

Vec C-376/02

Stichting „Goed Wonen“

proti

Staatssecretaris van Financiën

(návrh na zažatie prejudiciálneho konania podaný Hoge Raad der Nederlanden)

„Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Článok 17 šiestej smernice 77/388/EHS – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – Zmena vnútroštátnych právnych predpisov – Retroaktívny účinok – Zásada ochrany legitímnej dôvery a zásada právnej istoty“

Návrhy prednesené 16. decembra 2004 – generálny advokát A. Tizzano

Rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 26. apríla 2005

Abstrakt rozsudku

1. *Právo Spoločenstva – Zásady – Zákaz retroaktivity – Výnimky – Podmienky – Retroaktivita potrebná z dôvodu všeobecného záujmu – Dodržiavanie legitímnej dôvery tých, ktorí sú dotknutí*

2. *Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – Legislatívna zmena, ktorá mieri proti finančným postupom, znovuzavádza oslobodenie hospodárskej činnosti týkajúcej sa nehnuteľného majetku predtým podliehajúce dani a má za následok zrušenie úpravy dane – Retroaktívny účinok – Prípustnosť s ohľadom na zásady ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty – Podmienky*

1. Hoci vo všeobecnosti zásada právnej istoty bráni opatreniu Spoločenstva stať sa účinným v čase pred jeho uverejnením, môže sa výnimovo stať inak, ak to vyžaduje všeobecný záujem, ktorý treba dosiahnuť, a ak legitímna dôvera dotknutých subjektov, je náležite rešpektovaná.

Rovnaká zásada musí byť dodržaná vnútroštátnym zákonodarcom počas prijímania legislatívy, ktorá vychádza z práva Spoločenstva.

(pozri body 33 – 34)

2. Zásady ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty nebránia tomu, aby členský štát, vo výnimovom prípade, s cieľom vyhnúť sa, počas legislatívneho procesu, použitiu finančných postupov určených na minimalizáciu zaťaženia dane z pridanej hodnoty, proti ktorým sa novela usiluje presne mieriť, poskytol takémuto zákonu retroaktívny účinok, pod podmienkou, že najmä hospodárske subjekty vykonávajúce hospodárske činnosti, akými sú tie, na ktoré sa vzťahuje zákon, boli informované o budúcom prijatí takéhoto zákona a o zamýšľanom retroaktívnom účinku spôsobom umožňujúcim im porozumieť následkom navrhovanej legislatívnej zmeny na činnosti, ktoré vykonávajú.

Keď tento zákon oslobodzuje hospodársku činnosť týkajúcu sa nehnuteľného majetku, predtým podliehajúcu dani z pridanej hodnoty, môže mať za následok zrušenie úpravy dane z pridanej hodnoty vzniknutej na základe výkonu, v čase použitia nehnuteľného majetku na konanie v tom

čase považované za zdaniteľné, nároku na odpôčet dane z pridanej hodnoty zaplateného pri dodaní tohto nehnuteľného majetku.

(pozri bod 45 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 26. apríla 2005 (*)

„Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – článok 17 šiestej smernice 77/388/EHS – Odpôčet dane zaplatenej na vstupe – Zmena vnútroštátnych právnych predpisov – Retroaktívny účinok – Zásada ochrany legitímnej dôvery a zásada právnej istoty“

Vo veci C-376/02,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 18. októbra 2002 a doručený Súdnemu dvoru 21. októbra 2002, ktorý súvisí s konaním:

Stichting „Goed Wonen“

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, predsedovia komôr P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (spravodajca), R. Silva de Lapuerta a A. Borg Barthet, sudcovia N. Colneric, S. von Bahr, J. N. Cunha Rodrigues, P. Kriš, E. Juhász, G. Arestis a M. Ilešič,

generálny advokát: A. Tizzano,

tajomník: M.-F. Contet, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 26. októbra 2004,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Stichting „Goed Wonen“, v zastúpení: G. Vos, belastingsadviseur,
- holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster a S. Terstal, splnomocnené zástupkyne,
- švédsko vláda, v zastúpení: A. Kruse, splnomocnený zástupca,
- Komisia Európskych spoločenských, v zastúpení: E. Traversa a D. W. V. Zijlstra, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 16. decembra 2004,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 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 (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, alej len „šiesta smernica“), ako aj zásad ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty.

