

V?c C-376/02

Stichting „Goed Wonen“

v.

Staatssecretaris van Financiën

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden)

„Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – ?lánek 17 šesté sm?rnice 77/388/EHS – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu – Zm?na vnitrostátních právních p?edpis? – Zp?tný ú?inek – Zásady ochrany legitimního o?ekávání a právní jistoty“

Stanovisko generálního advokáta A. Tizzano p?ednesené dne 16. prosince 2004

Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 26. dubna 2005.

Shrnutí rozsudku

1. *Právo Spole?enství – Zásady – Zákaz zp?tné ú?innosti – Výjimky – Podmínky – Zp?tná ú?innost, která je nezbytná z d?vodu obecného zájmu – Respektování legitimního o?ekávání dot?ených stran*
2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu – Legislativní zm?na, jejíž cílem je boj proti finan?ním praktikám, která op?tovn? zavádí da?ové osvobození hospodá?ské ?innosti, jejíž p?edm?tem je nemovitý majetek, která d?íve podléhala dani, a která má za následek zrušení opravy dan? – Zp?tná ú?innost – P?ípustnost s ohledem na zásady ochrany legitimního o?ekávání a právní jistoty – Podmínky*

1. A?koliv zásada právní jistoty obecn? brání tomu, aby po?átek ?asové p?sobnosti aktu Spole?enství byl stanoven na den p?edcházející jeho vyhlášení, ve výjime?ných p?ípadech tomu m?že být jinak, pokud to vyžaduje obecný zájem a pokud je náležit? respektováno legitimní o?ekávání dot?ených osob.

Tatáž zásada musí být dodržována vnitrostátním zákonodárcem, když p?ijímá právní p?edpisy týkající se práva Spole?enství.

(viz body 33–34)

2. Zásady ochrany legitimního o?ekávání a právní jistoty nebrání tomu, aby ?lenský stát, výjime?n? a pro ú?ely zamezení tomu, aby finan?ní praktiky sledující minimalizaci zatížení daní z p?idané hodnoty, proti kterým pozm?ňovací zákon práv? bojuje, byly v pr?b?hu legislativního procesu provád?ny ve velkém rozsahu, zavedl zp?tnou ú?innost tohoto zákona v rozsahu, v n?mž hospodá?ské subjekty vykonávající takové ekonomické ?innosti, jako jsou ty, na které se vztahuje daný zákon, byly upozorn?ny na nadcházející p?ijetí tohoto zákona a na zamýšlený zp?tný ú?inek takovým zp?sobem, aby mohly seznat následky zamýšlené legislativní zm?ny pro ?innosti, které vykonávají.

V p?ípad?, že osvobozuje pln?ní, jehož p?edm?tem je nemovitý majetek, které d?íve podléhalo

dani z přidané hodnoty, tento zákon může mít za následek zrušení opravy daní z přidané hodnoty, ke které došlo z důvodu, že v okamžiku použití nemovitosti k plnění, které bylo v té době považováno za zdanitelné, byl uplatněn nárok na odpočet daní z přidané hodnoty odvedené z dodání tohoto nemovitého majetku.

(viz bod 45 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

26. dubna 2005 (*)

„Daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty – Článek 17 šesté směrnice 77/388/EHS – Odpočet daní zaplacené na vstupu – Změna vnitrostátních právních předpisů – Zpětný účinek – Zásady ochrany legitimního očekávání a právní jistoty“

Ve věci C-376/02,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 18. října 2002, došlým Soudnímu dvoru dne 21. října 2002, v řízení:

