

Vec C-376/02

Stichting „Goed Wonen“

proti

Staatssecretaris van Financiën

(návrh na začatie 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 výnimkou 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 výnimkovom 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

žase 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 zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 26. októbra 2004,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Stichting „Goed Wonen“, v zastúpení: G. Vos, belastingsadviseur,
- holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster a S. Terstal, splnomocnené zástupkyne,
- švédska 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, ďalej 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 (ďalej 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 odpúť

1. Právo na odpúťanie dane vzniká v prípade vyrubenia [splatnosti – *neoficiálny preklad*] odpúťateľnej dane.

2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daovník [platiteľ dane – *neoficiálny preklad*] má právo odpúťť nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) dať 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 odpúťateľných čiastok

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

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

b) po predložení daového priznania sa objavia isté zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité na určenie odpúťateľnej sumy, najmä ak bol nákup zrušený alebo kde bolo realizované zníženie ceny. Úprava-vyrovnanie odpúťtu 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.

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 zákonodarcu 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., aš a de?, kedy 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 § 3 ods. 2 a § 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 obstarávacía cena. Niektoré z domov boli ešte vo výstavbe. Do tohto dňa žalobca v spore pred vnútroštátnym súdom neodpoíťal 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 odpoítaná 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 odpoítanej 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 správcom 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 § 5 ods. 3 písm. b) a § 13 B ods. b) a § 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. § 5 ods. 3 písm. b) šiestej smernice... má byť vykladaný v tom zmysle, že nebráni prijatiu takého vnútroštátneho ustanovenia, akým je § 3 ods. 2 Wet OB 1968..., ktorý mení a dopäa..., ktorý podriaťuje oznaenie „dodávka tovarov“ poskytnutiu, prevodu, zmene, zrieknutiu

sa alebo zrušení vecných práv zaťažujúcich nehnuteľný majetok pod podmienkou, že čiastka zaplatená ako odplata takýchto konaní zvýšená o čiastku dane z obratu je aspoň taká istá ako hospodárska hodnota nehnuteľného majetku, ku ktorému sa tieto práva viažu.

2. Ďlánok 13 B písm. b) a Ďlánok 13 C písm. a) [šiestej] smernice má byť vykladaný v tom zmysle, že nebráni prijatiu takého vnútroštátneho ustanovenia, akým je Ďlánok 11 ods. 1 písm. b) bod 5 uvedeného zákona z 28. júna 1968, ktorý mení a dopĺňa..., 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.“

17 Vo svojom rozhodnutí z 20. mája 1998 *Gerechtshof* medzi iným rozhodol, že retroaktívny účinok novely je zlučiteľný s akýmkoľvek ustanovením šiestej smernice. V tomto ohľade *Stichting „Goed Wonen“* vo svojom odvolaní tvrdí, že retroaktívny účinok tohto zákona z 31. marca 1995 o 18.00 hod. bol v rozpore s právom Spoločenstva. Uvedená novela mohla prinajmenšom mať retroaktívny účinok odo dňa predloženia návrhu zákona holandskému parlamentu, čo sa stalo 23. mája 1995.

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

19 V rozhodnutí vnútroštátneho súdu v prebiehajúcom 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 „Ďlánok 17 šiestej smernice... má byť vykladaný v tom zmysle, že nárok osoby podliehajúcej dani odpočítateľ zaplatenú daň z pridanej hodnoty za tovary alebo služby, ktoré mu boli poskytnuté na účely uskutočnenia určitých nájomných konaní, sa zachová, ak zmena legislatívy nasledujúca po poskytnutí týchto tovarov alebo služieb, ale predchádzajúca začiatkom takýchto konaní, zbavuje takúto osobu podliehajúcu dani práva zrieknuť sa takéhoto oslobodenia...“.

20 Vnútroštátny súd následne vysvetlil, prečo *Stichting „Goed Wonen“* neodpočítal 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 zamýšľal zať prenajímať po ich dokončení. Takýto nájom je oslobodený – bez možnosti výnimky – podľa Ďlánku 11 ods. 1 písm. b) [Wet OB 1968] [Ďlánok 13 B *initio* a písm. b) šiestej smernice]. Počas výstavby mal žalobca v zásade nárok na odpočet dane vzťahujúcu sa na ňu, ktorá mu bola útoťovaná. Keť boli domy následne prenajaté, uskutočnilo sa dodanie služieb v zmysle Ďlánku 3 ods. 1 písm. h) zákona [holandský zákonodarca sám využil možnosť, ktorú poskytuje Ďlánok 5 ods. 7 *initio* a písm. a) šiestej smernice, považovať takéto konanie za dodávku]. Na základe tejto dodávky podliehal žalobca dani podľa výšky zdanenia určenej Ďlánkom 8 ods. 3 zákona [Ďlánok 11 A ods. 1 písm. b) šiestej smernice].

6.3.2. Na základe ministerského výnosu však stavebné spoločnosti, akou je žalobca, majú možnosť upustiť od použitia Ďlánku 3 ods. 1 písm. h) zákona. Toto ustanovenie – ako aj Ďlánok 5 ods. 7 písm. a) šiestej smernice – sa na nich, ak prejavia tento úmysel, nevzťahuje, čo urobia, podľa ustanovení ministerského výnosu, neodpočítaním dane, ktorá im bola útoťovaná počas výstavby bytov. Podľa tohto pravidla žalobca počas výstavby bytov odpočet nevykonával.

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

oslobodené od dane z obratu. Následkom toho sa žalobca mohol v tom ?ase opierať, 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 odpoveť, 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 prejednávanou v už citovanom rozsudku Schlossstraße takto:

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

Tento prípad je rozdielny, keďže k vzniku nároku na odpoveť, ako aj k zdaniteľným plneniam zakladajúcim tento nárok – žalobca predtým totiž nemal žiadny nárok na odpoveť – došlo v rovnakom ?ase a zmena legislatívy sa stala ú?innou až potom. Je potrebné v tomto ohľade poznamenať, že navrhovaná zmena legislatívy bola oznámená v tla?i pred týmito okamihom a že oznámila, uvádzajúc najmä dôvody neželateľných ú?inkov, ktoré môžu vyplývať 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 Spoločenstva 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 odpoveť?“

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. Keďže 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 odpoveď 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 účel 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, Crispolti, 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 švédská vláda. Švédská vláda upresňuje, že napriek veľkej pozornosti Švédska venovanej dodržiavaniu zásad ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty stanovuje švédská 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 tlačového 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 sa, 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 tlačové komuniké úradov, alebo veriť, že všetky oznámené návrhy budú aj skutočne prijaté. Navyše, tlačové 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 niekedy 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 Švédska 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 datovať 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 Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

Zásady ochrany legitímnej dôvery a právnej istoty nebránia tomu, aby belgický 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 vzniknutej 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.