

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

ANTONIO TIZZANO

prednesené 16. decembra 2004¹

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 zdaniiteľné plnenia, pričom tak odníma tým, ktorí ich už vykonali, nadobudnuté právo na vyrovnanie pôvodných odpočítateľných čiastok.

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.

I — Právny rámec

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

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

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

...“

¹ — Pôvodný jazyk: taliančina.

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

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, ďalej 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.

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.

Odchyľne od predchádzajúceho pododseku môžu členské štáty požadovať úpravu dane na základe celého päťročného obdobia počnúc 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*

2. V prípade investičných tovarov sa vyrovnanie rozloží do obdobia 5 rokov vrátane

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 1968³ (ďalej len „zákon o DPH“). Komuniké uvádzalo podstatné body legislatívnej zmeny a uvádzalo, že po jej schválení nadobudne účinnosť od dátumu tohto komuniké.

7. Hoci to nie je osobitne podstatné, treba pripomenúť, že novela zákona tiež zrušila možnosť zmluvných strán o nájme nehnuteľnosti zvoliť si zdaňovanie 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 (článok V).

6. Vopred ohlásený zákon⁴ (ďalej 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].

II — Skutkový stav a konanie

9. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že v priebehu druhého štvrtroku 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 odpočet DPH, zaplattenú za tovar a služby, ktoré prijalo.

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 obratu daňou z obratu 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 obratu 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.

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 čase 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 odpočítaná. 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 odpočítaná 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 odpočet 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 zlučiteľnosti 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 povoľuje 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“.

úprava dane neodpočítaná osobou podliehajúcou dani a zaplatená touto osobou za dodávku (nehnuteľného) majetku, ktorý osoba podliehajúca dani mienila pôvodne najímať (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 platnosť v čase prebiehajúceho vyššie uvedeného plnenia, sa toto plnenie retroaktívne považuje za plnenie oslobodené, bez nároku na odpočet?“

17. Po tomto rozsudku sa však Hoge Raad ešte pýtal na zlučiteľnosť novely zákona s právom Spoločenstva, ale z iného hľadiska. Pýtal sa najmä, či tento zákon, ktorý sa, pokiaľ ide o jeho obsah, považuje za legitímny, môže byť uplatňovaný so spätnou účinnosťou tak, že odníme platiteľovi dane, už nadobudnuté právo na odpočet.

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

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

III — Právna analýza

„Bránia články 17 a 20 šiestej smernice alebo zásady práva Spoločenstva týkajúce sa ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty — v prípade nezahrňujúcom podvod alebo zneužitie a v prípade, keď použitie [investičného] majetku nebolo zmenené — tomu, aby

20. Skôr ako sa budem venovať otázke, o ktorej účastníci konania pojednávajú, treba vyčistiť pole od niektorých otázok, ktoré však nie sú sporné.

21. Na tento účel je vhodné predovšetkým pripomenúť, že v zmysle článku 17 šiestej smernice je osoba podliehajúca dani oprávnená [platiteľ dane oprávnený — *neoficiálny preklad*] odpočítať od dane, ktorú má zaplatiť „daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*]“, pokiaľ „sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniateľných plnení“.

22. Okrem toho, v zmysle článku 20 ods. 1 písm. a) pôvodne odpočítanú čiastku treba vyrovnať okrem iného vtedy, keď je „nižšia, na akú m[al] daňovník [platiteľ dane — *neoficiálny preklad*] nárok“.

23. V tejto veci sa vnútroštátny sudca a všetci účastníci konania v podstate zhodujú v tom, že pred schválením novely zákona 29. decembra 1995 nadobudlo družstvo GW právo na odpočet DPH, ktorou bolo zatažené z dôvodu nákladov výstavby, ktoré vynaložilo. Táto daň bola totiž zaplatená v zmysle článku 17 za dodávku tovarov a služieb, potrebných na dokončenie bytov, ktoré boli potom predmetom plnenia (postúpenie práva požívania), ktoré bolo v okamihu, v ktorom nastalo, predmetom dane.

24. Nie je sporná ani skutočnosť, že družstvo tým, že počas výstavby bytov nevykonalo odpočet DPH, malo následne v zmysle článku 20 ods. 1 písm. a) právo na vyrovnanie pôvodne odpočítateľných čiastok.