Stichting „Goed Wonen“

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (zpravodaj), R. Silva de Lapuerta a A. Borg Barthet, předsedové senátu, N. Colneric, S. von Bahr, J. N. Cunha Rodrigues, P. Kriš, E. Juhász, G. Arestis a M. Ilešič, soudci,

generální advokát: A. Tizzano,

vedoucí soudní kanceláře: M.-F. Contet, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 26. října 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Stichting „Goed Wonen“ G. Vosem, belastingsadviseur,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a S. Terstal, jako zmocněnkyni,
- za švédskou vládu A. Krusem, jako zmocněncem,
- za Komisi Evropských společenství E. Traversou a D. W. V. Zijlstra, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 16. prosince 2004,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 17 a 20 šesté 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 daní (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“) a zásad ochrany legitimního očekávání a právní jistoty.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Stichting „Goed Wonen“, nizozemskou nadací, a Staatssecretaris van Financiën (státním tajemníkem pro oblast financí) ve věci dodatečného výměru vydaného daňovým inspektorem ohledně daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) přiznané zmíněnou nadací za období od 1. dubna do 30. června 1995. Tento spor již vedl k vydání rozsudku Soudního dvora o předběžné otázce položené rovněž Hoge Raad (rozsudek ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, Recueil, s. I-6831).

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 17 šesté směrnice stanoví:

„Vznik a rozsah nároku na odpouštění daní

1. Nárok na odpouštění daní vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpouštitelné daní.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpouštět od daní, 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;

[...]

4 Článek 20 šesté směrnice zní následovně:

„Oprava odpouštění

1. Původní odpouštění se opraví postupy stanovenými členskými státy, zejména:

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

b) jestliže se od odevzdání daňového přiznání změnila okolnost zohledněná při výpočtu výše odpouštění, zejména byly-li zrušeny některé koupy 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.

2. U investičního majetku se oprava rozloží na pět let v každém roku, kdy bylo zboží 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 odpis daně v následujících letech a nárokem na odpis daně za rok, v němž bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno.

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

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

[...]

4. Pro účely použití odstavců 2 a 3 mohou členské státy:

• vymezit obsah pojmu investiční majetek,

• uvést výši daně, kterou je třeba vzít v úvahu při opravě,

• přijmout jakákoliv vhodná opatření s úelem zaručit, aby opravy neměly za následek neoprávněné výhody,

• umožnit administrativní zjednodušení.

[...]

6. Přejde-li osoba povinná k dani z režimu běžného zdanění do některého zvláštního režimu nebo naopak, mohou členské státy přijmout veškerá opatření potřebná k záruce toho, že taková osoba povinná k dani nebude neoprávněně zvýhodněna ani poškozena.“

Vnitrostátní právní úprava

5 Pro účely boje proti určitým finančním praktikám v oblasti nemovitostí byl Wet op de Omzetbelasting 1968 (zákon z roku 1968 o dani z obratu, dále jen „Wet OB 1968“) novelizován Wet 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 (zákonem, který novelizuje zákon z roku 1968 o dani z obratu, zákon o dani z právních aktů a několik dalších daňových zákonů týkajících se boje proti určitým praktikám ve vztahu k nemovitostem), ze dne 18. prosince 1995 (Stbl. 1995, s. 659, dále jen „pozměňovací zákon“).

6 Na základě oprávnění vyplývajícího z čl. 5 odst. 3 písm. b) šesté směrnice nizozemský zákonodárce přijal čl. 3 odst. 2 Wet OB 1968, který stanoví, že poskytnutí práva, jehož předmětem je nemovitý majetek, je kvalifikováno jako „dodání zboží“. Pozměňovací zákon však zavedl výjimku z této kvalifikace, čímž postavil na roveň zřízení poživacího práva a nájem nemovitosti, pokud je odměna za toto právo zvýšená o daň z obratu nižší než ekonomická hodnota majetku.

7 Z novelizace čl. 11 odst. 1 písm. b) bodu 5 Wet OB 1968 krom toho vyplývá, že nájem nemovitostí je v zásadě osvobozen od DPH a že „nájemem nemovitostí“ se rozumí rovněž všechny ostatní způsoby poskytnutí nemovitého majetku k užívání, které nepředstavují dodání tohoto majetku.

8 Pozm novac  zákon vstoupil v platnost dne 29. prosince 1995. Stanov  vřak, ře nabývá činnosti ode dne 31. března 1995, 18 hodin, kdy byl obsah budoucího zákona oznámen formou tiskového prohlášení.