2 Tento návrh bol predložený v rámci konania medzi Stichting „Goed Wonen“, holandskou nadáciou a Staatssecretaris van Financiën (štátnym tajomníkom financií) vo veci dodatočného platobného výmeru vydaného správcom dane a týkajúceho sa dane z pridanej hodnoty (alej len „DPH“) priznanej uvedenou nadáciou za obdobie od 1. apríla do 30. júna 1995. Tento spor už viedol k rozsudku Súdneho dvora o prejudiciálnej otázke položenej taktiež Hoge Raad (rozsudok zo 4. októbra 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, Zb. s. I-6831).

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 17 šiestej smernice znie:

„Vznik a rozsah práva na odpoveť

1. Právo na odpoveť dane vzniká v čase vyrubenia [splatnosti – *neoficiálny preklad*] odpoveťnej dane.

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*] má právo odpoveť 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 daovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*],

...“

4 Znenie článku 20 šiestej smernice je takéto:

„Vyrovnanie odpoveťných čiastok

1. Pôvodné odpoveťané čiastky treba vyrovnávať podľa pravidiel ustanovených jednotlivými členskými štátmi, obzvlášť tam, kde:

a) odpoveťaná čiastka bola vyššia alebo nižšia, na akú má daovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*] nárok;

b) po predložení daňového priznania sa objavia isté zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité na určenie odpoveťnej sumy, najmä ak bol nákup zrušený alebo kde bolo realizované zníženie ceny. Úprava-vyrovnanie odpoveťtu 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 počnúc od prvého použitia tovaru.

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

...

4. Pre potreby použitia ustanovení v odseku 2 a 3 môžu členské štáty:

- definovať pojem investičného majetku
- určiť sumu dane, ktorá pri úprave prichádza do úvahy,
- prijať potrebné opatrenia v záujme toho, aby úprava neposkytovala nenáležité výhody,
- povoliť zjednodušenie administratívnych postupov.

...

6. Ak zdaňovaná osoba prestane byť zdaňovaná normálnym spôsobom a je zdaňovaná na základe špeciálnej daňovej sústavy alebo naopak, členské štáty urobia všetky potrebné kroky, aby zabezpečili, že daňovník nebude nenáležite zvýhodnený ani poškodený.“

Vnútroštátna právna úprava

5 V rámci boja proti určitým finančným postupom v oblasti nehnuteľného majetku bol Wet op de Omzetbelasting 1968 (zákon z roku 1968 týkajúci sa dane z obratu, ďalej len „Wet OB 1968“), zmenený a doplnený 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 (zákon, ktorým sa mení a dopĺňa zákon z roku 1968 o obrate, zákon o zdaňovaní právnych úkonov a niektoré iné daňové zákony týkajúce sa boja proti určitým postupom financovania nehnuteľného majetku), z 18 decembra 1995 (Stbl. 1995, s. 659, ďalej len „novela“).

6 Ako pripúšťa článok 5 ods. 3 písm. b) šiestej smernice, prijal holandský zákonodarca článok 3 ods. 2 Wet OB 1968, ktorý stanovuje, že poskytnutie práva, ktorého predmetom je nehnuteľný majetok, je považované za „dodávku tovarov“. Novela však priniesla výnimku z tohto zaradenia, ktorá zapríčinila, že poskytnutie práva používania je považované za nájom nehnuteľného majetku, ak je odmena za spolu s daňou z obratu nižšia ako hospodárska hodnota tohto majetku.

7 Vyplýva to taktiež z novelizácie článku 11 ods. 1 písm. b) bodu 5 Wet OB 1968, v ktorom nájom nehnuteľného majetku je v zásade oslobodený od DPH a pod „nájomom nehnuteľného majetku“ sa chápu tiež všetky ostatné spôsoby poskytnutia nehnuteľného majetku na používanie, ktoré netvoria dodávku takéhoto majetku.

8 Novela vstúpila do platnosti 29. decembra 1995. Stanovila však, že sa stane účinnou od 31. marca 1995 o 18.00 hod., a teda, keď bol obsah budúceho zákona oznámený prostredníctvom tlačového komuniké.

