takejto výnimočnej situácie a potom pristúpil k zisťovaniu, či nastali obe vyššie uvedené podmienky (nevyhnutnosť a ochrana legitímnej dôvery).

32. Keď teraz pristúpim k tomuto prípadu, zdá sa mi predovšetkým, že ako správne poznamenalo družstvo GW, v tomto prípade nenastali „výnimočné okolnosti“, porovnateľné s vyššie uvedenými.

33. Keď sa totiž holandský zákonodarca rozhodol zmeniť zákon o DPH so spätnou účinnosťou, nenachádzal sa v situácii, v ktorej by išlo o náhle finančné krízy alebo nepredvídané

rozpočtovým ťažkostiam. Jednoducho uviedol, že už niekoľko rokov niektoré kategórie subjektov „rastúcim spôsobom“ používali „právnú úpravu dane z obratu, ktorá sa vzťahuje na nehnuteľný majetok... spôsobom, ktorý zákonodarca neupravil. Využívali totiž rôzne, napokon *legitímne*(14), právne prostriedky, aby „sa nehnuteľný majetok zaťažoval nižšou – a v určitých prípadoch oveľa nižšou – daťou.... než aká bola ustanovená“.(15)

34. Nepochybne teda išlo o chýlostivú situáciu, vzhľadom na postupné zníženie výnosu DPH z nehnuteľností. Nevidím však, ako ju možno definovať za *výnimotnú* v zmysle, v akom som práve povedal, a teda situácie, určenej náhlymi, nepredvídanými a nepredvídateľnými udalosťami.

35. To však nie je všetko. Zdá sa mi totiž, že v tomto prípade je potrebné vysloviť vážne pochybnosti aj pokiaľ ide o existenciu oboch podmienok, ktorými je podľa spomenutej judikatúry Súdneho dvora (pozri odsek 29 vyššie) podmienená možnosť prijať retroaktívnu právnú úpravu, a teda i) *nevyhnutnosť* priznať taký účinok, aby sa mohol dosiahnuť účel, ktorý sleduje zákonodarca, a ii) ochrana legitímnej dôvery dotknutých subjektov.

36. Teraz, pokiaľ ide o prvú podmienku, súhlasím s družstvom GW, keď tvrdí, že spätný účinok novely zákona nebol „nevyhnutný“ na dosiahnutie účelu, za ktorý holandská vláda vyhlásila boj proti „neželanému používaniu“ danevej legislatívy, ktoré spôsobovalo zníženie zdačovania DPH z nehnuteľností. Je skutočne ťažké tvrdiť, že v situácii, akou je táto, mohol byť cieľ ukončiť správanie, ktoré je samé osebe legitímne a ku ktorému dochádzalo už niekoľko rokov, užitočne sledovaný iba zákonom so spätnou účinnosťou. Keďže tu totiž nedošlo k náhlemu zisteniu nepredvídanej a nepredvídateľnej situácie, zákon, ktorý by zakázal „neželané“ prostriedky iba do budúcnosti, by umožnil ukončiť toto správanie s relatívnou hospodárskou škodou (pretože by bol časovo obmedzený a v každom prípade by súvisel so správaním, ktoré sa dlho tolerovalo) bez toho, aby spôsobil vážny zásah do zásady právnej istoty.

37. Na druhej strane, keď pristúpim k druhej z vyššie uvedených požiadaviek, nie je ani možné sa domnievať, že v tomto prípade bola legitímna dôvera dotknutých subjektov riadne ochránená vďaka uverejneniu tlačového komuniké, v ktorom sa oznamovalo práve to, že od 31. marca 1995 je poskytnutie obmedzených vecných práv k nehnuteľnostiam postavené na rovnakú úroveň s nájmom, ktorý je oslobodený od dane.

38. Je pravdou, ako tiež pripomenula švédská vláda, že prax v niektorých štátoch je práve taká, že zákonným úpravám predchádzajú tlačové komuniké, ktoré majú včas na tieto úpravy upozorniť dotknuté subjekty. Zdá sa mi však, odhliadnuc od každej ďalšej úvahy, že rozsah tejto praxe nemôže byť zovšeobecnený v súvislosti so spoločným trhom, v ktorom konajú všetky európske hospodárske subjekty a v ktorom sa bežne používaná prax riadi zásadou, podľa ktorej sa správanie občanov orientuje a podmieňuje zákonmi a nie tlačovými komuniké. V krátkosti to teda zhrniem, že ako správne podčiarkla Komisia, osobitná prax niektorého členského štátu nemôže viesť v rámci Spoločenstva k tomu, aby sa od jednotlivcov vo všeobecnosti a od daňovníkov osobitne vyžadovalo, že majú dávať väčšiu váhu oznámeniam v tlači ako platnému právu.