9 Podle upřesnění předkládajícího soudu Staatssecretaris van Financi n v tiskových prohl sen ch ze dne 31. března a 3. dubna 1995 oznámil, ře vláda má v úmyslu p edlořit nizozemskému parlamentu návrh novelizace Wet OB 1968, zejména čl. 3 odst. 2 a čl. 11 odst. 1 písm. b) bodu 5 tohoto zákona. V těchto tiskových prohl sen ch rovn ř oznámil záměr zm n n  Rady, aby byl Wet OB 1968 po vstupu navrhovan  novelizace v platnost vykládán ve smyslu pozm novac ho zákona ode dne 31. března 1995, 18 hodin.

Spor v původním řízení a p edb řn  otázka

10 Z předkládacího rozhodnutí vylp v , ře Stichting „Goed Wonen“, řalobkyn  v původním řízení, je právním nástupcem Woningbouwvereniging „Goed Wonen“ (sdruřen  pro bytovou výstavbu „Goed Wonen“, dále jen „sdruřen  GW“).

11 Not řsk m zápisem ze dne 28. dubna 1995 sdruřen  GW zalořilo nadaci „De Goede Woning“ (dále jen „nadace GW“). T hoř dne z řidilo ve prospěch nadace ve vztahu ke třem bytov m komplexům pořivac  právo na dobu deseti let za úplatu, kter  byla niřř n ř n kladov  cena těchto bytových komplexů.  st byt  byla jeřř ve výstavbě. Ař do toho data řalobkyn  v původním řízení neprovedla odpočet daně, kter  j  byla vy tov na z důvodu dodání nebo výstavby byt .

12 Ve svém da ov m přiznání za období od 1. dubna do 30. řervna 1995 sdruřen  GW uvedlo jednak DPH, kterou vy tovalo nadaci GW za poskytnut  pořivac ho práva, tedy 645 067 NLG, a jednak  stku DPH, kter  mu byla vy tov na za výstavbu byt , tedy 1 285 059 NLG, kter  byla předmětem odpočtu jako daň odveden  na vstupu. Na základě tohoto přiznání byla sdruřen  GW vyplacena  stka 639 992 NLG v rámci proveden  oprav dan .

13 S přihlédnutím k pozm novac mu zákonu da ov  inspektor poté vydal dodate n  výměr ve v ř  ástky, kter  byla předmětem odpočtu sdruřen m GW. Toto dodate n  v m en  bylo potvrzeno rozhodnutím ze dne 12. prosince 1996, kter  sdruřen  GW napadlo u Gerechtshof te Arnhem. Rozhodnutím ze dne 14.  nora 1997 vřak zm n n  inspektor z moci  edn  sn řil dodate n  výměr na  stku 639 992 NLG, kter  odpovídala  stce vyplacen  finančním  adem sdruřen  GW na základě jeho daňového přiznání.

14 Dne 21. srpna 1997 sdruřen  GW zm nilo pr vn  formu na nadaci a stalo se Stichting „Goed Wonen“.

15 Rozsudkem ze dne 20. května 1998 Gerechtshof te Arnhem zachoval dodate n  výměr tak, jak byl v mezidobí sn řen da ov m inspektorem. Právě proti tomuto rozsudku podala Stichting „Goed Wonen“ kasační st řnost u předkládajícího soudu.

16 V první věci p edlořen  Soudnímu dvoru se polořen  otázky týkaly výkladu řest  směrnice za  elem ov en , zda čl. 5 odst. 3 písm. b) a  l nek 13 B písm. b) a C písm. a) řest  směrnice brání takov m vnitrostátním právním předpisům, jako je pozm novac  zákon, v jejichř důsledku je za okolností uvedených v z kon  poskytnut  pořivac ho práva postaveno na roveň nájmu osvobozenému od DPH. Soudní dvůr ve svém v ř  uveden m rozsudku „Goed Wonen“ rozhodl takto:

1. Článek 5 odst. 3 písm. b) řest  směrnice [...] je třeba v kl dat tak, ře nebrání takovému

vnitrostátnímu předpisu, jako je čl. 3 odst. 2 Wet OB 1968 [...], ve znění [...], který podmiňuje kvalifikaci „dodání zboží“ u zřízení, změny, vzdání se nebo zániku věcných práv k nemovitému majetku tím, aby se úplata zaplacená jako protihodnota takových plnění zvýšená o částku daně z obrátu rovnala nejméně ekonomické hodnotě nemovitého majetku, ke kterému se taková práva vztahují.