9 Podľa upresnení vnútroštátneho súdu Staatssecretaris van Financiën prostredníctvom tlačových komuniké z 31. marca 1995 a 3. apríla 1995 oznámilo úmysel rady ministrov predložiť holandskému parlamentu návrh zmeny Wet OB 1968, najmä jeho článku 3 ods. 2 a článku 11 ods. 1 písm. b) bodu 5. Poukázal taktiež na úmysel rady ministrov, podľa ktorého po vstupe do platnosti navrhovanej novely by mal byť Wet OB 1968 od 18.00 hod. 31. marca 1995 vykladaný v zmysle znenia novely.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

10 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že Stichting „Goed Wonen“, žalobca v spore pred vnútroštátnym súdom, je právnym nástupcom Woningbouwvereniging „Goed Wonen“ (združenia pre bytovú výstavbu „Goed Wonen“, ale len „združenie GW“).

11 Notárskym úkonom z 28. apríla 1955 založilo združenie GW nadáciu „De Goede Woning“ (ale len „nadácia GW“). V ten istý deň zriadilo v prospech nadácie právo používania po obdobie 10 rokov troch bytových domov za protihodnotu menšiu, ako bola ich obstarávacia cena. Niektoré z domov boli ešte vo výstavbe. Do toho deň žalobca v spore pred vnútroštátnym súdom neodpočítal daň, ktorá mu bola účtovaná na základe dodávky alebo výstavby bytov.

12 Vo svojom daňovom priznaní vzťahujúcom sa na obdobie od 1. apríla do 30. júna 1995 združenie GW uviedlo jednak DPH, ktorú účtovalo nadácii GW za poskytnutie používania vo výške 645 067 NLG, jednak DPH, ktorá mu bola účtovaná za výstavbu bytov vo výške 1 285 059 NLG, ktorá bola odpočítaná ako daň zaplatená na vstupe. Na základe tohto priznania bola nadácii GW vrátená čiastka 639 992 NLG z dôvodu úpravy dane.

13 Správca dane, berúc do úvahy novelu, vydal dodatočný platobný výmer vo výške čiastky odpočítanej združením GW. Tento výmer bol potvrdený rozhodnutím z 12. decembra 1996, ktoré združenie GW napadlo pred Gerechtshof te Arnhem. Rozhodnutím zo 14. februára 1997 však správca dane z vlastného podnetu znížil jeho dodatočný platobný výmer na čiastku 639 992 NLG, ktorá zodpovedá čiastke uhradenej daňovým úradom združeniu GW na základe jeho daňového priznania.

14 Dňa 21. augusta 1997 združenie GW zmenilo právnu formu na nadáciu a stalo sa Stichting „Goed Wonen“.

15 Rozsudkom z 20. mája 1998 Gerechtshof te Arnhem potvrdil dodatočný platobný výmer medzičasom znížený správcou dane. O zrušenie tohto rozsudku sa domáha Stichting „Goed Wonen“ pred vnútroštátnym súdom.

16 V prvom spore pred Súdny dvorom sa položené otázky týkali výkladu šiestej smernice na účely určenia, či článok 5 ods. 3 písm. b) a článok 13 B ods. b) a článok 13 C ods. a) šiestej smernice bránia vnútroštátnej právnej úprave, akou je novela, ktorá má za účel, že poskytnutie práva používania je považované, za okolností upravených zákonom, za nájom oslobodený od DPH. V už citovanom rozsudku „Goed Wonen“ Súdny dvor uviedol:

„1. Článok 5 ods. 3 písm. b) šiestej smernice... má byť vykladaný v tom zmysle, že nebráni prijatiu takého vnútroštátneho ustanovenia, akým je článok 3 ods. 2 Wet OB 1968..., ktorý mení a doplní..., ktorý podriačuje označenie „dodávka tovarov“ poskytnutiu, prevodu, zmene, zrieknutiu

sa alebo zrušení vecných práv za?ažujúcich nehnute?ný majetok pod podmienkou, že ?iastka zaplatená ako odplata takýchto konaní zvýšená o ?iastku dane z obratu je aspo? taká istá ako hospodárska hodnota nehnute?ného majetku, ku ktorému sa tieto práva viažu.