39. A to bez prihliadnutia na skutočnosť, ako sa to stalo aj v tomto prípade, že právne predpisy, všeobecne ohlásené v tlačovom komuniké, sa potom stanú známymi, pokiaľ ide o ich konkrétny obsah a ich skutočný rozsah iba vtedy, keď sa príslušný návrh zákona doručí do parlamentu, a že v každom prípade môžu byť tak, ako sa to tiež stalo v tomto prípade, mnohokrát v priebehu legislatívneho procesu zmenené.

40. V tomto prípade teda nebolo možné požadovať od družstva GW, pričom, okrem iného, nie je jasné, či podlieha právnej povinnosti poznať komuniké z 31. marca 1995, aby už nasledujúceho 28. apríla dodržiavalo neisté znenie tohto komuniké namiesto jasných ustanovení zákona o DPH, platného od roku 1968. Pritom práve na základe dôvery k tomuto zákonu od začiatku vychádzalo z

tohto zákona pri výbere typu daťovo najvýhodnejšieho plnenia spomedzi viacerých možností (postúpenie práva požívania). Nielen to, ale keby mohlo poznať presný obsah ohlásených zmien, a nielen všeobecné tlačové komuniké, mohlo by ešte zorganizovať toto plnenie iným spôsobom, a predsa stále legitímne, prostredníctvom riešení, ktoré by mu umožnili aj v nových legislatívnych súvislostiach aspoň čiastočne chrániť právo na odpodet (napríklad dohodnutím o niečo vyššej odplaty, ako je hospodárska hodnota postúpeného práva).

41. Nebolo by ani potrebné namietajú, že v rozsudku Gemeente Leusden a Holin Groep z 29. apríla 2004(16) Súdny dvor pri rozhodnutí o tomto istom zákone, ktorý je predmetom sporu, už priznal, že „neporušuje ochranu legitímnej dôvery osôb podliehajúcich dani“.

42. V uvedenom prípade, ktorý sa však týkal iných ustanovení novely zákona (najmä tých, ktoré sa týkali zrušenia práva voľby pri zdanení nájmu nehnuteľností; pozri bod 7 vyššie), chránil holandský zákonodarca legitímnu dôveru dotknutých subjektov nielen prostredníctvom tlačového komuniké, ktoré „objasňovalo plánovanú zmenu legislatívy“, ale aj zavedením prechodného obdobia, ktoré upravovalo „prechod od zdanenia nájmu k oslobodenému nájmu iba od okamihu nadobudnutia platnosti zákona“, a umožňovalo teda „zmluvným stranám nájomných zmlúv lehotu na dosiahnutie dohody... o budúcich dôsledkoch legislatívnej zmeny“.(17)

43. Pri ustanoveniach, na ktoré sa prihliada dnes (tie, ktoré sa týkajú oslobodenia postúpenia obmedzených vecných práv k nehnuteľnému majetku) však nie je obdobný „prechodný režim“ upravený. Ochrana legitímnej dôvery jednotlivcov je teda úplne ponechaná iba na tlačové komuniké, ktoré však podľa môjho názoru, to opakujem, nemožno považovať za vhodné na úplné zabezpečenie takejto ochrany.

44. Z tohto dôvodu sa domnievam, že v tejto veci, na rozdiel od toho, k čomu sa dospelo vo veci Gemeente Leusden a Holin Groep, bránia zásady právnej istoty a legitímnej dôvery právnej úprave, akou je tá, ktorá je predmetom tohto sporu, ktorá so spätnou účinnosťou odníma dotknutým subjektom právo na vyrovnanie odpoditeľných čiastok, ktoré nadobudli na základe šiestej smernice.

45. Pred tým, ako dospejem k záveru, však ešte musím preskúmať alternatívne riešenie, ktoré v tomto konaní navrhla Komisia. Domnieva sa totiž, že v tomto prípade holandské orgány, aj keď nemohli – na základe vyššie uvedených zásad – žiadať o úplné a bezodkladné vrátenie nahradenej DPH, mohli pokojne, bez toho, aby porušili tieto zásady, pristúpiť k zápornému vyrovnaniu odpodtu, ktorý si uplatnilo družstvo GW, ktoré by ale bolo obmedzená na roky, nasledujúce po nadobudnutí platnosti novely zákona. Ak dobre rozumiem tomuto predpokladu, keďže podľa v tom čase platného holandského zákona muselo byť vyrovnanie rozložené na desať rokov, vnútroštátna administratíva nemohla vyžadovať zlomok DPH, odpodítaný za rok 1995, ale mohla požiadať o vrátenie ostávajúcej DPH, ktoré sa mali rozložiť do deviatich nasledujúcich rokov, pričom všetky nasledovali po nadobudnutí platnosti uvedeného zákona.