2) Článek 13 B písm. b) a C písm. a) [šesté] směrnice je třeba vykládat tak, že nebrání takovému vnitrostátnímu ustanovení, jako je čl. 11 odst. 1 písm. b) bod 5 zmíněného zákona ze dne 28. června 1968, ve znění [...], které pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty umožňuje, aby zřízení věcného práva na dohodnutou dobu a za úplatu, které jeho držitelé umožňuje užívání nemovitého majetku, jako je dotčené poživací právo v převodním zřízení, bylo postaveno na roveň pachtu nebo nájmu nemovitého majetku.

17 Ve svém rozhodnutí ze dne 20. května 1998 *Gerechtshof* mimo jiné rozhodl, že zpětný účinek pozměňovacího zákona není neslučitelný s žádným ustanovením šesté směrnice. V této souvislosti *Stichting „Goed Wonen“* ve svém oprávněném prostědku uplatňovala to, že zpětný účinek tohoto pozměňovacího zákona od 31. března 1995, 18 hodin, je v rozporu s právem Společenství. Uvedený pozměňovací zákon mohl mít zpětnou účinnost přinejmenším pouze ode dne předložení návrhu zákona nizozemskému parlamentu, tedy od 23. května 1995.

18 Ve svém rozsudku ze dne 24. srpna 1999, kterým položil předběžné otázky v první věci, *Hoge Raad* usoudil, že *Stichting „Goed Wonen“* se svými žalobními důvody neuspěla a že posouzení *Gerechtshof* bylo opodstatněné.

19 Ve svém předkládacím rozhodnutí v předmětné věci *Hoge Raad* uvádí, že tento názor vyjádřený v předchozím rozsudku se však stal sporným v důsledku rozsudku Soudního dvora ze dne 8. června 2000, *Schlossstraße* (C-396/98, *Recueil*, s. I-4279), ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že „článek 17 šesté směrnice [...] je třeba vykládat tak, že nárok osoby povinné k dani na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené ve vztahu ke zboží nebo službám dodaným této osobě za účelem uskutečnění určitých plnění v souvislosti s nájmem je zachován, pokud legislativní změna, která následuje po dodání takového zboží nebo služeb, ale předchází počátku zmíněných plnění, zbavuje tuto osobu povinnou k dani práva vzdát se osvobození od této daně [...]“.

20 Předkládající soud vysvětluje, proč *Stichting „Goed Wonen“* neprovedla odpočet DPH za stavební práce před 28. dubnem 1995, následovně:

„6.3.1. V projednávané věci dotčená nadace postavila všechny byty před 28. dubnem 1995. Převodně měla v úmyslu byty hned po jejich dokončení pronajmout. Tento nájem je osvobozen od daně – bez možnosti zproštění – na základě čl. 11 odst. 1 písm. b) [Wet OB 1968] [čl. 13 B návrhí a písm. b) šesté směrnice]. V průběhu stavby měla dotčená v zásadě nárok na odpočet daně, která jí byla v této souvislosti vyúčtována. Pokud došlo k následnému nájmu, šlo o dodání ve smyslu čl. 3 odst. 1 písm. h) zákona [nizozemský zákonodárce totiž využil možnosti považovat takové plnění za dodání, kterou mu poskytl čl. 5 odst. 7 návrhí a písm. a) šesté směrnice]. Z důvodu tohoto dodání byla dotčená povinna odvést daň podle základu daně uvedeného v čl. 8 odst. 3 zákona [čl. 11 A odst. 1 písm. b) šesté směrnice].

6.3.2. Na základě ministerské vyhlášky však mají společnosti zabývající se bytovou výstavbou možnost vzdát se použití čl. 3 odst. 1 písm. h) zákona. Toto ustanovení, stejně jako čl. 5 odst. 7 písm. a) šesté směrnice, se na ně nevztahuje potud, pokud tento úmysl vyjádří tak, že podle ministerské vyhlášky neprovedou při výstavbě bytů odpočet daně, která jim byla vyúčtována. Na základě tohoto režimu dotčená neprovedla odpočet v průběhu výstavby bytů.