2. ?lánok 13 B písm. b) a ?lánok 13 C písm. a) [šiestej] smernice má by? vykladaný v tom zmysle, že nebráni prijatiu takého vnútroštátneho ustanovenia, akým je ?lánok 11 ods. 1 písm. b) bod 5 uvedeného zákona z 28. júna 1968, ktorý mení a dop??a..., ktorý na ú?ely použitia oslobodenia od dane z pridanej hodnoty povo?uje prispôbi? nájom produktívnej veci a nájom nehnute?ného majetku poskytnutiu, po ur?enú dobu a za odplatu, vecného práva opráv?ujúceho jeho držite?a použiť nehnute?ný majetok, akým je užívacie právo v spore pred vnútroštátnym súdom.“

17 Vo svojom rozhodnutí z 20. mája 1998 *Gerechthof* medzi iným rozhodol, že retroaktívny ú?inok novely je zlu?ite?ný s akýmkoľvek ustanovením šiestej smernice. V tomto oh?ade *Stichting „Goed Wonen“* vo svojom odvolaní tvrdí, že retroaktívny ú?inok tohto zákona z 31. marca 1995 o 18.00 hod. bol v rozpore s právom Spolo?enstva. Uvedená novela mohla prinajmenšom mať retroaktívny ú?inok odo d?a predloženia návrhu zákona holandskému parlamentu, ?o sa stalo 23. mája 1995.

18 Vo svojom rozsudku z 24. augusta 1999, v ktorom predložil prejudiciálne otázky v prvom spore, *Hoge Raad* ur?il, že *Stichting „Goed Wonen“* neuspel vo svojom žalobnom dôvode a že posúdenie *Gerechthof* bolo odôvodnené.

19 V rozhodnutí vnútroštátneho súdu v prebiehajúcim spore *Hoge Raad* vysvetlil, že tento názor vyjadrený v predchádzajúcom rozsudku sa stal otáznym po vydaní rozsudku Súdneho dvora z 8. júna 2000, *Schlossstraße* (C?396/98, Zb. s. I?4279), v ktorom Súdny dvor rozhodol, že „?lánok 17 šiestej smernice... má by? vykladaný v tom zmysle, že nárok osoby podliehajúcej dani odpo?íta? zaplatenú da? z pridanej hodnoty za tovary alebo služby, ktoré mu boli poskytnuté na ú?ely uskuto?nenia ur?itých nájomných konaní, sa zachová, ak zmena legislatívy nasledujúca po poskytnutí týchto tovarov alebo služieb, ale predchádzajúca za?iatok takýchto konaní, zbavuje takúto osobu podliehajúcu dani práva zrieknu? sa takéhoto oslobodenia...“.

20 Vnútroštátny súd následne vysvetlil, pre?o *Stichting „Goed Wonen“* neodpo?ítal pred 28. aprílom 1995 DPH viažuce sa na stavebné práce:

„6.3.1. V danom prípade žalobca postavil obytné domy pred 28. aprílom 1995. Domy zamýš?al za?a? prenajíma? po ich dokon?ení. Takýto nájom je oslobodený – bez možnosti výnimky – podľa ?lánku 11 ods. 1 písm. b) [*Wet OB 1968*] [?lánok 13 B *initio* a písm. b) šiestej smernice]. Po?as výstavby mal žalobca v zásade nárok na odpo?et dane vz?ahujúcu sa na ?u, ktorá mu bola ú?tovaná. Ke? boli domy následne prenajaté, uskuto?nilo sa dodanie služieb v zmysle ?lánku 3 ods. 1 písm. h) zákona [holandský zákonodarca sám využil možnos?, ktorú poskytuje ?lánok 5 ods. 7 *initio* a písm. a) šiestej smernice, považova? takéto konanie za dodávku]. Na základe tejto dodávky podliehal žalobca dani podľa výšky zdanenia ur?enej ?lánkom 8 ods. 3 zákona [?lánok 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice].