25. Naopak, sporné je, či takto nadobudnuté právo na odpočet (alebo presnejšie, na vyrovnanie odpočítateľných čiastok) 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 Spoločenstva⁶, ale aj členskými štátmi „pri výkone právomocí, ktoré im priznávajú smernice Spoločenstva“.⁷ Vztahuje sa teda na 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 odpočet, 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 účel, 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 čiastky 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 čiastočne, 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

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 porušeniam obchodnej výmeny, ktoré by z toho mohli vyplývať.

12 — Už citovaný rozsudok Amylum, bod 5.

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 čelil náhlej finančnej kríze alebo nepredvídateľným rozpočtovým ťažkostiam. Jednoducho uviedol, že už niekoľko rokov niektoré kategórie subjektov „rastúcim spôsobom“ používali „právnu 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 — daňou.... než aká bola ustanovená“.¹⁵

34. Nepochybne teda išlo o chúlостivú situáciu, vzhľadom na postupné zníženie výnosu DPH z nehnuteľností. Nevidím však, ako ju možno definovať za *výnimočnú* 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 právnu úpravu, a teda i) *nevyhnutnosť* priznať taký účinok, aby sa mohol dosiahnuť účel, ktorý sleduje zákonodarca, a ii) ochrana legitímnej dôvery dotknutých subjektov.

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 odpočtu DPH, zaplatenej pri výstavbe nehnuteľností, nepredstavujú zneužívajúce alebo podvodné správanie.

15 — Pozri dôvodovú správu k návrhu novely zákona.

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“ daňovej legislatívy, ktoré spôsobovalo zníženie zdaňovania 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.

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.

38. Je pravdou, ako tiež pripomenula švédskaja vláda, že prax v niektorých štátoch je

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 daňovo 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 odpočet (napríklad dohodnutím o niečo vyššej odplaty, ako je hospodárska hodnota postúpeného práva).

41. Nebolo by ani potrebné namietat', že v rozsudku *Gemeente Leusden a Holin Groep* z 29. apríla 2004¹⁶ 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 zdaniteľného 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

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.

dôvery právnej úprave, akou je tá, ktorá je predmetom tohto sporu, ktorá so spätnou účinnosťou odníma dotknutým subjektom právo na vyrovnanie odpočítateľných čiastok, ktoré nadobudli na základe šiestej smernice.

nielen celkom, ale ani čiastočne, prostredníctvom vyrovnania podľa článku 20 ods. 1 písm. b) 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 odpočtu, 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 vyňať zlomok DPH, odpočítaný 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

47. V tejto súvislosti pripomínam, že v tomto ustanovení sa uvádza, že „pôvodné odpočítané čiastky treba vyrovnať podľa pravidiel ustanovených jednotlivými členskými štátmi, obzvlášť... tam, kde 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 odpočtu dane sa však nemôže uskutočniť *pri plneniach*, ktoré sú celkovo alebo čiastočne *nevyplatené*, ďalej *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 odpočtoch* dane za

18 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

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 odpočet. 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 odpočet zakladal.

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

51. Nemožno však prehliadnúť, že pri demonštratívnom výpočte pri predpoklade, pri ktorom sa má vyrovnanie vykonať

(zrušenie nákupu alebo zníženie ceny) a tam, kde sa výnimočne nevyžaduje (pri nevyplatených plneniach, pri poškodení, strate alebo krádeži majetku a v prípade, ak ide o plnenia, poskytnuté ako dary a vzorky), článok 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 odpočtu prostredníctvom vyrovnania.

52. V každom prípade, aj keby to tak nebolo, a keby sa teda malo pripustiť vyrovnanie podľa článku 20 ods. 1 písm. b) aj v prípade zmeny právnej úpravy, z ktorej odpočet vychádzal, treba poznamenať, že tento nástroj by mal napokon obdobné retroaktívne účinky ako požiadavka na vrátenie odpočtu. Tak by to práve svojím retroaktívnym účinkom, odňalo osobe podliehajúcej dani aspoň časť práva na odpočet, 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, odňaté právo na odpočet, nadobudnuté pred schválením novely zákona.

19 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

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

54. Z dôvodov, ktoré som uviedol teda navrhujem, aby sa na otázku, ktorá je predmetom konania, odpovedalo, že pokiaľ platiť dane nadobudol v zmysle článku 17 šiestej smernice 77/388/EHS bez zneužitia alebo podvodu právo na odpočet 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 pred-

pokladaného 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 odpočet.

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 odpočet 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 odpočet.“