6.3.3. Dne 28. dubna 1995 byly byty dotčené nadace předmětem dodání ve smyslu čl. 3 odst. 2

zákona (v tehdy platném znění), který je založen na čl. 5 odst. 3 písm. b) šesté směrnice. Toto dodání nebylo osvobozeno od daně z obrátu. V důsledku toho se dotýká v této době mohla domáhat, na základě čl. 15 odst. 4 zákona [ustanovení založeného na článku 17 a čl. 20, odst. 1 návrhu a písm. a) šesté směrnice], opravy za účelem zohlednění odporu, který předtím neprovedla. Tohoto práva však byla zbavena [pozměnovacím] zákonem [se zprávným účinkem] k datu, které předcházelo zřízení předemtného poživacího práva.“

21 V bodě 6.3.4 předkládacího rozhodnutí Hoge Raad upřesnil, v čem se liší věc v původním řízení od situace, o které bylo rozhodováno ve výše uvedeném rozsudku Schlosstraße, následovně:

„Ve věci Schlosstraße bylo důsledkem dané legislativní změny, bez jakékoli zprávné účinnosti, zrušení nabytého nároku na odpot, jelikož plnění, na nichž tento nárok na odpot závisel, byla uskutečněna po vstupu této změny v platnost a byla na rozdíl od předchozí situace osvobozena od daně bez nároku na odpot.

Projednávaný případ se od toho liší, jelikož jak vznik nároku na odpot, tak plnění, na kterém tento nárok závisel (dotýká totiž žádný nárok na odpot dříve neměla) nastaly ve stejný okamžik, přičemž legislativní změna vstoupila v platnost až po tomto okamžiku. V této souvislosti je namístě poznamenat, že navrhovaná legislativní změna byla oznámena tiskem před tímto okamžikem a že bylo uvedeno, zejména s odvodným poukazujícím na nežádoucí účinky, které by mohlo vyhlášení legislativní změny bez zprávného účinku mít, že změna, co se týče daného případu, má vstoupit v platnost retroaktivně ode dne 31. března 1995, 18 hodin.“

22 Za těchto podmínek Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předložnou otázku:

„Za okolností uvedených shora v bodě 6.3.4 tohoto rozsudku, 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, jak uvádí body 50 a 51 rozsudku Soudního dvora ve věci Schlosstraße, tomu, aby oprava DPH, u které osoba povinná k dani neprovedla odpot 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 poživacího práva), byla zrušena z toho pouhého důvodu, že na základě legislativní změny, která ještě nebyla v platnosti v okamžiku, kdy bylo předemtné plnění uskutečněno, je toto plnění zprávně považováno za osvobozené od daně bez nároku na odpot?“

23 Předkládající soud ve svém rozhodnutí zmínil věci C-487/01, Gemeente Leusden, a C-77/02, Holin Groep, ve kterých položil předložné otázky týkající se stejných ustanovení. Jelikož byl v těchto věcech vydán dne 29. dubna 2004 rozsudek (Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-77/02, Recueil, s. I-5337), byl zaslán uvedenému soudu s dotazem, zda je odpověď na otázku položenou v předemtné věci v původním řízení stále nezbytná. Dopisem ze dne 3. března 2004 Hoge Raad sdělil Soudnímu dvoru, že na své žádosti setrvává.

K věci samé

24 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda články 17 a 20 šesté směrnice nebo zásady ochrany legitimního očekávání a právní jistoty brání tomu, aby oprava DPH, ke které došlo z důvodu, že v okamžiku použití nemovitosti ke zdanitelnému plnění byl uplatněn nárok na odpot DPH odvedené z dodání tohoto nemovitého majetku, byla zrušena v důsledku toho, že po provedení této opravy byl přijat zákon, který ruší zdanitelnou povahu tohoto plnění a který v souladu s rozhodnutím vnitrostátního zákonodárce nabyvá účinnosti k datu, které předchází

použití nemovitosti ke zdanitelnému plnění a vzniku nároku na odpot.