6.3.2. Na základe ministerského výnosu však stavebné spoločnosti, akou je žalobca, majú možnos? upusti? od použitia ?lánku 3 ods. 1 písm. h) zákona. Toto ustanovenie – ako aj ?lánok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice – sa na nich, ak prejavia tento úmysel, nevz?ahuje, ?o urobila, podľa ustanovení ministerského výnosu, neodpo?ítaním dane, ktorá im bola ú?tovaná po?as výstavby bytov. Podľa tohto pravidla žalobca po?as výstavby bytov odpo?et nevykonával.

6.3.3. D?a 28. apríla 1995 žalobca dodal byty v zmysle ?lánku 3 ods. 2 zákona (podľa vtedy platného znenia), ktorý sa opieral o ?lánok 5 ods. 3 písm. b) šiestej smernice. Toto dodanie nebolo

oslobodené od dane z obratu. Následkom toho sa žalobca mohol v tom ?ase opiera?, podľa ?lánku 15 ods. 4 zákona – ustanovenie založené na ?lánoch 17 a 20 ods. 1 *initio* a písm. a) šiestej smernice – o úpravu dane, aby zobral do úvahy odpo?et, ktorý nebol vykonaný skôr. Tento nárok mu bol však od?atý zákonom [zmenou s retroaktívnym ú?inkom] datovaným v ?ase pred poskytnutím dotknutého práva na používanie.“

21 V bode 6.3.4 rozhodnutia vnútroštátneho súdu Hoge Raad upresnil rozdiely medzi sporom v konaní pred vnútroštátnym súdom a situáciou prejednanou v už citovanom rozsudku Schlosstra?e takto:

„V rozsudku Schlosstra?e zmena predmetnej legislatívy – bez toho, aby sa týkala retroaktivity – mala za ú?inok zrušenie nároku na odpo?et získané v rozpore so situáciou, ktorá existovala predtým, za podmienky, že zdaniteľné plnenia zakladajúce nárok na odpo?et, boli vykonané po vstupe zmeny do platnosti a boli oslobodené bez nároku na odpo?et.

Tento prípad je rozdielny, keďže k vzniku nároku na odpo?et, ako aj k zdaniteľným plneniam zakladajúcim tento nárok – žalobca predtým totiž nemal žiadny nárok na odpo?et – došlo v rovnakom ?ase a zmena legislatívy sa stala ú?innou až potom. Je potrebné v tomto oh?ade poznamena?, že navrhovaná zmena legislatívy bola oznámená v tla?i pred týmto okamihom a že oznámila, uvádzajúc najmä dôvody neželateľných ú?inkov, ktoré môžu vyplynúť z oznámenia zmeny legislatívy bez retroaktívneho ú?inku, že zmena, v ?asti, ktorá sa týka sporu, sa mala stať ú?innou retroaktívne od 31. marca 1995 o 18.00 hod.“

22 Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Za okolností uvedených vyššie v bode 6.3.4 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 [investičného] majetku nebolo zmenené – tomu, aby úprava dane neodpo?ítaná 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 ?ase prebiehajúceho vyššie uvedeného plnenia, sa toto plnenie retroaktívne považuje za plnenie oslobodené, bez nároku na odpo?et?“

23 Vnútroštátny súd vo svojom rozhodnutí uviedol veci C?487/01, Gemeente Leusden, a C?7/02, Holin Groep, v ktorých položil prejudiciálne otázky týkajúce sa rovnakých ustanovení. Ke?že vo veciach z 29. apríla 2004 (Gemeente Leusden a Holin Groep, C?487/01 a C?7/02, s. I?5337) bol vydaný rozsudok, bol tento rozsudok poslaný vnútroštátnemu súdu s otázkou, či je odpove? na otázku položenú v konaní vo veci samej stále nevyhnutná. Listom z 3. júna 2004 Hoge Raad informoval Súdny dvor, že trvá na svojom návrhu.

O veci samej

24 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či články 17 a 20 šiestej smernice alebo zásady ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty bránia, aby úprava DPH urobená vzhľadom na výkon nároku na odpočet DPH, v prípade použitia nehnuteľného majetku na zdaniteľné konanie, zaplatenej pri dodaní nehnuteľného majetku, bola zrušená ako výsledok prijatia, po tejto úprave, zákona, ktorý odstraňuje zdaniteľnosť konania a ktorý sa v súlade s rozhodnutím vnútroštátneho zákonodarcu stane účinným pred použitím nehnuteľného majetku na zdaniteľné konanie a vznikom nároku na odpočet.