46. Nemyslím si však, že Komisiu možno na tejto ceste nasledovať. Podľa môjho názoru totiž zásady právnej istoty a legitímnej dôvery neumožňovali holandskému štátu, aby žiadal o vrátenie zaplatenej DPH, a to nielen celkom, ale ani čiastočne, prostredníctvom vyrovnania podľa článku 20 ods. 1 písm. b) šiestej smernice.

47. V tejto súvislosti pripomínam, že v tomto ustanovení sa uvádza, že „pôvodné odpodítané čiastky treba vyrovnáť podľa pravidiel ustanovených jednotlivými členskými štátmi, obzvlášť... tam, kde po predložení daňového priznania sa objavujú isté zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité na určenie odpodítateľnej sumy, najmä ak bol nákup zrušený alebo kde bola realizovaná zníženie ceny. Úprava-vyrovnanie odpodtu dane sa však nemôže uskutočniť pri plneniach, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nevyplatené, alebo pri zámernom poškodení. strate alebo krádeži majetku

, alebo v prípade ak ide o majetok, ktorý nebol preukázaný alebo potvrdený, ani pokiaľ ide o *dary malej hodnoty a poskytovanie vzoriek*...(18)

48. Odsek 2 toho istého ustanovenia, týkajúci sa pravidiel vyrovnania v súvislosti s investičným majetkom potom upresňuje, že „sa vyrovnanie rozloží do obdobia 5 rokov“ (v prípade nehnuteľného majetku sa môže toto obdobie predĺžiť „až do 10 rokov“), že „ročná úprava dane sa realizuje len do výšky jednej pätiny dane vyrubenej za tovar“ a napokon, že „sa má vykonať na základe *odchýliek v odpôtoch* dane za jednotlivé roky v porovnaní k roku, kedy bol tovar zakúpený alebo vyrobený“(19)

49. Teraz sa mi zdá, že správnejší výklad citovaných právnych predpisov je ten, ktorý obmedzuje uplatňovanie nástroja vyrovnania na prípady *odchýliek od skutkového stavu*, ktorý zakladal právo na pôvodný odpôet. Mám naopak silné pochybnosti, že môže byť rozšírený, ako to navrhuje Komisia, aj na prípady, akým je tento prípad, keď sa zmenil *právny stav*, na ktorom sa tento odpôet zakladal.

50. Je skutočne pravda, že § 20 ods. 1, ktorý vymenúva predpoklady vyrovnania, obsahuje pojem „obzvlášť“, pričom tak zanecháva dojem, že zoznam nie je taxatívny. Je tiež pravda, že § 20 ods. 2 všeobecne upravuje, že vyrovnanie sa má vykonať na základe „*odchýliek v odpôtoch dane*“(20) bez upresnenia, či ide iba o skutkové alebo aj o právne odchýlky.

51. Nemožno však prehliadnuť, že pri demonštratívnom výpočte pri predpoklade, pri ktorom sa má vyrovnanie vykonať (zrušenie nákupu alebo zníženie ceny) a tam, kde sa výnimovo nevyžaduje (pri nevyplatených plneniach, pri poškodení, strate alebo krádeži majetku a v prípade, ak ide o plnenia, poskytnuté ako dary a vzorky), § 20 stále odkazuje na predpoklad *odchýliek skutkového stavu*. Čo ma, ako som povedal, vedie k názoru, že iba v takomto prípade (aj keď v inom, ako sú prípady výslovne uvedené, ktoré ale stále patria do tejto kategórie) možno pristúpiť k úprave odpôtu prostredníctvom vyrovnania.

52. V každom prípade, aj keby to tak nebolo, a keby sa teda malo pripustiť vyrovnanie podľa § 20 ods. 1 písm. b) aj v prípade zmeny právnej úpravy, z ktorej odpôet vychádzal, treba poznamenať, že tento nástroj by mal napokon obdobné retroaktívne účinky ako požiadavka na vrátenie odpôtu. Tak by to práve svojím retroaktívnym účinkom, odôalo osobe podliehajúcej dani aspoň časť práva na odpôet, ktoré už nadobudla v celom rozsahu.

53. V tomto prípade by to teda rovnako malo za následok porušenie legitímnej dôvery dotknutých subjektov, a teda zásady právnej istoty, pretože družstvu GW by bolo so spätnou účinnosťou, hoci len čiastočne, odôaté právo na odpôet, nadobudnuté pred schválením novely zákona.

54. Z dôvodov, ktoré som uviedol teda navrhujem, aby sa na otázku, ktorá je predmetom konania, odpovedalo, že pokiaľ platíte dane nadobudol v zmysle § 17 šiestej smernice 77/388/EHS bez zneužitia alebo podvodu právo na odpôet DPH, zaplatenej za nehnuteľný majetok, ktorý na ňu bol postúpený, a ktorý, pôvodne určený ako nájom (plnenie, ktoré nie je predmetom dane) bol následne postúpený ako právo požívania (plnenie, ktoré je predmetom dane) bez toho, aby došlo zmene predpokladaného používania tohto majetku, zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery bránia tomu, aby bolo vyrovnanie dane, ktorá nebola odpôítaná, podľa § 20 ods. 1 písm. a) tejto smernice, zrušené na jednoduchom základe, že následkom zmeny legislatívy, ktorá ešte nenadobudla platnosť v okamihu postúpenia práva požívania, sa toto plnenie retroaktívne považuje za plnenie oslobodené bez nároku na odpôet.