25 Jak vyplývá z odvodnění předkládacího usnesení, tato otázka byla položena za účelem ověření, zda se řešení, k němuž Soudní dvůr dospěl ve výše uvedeném rozsudku Schlosstraße, vztahuje na skutkové okolnosti projednávané věci v povodním řízení.

26 Úvodem je třeba připomenout, že účelem úpravy odpot je úplně osvobodit podnikatele od zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH v důsledku toho zaručuje dokonalou neutralitu, pokud jde o daňovou zátěž všech ekonomických činností bez ohledu na jejich cíle nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti samy rovněž podléhají DPH (rozsudek ze dne 21. září 1988, Komise v. Francie, 50/87, Recueil, s. 4797, bod 15).

27 V bodě 53 výše uvedeného rozsudku Schlosstraße Soudní dvůr rozhodl, že článek 17 šesté směrnice je třeba vykládat tak, že nárok osoby povinné k dani na odpot DPH odvedené ve vztahu ke zboží nebo službám dodaným této osobou za účelem uskutečnění určitých plnění v souvislosti s nájmem je zachován, pokud legislativní změna, která následuje po dodání takového zboží nebo služeb, ale předchází počátku zmíněných plnění, zbavuje tuto osobu povinnou k dani práva vzdát se osvobození těchto plnění od daně.

28 Je však třeba poznamenat, že situace žalobkyně v povodním řízení se v projednávané věci liší od situace popsané ve výše uvedeném rozsudku Schlosstraße, z něhož vyplývá, že osoba povinná k dani provedla odpot odvedené DPH před nabytím účinnosti legislativní změny. Žalobkyně v povodním řízení totiž provedla odpot DPH odvedené za dodání zboží až dne 28. dubna 1995, tedy sice před přijetím pozměňovacího zákona dne 18. prosince 1995, avšak poté, co tento zákon nabyl účinnosti dne 31. března 1995 v souladu s rozhodnutím vnitrostátního zákonodárce výslovně tomuto zákonu přiznat zpětný účinek.

29 Jelikož pozměňovací zákon tak na základě svého zpětného účinku nabyl účinnosti předtím, než osoba povinná k dani provedla odpot, není namístě odkazovat za účelem zodpovězení otázky položené předkládajícím soudem na článek 17 šesté směrnice.

30 Pokud jde o článek 20 šesté směrnice, zdá se, že předkládající soud na něj v předložené otázce odkazuje ve spojení s článkem 17 téže směrnice za účelem ověření toho, zda je třeba tento článek vykládat tak, že za skutkových okolností věci v povodním řízení brání zrušení opravy vyplývající z odpotu, který byl proveden. Z důvodu uvedeného v předcházejícím bodě není namístě posuzovat otázku, zda právo Společenství brání zpětnému účinku pozměňovacího zákona, ve vztahu k tomuto článku 20.

31 Naproti tomu je nutno zkoumat obecné zásady práva Společenství a konkrétněji zásady ochrany legitimního očekávání a právní jistoty, aby bylo ověřeno, zda brání tomu, aby oprava vyplývající z odpotu, který byl proveden, byla zrušena v rámci zpětného účinku zákona.

32 V tomto ohledu je namístě připomenout, že zásady ochrany legitimního očekávání a právní jistoty jsou součástí právního řádu Společenství. Z tohoto důvodu musejí být dodržovány orgány Společenství (rozsudek ze dne 14. května 1975, CNTA v. Komise, 74/74, Recueil, s. 533), avšak také členskými státy při výkonu pravomocí, které jim byly svěřeny směrnicemi Společenství (rozsudek Gemeente Leusden a Holin Groep, uvedený výše, bod 57).

33 Aťkoliv zásada právní jistoty obecně brání tomu, aby počátek časové působnosti aktu Společenství byl stanoven na den předcházející jeho vyhlášení, ve výjimečných případech tomu může být jinak, pokud to vyžaduje obecný zájem a pokud je náležitě respektováno legitimní očekávání dotčených osob (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 11. července 1991, Crispoltoni,

C?368/89, Recueil, s. I?3695, bod 17; Gemeente Leusden a Holin Groep, uvedený výše, bod 59; viz rovněž Evropský soud pro lidská práva, rozsudek National & Provincial Building Society v. Spojené království ze dne 23. října 1997, *Sbírka rozsudků a rozhodnutí*, 1997?VII, § 80).