25 Ako vyplýva z odôvodnenia rozhodnutia vnútroštátneho súdu, táto otázka bola položená s cieľom overiť použiteľnosť riešenia uvedeného Súdny dvorom v už citovanom rozsudku Schlosstraße na skutkové okolnosti v tomto konaní vo veci samej.

26 Na úvod treba poznamenať, že systém odpočtu sa usiluje o úplné odhaňenie podnikateľa od zaťaženia DPH, splatnej alebo zaplatenej, v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH následne zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich úroveň alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom DPH (rozsudok z 21. septembra 1988, Komisia/Francúzsko, 50/87, Zb. s. 4797, bod 15).

27 V bode 53 už citovaného rozsudku Schlosstraße Súdny dvor rozhodol, že článok 17 šiestej smernice má byť vykladaný v tom zmysle, že nárok plátcu dane na odpočet DPH zaplatenej v súvislosti s tovarmi alebo službami, ktoré mu boli poskytnuté za účelom uskutočnenia zdaniteľných plnení súvisiacich s nájmom zostáva zachovaný, keď zmena legislatívy nasledujúca po dodaní takýchto tovarov alebo služieb, ale predchádzajúca začiatku takýchto plnení, zbavuje plátcu dane práva odmietnuť takéto oslobodenie.

28 Treba však zdôrazniť, že situácia žalobcu vo veci samej sa líši od situácie opísanej v bode 18 už citovaného rozsudku Schlosstraße, z ktorého vyplýva, že plátcu dane odpočítal DPH zaplatenú pred účinnosťou zmeny legislatívy. Žalobca vo veci samej však odpočítal DPH zaplatenú pri dodávke majetku až 28. apríla 1995, nesporne pred prijatím novely 18. decembra 1995, ale po jej účinnosti 31. marca 1995, v súlade s rozhodnutím vnútroštátneho zákonodarcu priznať tejto novele retroaktívny účinok.

29 Keďže sa novela, z dôvodu jej retroaktívneho účinku, stala účinnou predtým, ako plátcu dane urobil odpočet, nie je nevyhnutné na účely odpovede na otázku položenú vnútroštátnym súdom odkazovať na článok 17 šiestej smernice.

30 Čo sa týka článku 20 šiestej smernice, zdá sa, že na spolu s článkom 17 tejto smernice odkazuje prejudiciálna otázka vnútroštátneho súdu, aby potvrdila, či má byť vykladaný v tom zmysle, že za okolností daného prípadu bráni zrušeniu úpravy vyplývajúcej z vykonaného odpočtu. Z dôvodu vysvetleného v predchádzajúcom bode nie je potrebné posúdiť, či právo Spoločenstva bráni retroaktívnemu účinku novely v zmysle tohto článku 20.

31 Všeobecné zásady práva Spoločenstva a najmä zásady ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty však musia byť preskúmané, aby potvrdili, či bránia, aby úprava vyplývajúca z odpočtu, ktorý bol vykonaný, bola zrušená retroaktívnym účinkom zákona.

32 Vo vzťahu k tomu je potrebné pripomenúť, že zásady ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty tvoria časť právneho poriadku Spoločenstva. Z tohto dôvodu musia byť dodržiavané orgánmi Spoločenstva (rozsudok zo 14. mája 1975, CNTA/Komisia, 74/74, Zb. s. 533), ale zároveň aj členskými štátmi pri výkone ich právomocí zverených im smernicami Spoločenstva (už citovaný rozsudok Gemeente Leusden a Holin Groep, bod 57).

33 Hoci vo všeobecnosti zásada právnej istoty bráni opatreniu Spoločenstva stať sa účinným v čase pred jeho uverejnením, môže sa tak výnimočne stať, ak to vyžaduje všeobecný záujem, ktorý treba dosiahnuť, a ak legitímna dôvera dotknutých subjektov je náležite rešpektovaná (pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. júla 1991, Crispoltoni, C-368/89, Zb. s. I-3695, bod 17, a Gemeente Leusden a Holin Groep, už citovaný, bod 59; pozri tiež rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva, rozsudok National & Provincial Building Society proti Spojenému kráľovstvu z 23. októbra 1997, *Zbierka rozsudkov a rozhodnutí*, 1997-VII, § 80).