IV – Návrh

55. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázku,

ktorú položil Hoge Raad der Nederlanden takto:

Pokiaľ osoba podliehajúca dani nadobudla v zmysle článku 17 šiestej smernice 77/388/EHS bez zneužitia alebo podvodu právo na odpis DPH, zaplatenej za nehnuteľný majetok, ktorý jej bol postúpený, a ktorý, pôvodne určený ako nájom (plnenie, ktoré nie je predmetom dane) bol následne postúpený ako právo požívania (plnenie, ktoré je predmetom dane) bez toho, aby došlo zmene predpokladaného používania tohto majetku, zásady právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery bránia tomu, aby bolo vyrovnanie dane, ktorá nebola odpočítaná, podľa článku 20 ods. 1 písm. a) tejto smernice, zrušené na jednoduchom základe, že následkom zmeny legislatívy, ktorá ešte nenadobudla platnosť v okamihu postúpenia práva požívania, sa toto plnenie retroaktívne považuje za plnenie oslobodené bez nároku na odpis.

1 – Pôvodný jazyk: taliančina.

2 – Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

3 – Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (zákon, ktorý nahrádza existujúcu daň z obrátu daňou z obrátu podľa systému dane z pridanej hodnoty z 28. júna 1968).

4 – Wet van 18 december 1995, Staatsblad 95/659, 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 (zákon z 18. decembra 1995, ktorým sa mení a dopĺňa zákon o dani z obrátu z roku 1968, zákon o zdaňovaní právnych úkonov a niektoré iné daňové zákony týkajúce sa boja proti určitým praktikám financovania nehnuteľného majetku).

5 – Pozri dôvodovú správu k návrhu novely zákona.

6 – Rozsudok zo 14. mája 1975, CNTA/Komisia, 74/74, Zb. s. 533.

7 – Rozsudky z 3. decembra 1998, Belgocodex, C-381/97, Zb. s. I-8153, bod 26; z 8. júna 2000, Schloßstraße, C-396/98, Zb. s. I-4279, bod 44, a z 11. júla 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Zb. s. I-6325, bod 44.

8 – Rozsudok z 22. novembra 2001, Holandsko/Rada, C-110/97, Zb. s. I-8763, bod 151.

9 – Rozsudky Schloßstraße, už citovaný, bod 47; Marks & Spencer, už citovaný, bod 45, a z 29. apríla 2004, Sudholz, C-17/01, Zb. s. I-4243, bod 40.

10 – Rozsudky z 25. januára 1979, Racke, 98/78, Zb. s. 69, bod 20; z 25. januára 1979, Decker, 99/78, Zb. s. 101, bod 8; z 30. septembra 1982, Amylum/Rada, 108/81, Zb. s. 3107, bod 4, a z 21. februára 1991, Zuckerfabrik Süderdithmarschen a Zuckerfabrik Soest, C-143/88 a C-92/89, Zb. s. I-415, bod 49.

11 – Už citované rozsudky Racke, bod 20, a Decker, bod 8. Čiastky odplaty sú osobitné sumy, ktorých cieľom je umožniť, aby sa v prípade, ak sú výmenné kurzy plávajúce, preklenuli rozdiely zistené v cenách, určené vo vnútroštátnej mene, a aby sa tak vyhlo poruchám obchodnej výmeny, ktoré by z toho mohli vyplývať.

12 – Už citovaný rozsudok Amylum, bod 5.

13 – Už citovaný rozsudok Zuckerfabrik Süderdithmarschen a Zuckerfabrik Soest, bod 52. Pozri tiež už citovaný rozsudok Holandsko/Rada, bod 155.

14 – Ako upresnil sám vnútroštátny sudca, prostriedky, ktoré použilo družstvo GW (pozri bod 10 vyššie), a ktoré majú za cieľ vytvoriť podmienky na to, aby sa získal prospech z odpôtu DPH, zaplatenej pri výstavbe nehnuteľností, nepredstavujú zneužívajúce alebo podvodné správanie.

15 – Pozri dôvodovú správu k návrhu novely zákona.

16 – Rozsudok z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337.

17 – Už citovaný rozsudok Gemeente Leusden a Holin Groep, body 80 a 81.

18 – Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

19 – Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

20 – Pozri už citovaný rozsudok Gemeente Leusden a Holin Groep, body 52 a 53.