34 Tato zásada musí být dodržována vnitrostátním zákonodárcem, když přijímá právní předpisy týkající se práva Společenství.

35 Stichting „Goed Wonen“ uplatňuje, že zprávný účinek pozměňovacího zákona nebyl nezbytný, jelikož nizozemská vláda byla již roky dobře informovaná o takových praktikách, jaké prováděla tato nadace. Krom toho nešlo o podvod ani daňový únik, neboť byl dodržen zákon.

36 Nizozemská vláda naopak uplatňuje, že jak bylo upřesněno v prohlášení Staatssecretaris van Financiën, zprávný účinek byl odvozen obavou z toho, že určité praktiky budou prováděny ve velkém rozsahu mezi okamžikem, kdy bylo rozhodnuto provést změnu zákona, a okamžikem, kdy tato změna vstoupí v platnost. Ve svém stanovisku k návrhu zákona Raad van State (Státní Rada) shledala, že zprávná účinnost je odvozená. Zprávnou účinnost také schválily obě komory nizozemského parlamentu, přestože obecně v Nizozemsku panuje malá náklonnost k retroaktivnímu provádění legislativních změn.

37 Nizozemská vláda je v této otázce podporována švédskou vládou. Tato vláda upřesňuje, že i přes velkou pozornost, která je ve Švédsku věnována dodržování zásad ochrany legitimního očekávání a právní jistoty, švédská ústava stanoví, že pro účely zamezení nárůstu daňových úniků je ještě před vstupem zákona určeného k jejich potlačení v platnost, může švédský parlament rozhodnout, že se nový daňový zákon bude používat ode dne, kdy mu vláda tohoto státu zašle dopis oznamující její záměr provést změnu zákona.

38 V tomto ohledu z textu tiskového prohlášení ze dne 31. března 1995 vyplývá, že zprávný účinek pozměňovacího zákona nebyl odvozen snahou o zabránění finančním praktikám prováděným již řadu let, ale vskutku obavou, že takové praktiky budou prováděny ve velkém rozsahu mezi okamžikem, kdy bylo rozhodnuto provést změnu zákona, a okamžikem, kdy tato změna vstoupí v platnost.

39 Taková obava se nejeví jako neopodstatněná a ochrana před takovými praktikami může být v obecném zájmu, který výjimčně odvozuje použití zprávné účinnosti zákona členskými státy, pokud je náležitě respektováno legitimní očekávání osob povinných k dani. Přislouší však vnitrostátnímu soudci, který nejlépe zná okolnosti projednávaného případu, aby posoudil, zda riziko finančních praktik provedených v průběhu tohoto časového období bylo dostatečně závažné k tomu, aby odvodnilo retroaktivní povahu zákona.

40 Pokud jde o legitimní očekávání hospodářských subjektů, Stichting „Goed Wonen“ uplatňuje, že od nich nelze očekávat, aby věděly o všech tiskových prohlášeních orgánů a měly za to, že všechny oznámené návrhy budou skutečně provedeny. Krom toho tiskové prohlášení bylo příliš strohé a neurčité. Úplný text zamýšlených změn byl znám až při předložení návrhu zákona nizozemskému parlamentu dne 23. května 1995.

41 Nizozemská vláda poznamenává, že tiskovému prohlášení předcházelo několik projevů Staatssecretaris van Financiën v nizozemském parlamentu, které oznamovaly dotčená opatření. Krom toho toto prohlášení bylo jasné a konkrétně odkazovalo na takové finanční praktiky, jaké používala žalobkyně v předvodním řízení. V rámci legislativního procesu byly přijaty pozměňovací návrhy, avšak jejich předmetem bylo pouze upřesnění určitých výjimek ze zásad návrhu zákona, takže tyto změny nebyly s ohledem na situaci žalobkyně ve věci v předvodním řízení relevantní.