34 Rovnaká zásada musí byť dodržaná vnútroštátnym zákonodarcom počas prijímania legislatívy, ktorá vychádza z práva Spoločenstva.

35 Stichting „Goed Wonen“ tvrdí, že retroaktívny účinok novely nebol nevyhnutný, keďže holandská vláda roky vedela o finančných postupoch, ako sú tie, ktoré vykonával. Okrem toho, keďže bolo právo dodržané, nedošlo ani k podvodu, ani k daňovému úniku.

36 Holandská vláda na druhej strane tvrdí, že, ako bolo upresnené v komuniké Staatssecretaris van Financiën, retroaktívny účinok bol odôvodnený obavami, že financovania sa budú uskutočňovať vo veľkom rozsahu medzi dobou, počas ktorej sa rozhodla prijať novelu, a dobou, kedy sa novela stane účinnou. Podľa jej názoru na návrh zákona Raad van State (štátna rada) považovala túto retroaktivitu za opodstatnenú. Taktiež bola prijatá dvoma komorami holandského parlamentu, napriek tomu, že v Holandsku sa na retroaktívne návrhy vo všeobecnosti nehľadí priaznivo.

37 Holandskú vládu v tomto bode podporuje švédka vláda. Švédka vláda upresňuje, že napriek veľkej pozornosti Švédska venovanej dodržiavaniu zásad ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty stanovuje švédka ústava, že na účely zamedzenia zvyšovania daňových únikov ešte predtým, ako zákon zameraný na takéto zamedzenie vstúpi do platnosti, môže švédsky parlament rozhodnúť, že nový daňový zákon sa uplatní odo dňa, kedy vláda tohto štátu pošle list oznamujúci takýto zámer zmeniť zákon.

38 V tomto ohľade z tlaňového komuniké z 31. marca 1995 vyplýva, že dôvod na retroaktívny účinok novely sa netýkal ukončenia finančných postupov používaných mnoho rokov, ale skôr obáv, že takéto financovania sa budú uskutočňovať vo veľkom rozsahu medzi dobou, kedy sa rozhodlo o prijatí novely, a dobou, kedy sa táto novela stane účinnou.

39 Takéto obavy nie sú nepodložené a prevencia takýchto financovaní môže predstavovať všeobecný záujem a opodstatňovať, vo výnimočnom prípade, aby členský štát použil retroaktívny účinok zákona, pokiaľ je legitímna dôvera platiteľov dane náležite rešpektovaná. Prináleží však vnútroštátnemu súdu, ktorý je oboznámený lepšie s okolnosťami prípadu, aby posúdil, či riziko finančných postupov uskutočnených v danom období bolo dostatočne vysoké na to, aby oprávňovalo retroaktívny účinok zákona.

40 Vzhľadom na legitímnu dôveru hospodárskych subjektov Stichting „Goed Wonen“ tvrdí, že nemožno od nich očakávať, že budú poznať všetky tlaňové komuniké úradov, alebo veriť, že všetky oznámené návrhy budú aj skutočne prijaté. Navyše, tlaňové komuniké bolo príliš stručné a príliš zavádzajúce. Úplné znenie zamýšľaných zmien nebolo známe až do podania návrhu zákona

holandskému parlamentu 23. mája 1995.

41 Holandská vláda poznamenáva, že tlačové komuniké predchádzalo niekým prejavom Staatssecretaris van Financiën v holandskom parlamente oznamujúcim predmetné opatrenia. Navyše, tlačové komuniké bolo jasné a osobitne venované finančným postupom, ako sú tie, ktoré urobil žalobca v spore vo veci samej. Počas prijímania prišlo k zmenám návrhu, ale ich zámerom bolo len určiť isté výnimky z výkonu zásad návrhu, a to takým spôsobom, že tieto zmeny sa netýkali situácie žalobcu v konaní vo veci samej.