42 Švédská vláda se domnívá, že otázka respektování legitimního očekávání musí být

posuzována ve světle legislativních tradic každého členského státu. Ve Švédsku se má podle tradice vyjádřeně ústavou způsoby úřadů vztahovat ke dni, kdy vláda zaslala parlamentu tohoto státu dopis, ve kterém oznamuje předložení návrhu zákona. Ve věci v původním řízení je třeba otázku, zda legitimní očekávání hospodářských subjektů bylo respektováno, posoudit se zřetelem k nizozemské legislativní tradici.

43 Jelikož v tomto ohledu jde ve věci v původním řízení o vnitrostátní právní úpravu, je namístě provést konkrétní posouzení, zda bylo náležitě respektováno legitimní očekávání hospodářských subjektů, na které se tento právní předpis vztahuje, s přihlédnutím ke způsobu poskytování informací běžně používaným členským státem, který tuto právní úpravu přijal, a k okolnostem projednávané věci.

44 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Staatssecretaris van Financiën oficiálně oznámil v tiskových prohlášeních ze dne 31. března a 3. dubna 1995, že vláda má v úmyslu předložit nizozemskému parlamentu návrh novelizace Wet OB 1968, zejména čl. 3 odst. 2 a čl. 11 odst. 1 písm. b) bodu 5 tohoto zákona, a stanovit účinnost pozměňovacího zákona ode dne 31. března 1995, 18 hodin. Předkládajícímu soudci nicméně přísluší, aby ověřil, zda tyto dokumenty byly dostatečně jasné k tomu, aby hospodářský subjekt vykonávající takové ekonomické činnosti, na jaké se vztahuje tento zákon, mohl seznat následky zamýšlené legislativní změny na úrovni činností, které vykonává.

45 S ohledem na souhrn předcházejících úvah je třeba na položenou otázku odpovědět následovně:

„Zásady ochrany legitimního očekávání a právní jistoty nebrání tomu, aby členský stát, výjimečně a pro účely zamezení tomu, aby finanční praktiky sledující minimalizaci zatížení DPH, proti kterým pozměňovací zákon právně bojuje, byly v průběhu legislativního procesu prováděny ve velkém rozsahu, zavedl způsobnou účinnost tohoto zákona, pokud za takových okolností jako ve věci v původním řízení byly hospodářské subjekty vykonávající takové ekonomické činnosti, jako jsou ty, na které se vztahuje daný zákon, upozorněny na nadcházející přijetí tohoto zákona a na zamýšlený způsobný úřadů takovým způsobem, aby mohly seznat následky zamýšlené legislativní změny pro činnosti, které vykonávají.

V případě, že osvobozuje plnění, jehož předmětem je nemovitý majetek, které dříve podléhalo DPH, tento zákon může mít za následek zrušení opravy DPH, ke které došlo z důvodu, že v okamžiku použití nemovitosti k plnění, které bylo v té době považováno za zdanitelné, byl uplatněn nárok na odpočet DPH odvedené z dodání tohoto nemovitého majetku.“

K nákladům řízení

46 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

Zásady ochrany legitimního očekávání a právní jistoty nebrání tomu, aby šlenský stát, výjimečně a pro účely zamezení tomu, aby finanční praktiky sledující minimalizaci zatížení DPH, proti kterým pozmoovací zákon právě bojuje, byly v průběhu legislativního procesu prováděny ve velkém rozsahu, zavedl zpětnou účinnost tohoto zákona, pokud za takových okolností jako ve věci v původním řízení byly hospodářské subjekty vykonávající takové ekonomické činnosti, jako jsou ty, na které se vztahuje daný zákon, upozorněny na nadcházející přijetí tohoto zákona a na zamýšlený zpětný účinek takovým způsobem, aby mohly seznat následky zamýšlené legislativní změny pro činnosti, které vykonávají.

V případě, že osvobozuje plnění, jehož předmětem je nemovitý majetek, které dříve podléhalo DPH, tento zákon může mít za následek zrušení opravy DPH, ke které došlo z důvodu, že v okamžiku použití nemovitosti k plnění, které bylo v té době považováno za zdanitelné, byl uplatněn nárok na odpčet DPH odvedené z dodání tohoto nemovitého majetku.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.