42 Švédsko vláda sa domnieva, že otázka dodržiavania legitímnej dôvery musí byť posúdená vo svetle legislatívnych tradícií každého členského štátu. Vo Švédsku tradícia vyjadrená v ústave vyžaduje retroaktívny účinok datovaný späť ku dňu, kedy bol list oznamujúci predloženie návrhu zákona poslaný vládou parlamentu tohto štátu. V spore vo veci samej treba vzhľadom na legislatívnu tradíciu Holandska posúdiť, či legitímna dôvera hospodárskych subjektov bola rešpektovaná.

43 Vzhľadom na to, že sa spor vo veci samej týka vnútroštátnych právnych predpisov, je potrebné vziať do úvahy spôsob informovania používaný členským štátom, ktorý tieto predpisy prijal a okolnosti prípadu, a posúdiť *in concreto*, či legitímna dôvera hospodárskych subjektov dotknutých týmito právnymi predpismi bola náležite rešpektovaná.

44 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že Staatssecretaris van Financiën úradne oznámil prostredníctvom tlačových komuniké datovaných 31. marca a 3. apríla 1995, že rada ministrov má v úmysle predložiť holandskému parlamentu návrh novely Wet OB 1968, najmä jeho článku 3 ods. 2 a článku 11 ods. 1 písm. b) bodu 5, a stanoví účinnosť novely na 31. marec 1995 na 18.00 hod. Prináleží však vnútroštátnemu súdu, aby posúdil, či ich znenia boli dostatočne jasné na to, aby hospodársky subjekt vykonávajúci hospodárske činnosti, ako sú tie, ktorých sa týka zákon, bol schopný porozumieť následkom navrhovanej legislatívnej zmeny na činnosti, ktoré vykonáva.

45 S ohľadom na vyššie uvedené úvahy je potrebné na položenú otázku odpovedať takto:

„Zásady ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty nebránia tomu, aby členský štát, vo výnimočnom prípade s cieľom vyhnúť sa, počas legislatívneho procesu, použitiu vo veľkom rozsahu finančných postupov určených pre minimalizáciu zaťaženia DPH, proti ktorým novela bojuje, poskytol takémuto zákonu retroaktívny účinok, keď, za okolností, akými sú tie v konaní pred vnútroštátnym súdom, hospodárske subjekty vykonávajúce hospodárske činnosti, akými sú tie, na ktoré sa vzťahuje zákon, boli informované o budúcom prijatí takéhoto zákona a o zamýšľanom retroaktívnom účinku spôsobom umožňujúcim im porozumieť následkom navrhovanej legislatívnej zmeny na činnosti, ktoré vykonávajú.“

Keď tento zákon oslobodzuje hospodársku činnosť týkajúcu sa nehnuteľného majetku, predtým podliehajúcu DPH, môže mať za následok zrušenie úpravy DPH vzniknutej na základe výkonu, v prípade použitia nehnuteľného majetku na konanie v tom prípade považované za zdaniteľné, nároku na odpočet DPH zaplateného pri dodaní tohto nehnuteľného majetku.“

O trovách

46 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (veľká komora) rozhodol takto:

Zásady ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty nebránia tomu, aby členský štát, vo výnimočnom prípade s cieľom s cieľom vyhnúť sa, počas legislatívneho procesu, použitiu vo veľkom rozsahu finančných postupov určených na minimalizáciu zaťaženia DPH, proti ktorým novela bojuje, poskytol takémuto zákonu retroaktívny účinok, keď, za okolností, akými sú tie v konaní pred vnútroštátnym súdom, hospodárske subjekty vykonávajúce hospodárske činnosti, akými sú tie, na ktoré sa vzťahuje zákon, boli informované o budúcom prijatí takéhoto zákona a o zamýšľanom retroaktívnom účinku spôsobom umožňujúcim im porozumieť následkom navrhovanej legislatívnej zmeny na činnosti, ktoré vykonávajú.

Keď tento zákon oslobodzuje hospodársku činnosť týkajúcu sa nehnuteľného majetku, predtým podliehajúcu DPH, môže mať za následok zrušenie úpravy DPH vznikutej na základe výkonu, v ňase použitia nehnuteľného majetku na konanie v tom ňase považované za zdaniteľné, nároku na odpočet DPH zaplateného pri dodaní tohto nehnuteľného majetku.

Podpisy

* Jazyk konania: holandčina.