

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

26. dubna 2005 *

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 senátů, N. Colneric, S. von Bahr, J. N. Cunha Rodrigues, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis a M. Ilešič, soudci,

* Jednací jazyk: nizozemština.

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 zmocněnkyněmi,
- 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 daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 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 daně 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 odpočet daně

1. Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, 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 odpočtů

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

- a) je-li odpočet daně vyšší nebo nižší, než na jaký měla osoba povinná k dani nárok;
- b) jestliže se od odevzdání daňového přiznání změnila okolnosti zohledněné při výpočtu výše odpočtu, zejména byly-li zrušeny některé koupě 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 včetně 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 odpočet daně v následujících letech a nárokem na odpočet 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 účelem 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 požívacího 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 „nájmem nemovitostí“ se rozumí rovněž všechny ostatní způsoby poskytnutí nemovitého majetku k užívání, které nepředstavují dodání tohoto majetku.

- 8 Pozměňovací zákon vstoupil v platnost dne 29. prosince 1995. Stanoví však, že nabývá účinnosti ode dne 31. března 1995, 18 hodin, kdy byl obsah budoucího zákona oznámen formou tiskového prohlášení.
- 9 Podle upřesnění předkládajícího soudu Staatssecretaris van Financiën v tiskových prohlášeních ze dne 31. března a 3. dubna 1995 oznámil, 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. V těchto tiskových prohlášeních rovněž oznámil záměr zmíněné Rady, aby byl Wet OB 1968 po vstupu navrhované novelizace v platnost vykládán ve smyslu pozměňovacího zákona ode dne 31. března 1995, 18 hodin.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 10 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Stichting „Goed Wonen“, žalobkyně v původním řízení, je právním nástupcem Woningbouwvereniging „Goed Wonen“ (sdružení pro bytovou výstavbu „Goed Wonen“, dále jen „sdružení GW“).
- 11 Notářským zápisem ze dne 28. dubna 1995 sdružení GW založilo nadaci „De Goede Woning“ (dále jen „nadace GW“). Téhož dne zřídilo ve prospěch nadace ve vztahu ke třem bytovým komplexům požívací právo na dobu deseti let za úplat, která byla nižší než nákladová cena těchto bytových komplexů. Část bytů byla ještě ve výstavbě.

Až do toho data žalobkyně v původním řízení neprovedla odpočet daně, která jí byla vyúčtována z důvodu dodání nebo výstavby bytů.

- 12 Ve svém daňovém přiznání za období od 1. dubna do 30. června 1995 sdružení GW uvedlo jednak DPH, kterou vyúčtovalo nadaci GW za poskytnutí požívacího práva, tedy 645 067 NLG, a jednak částku DPH, která mu byla vyúčtována za výstavbu bytů, tedy 1 285 059 NLG, která byla předmětem odpočtu jako daň odvedená na vstupu. Na základě tohoto přiznání byla sdružení GW vyplacena částka 639 992 NLG v rámci provedení oprav daně.
- 13 S přihlédnutím k pozměňovacímu zákonu daňový inspektor poté vydal dodatečný výměr ve výši částky, která byla předmětem odpočtu sdružením GW. Toto dodatečné vyměření bylo potvrzeno rozhodnutím ze dne 12. prosince 1996, které sdružení GW napadlo u Gerechtshof te Arnhem. Rozhodnutím ze dne 14. února 1997 však zmíněný inspektor z moci úřední snížil dodatečný výměr na částku 639 992 NLG, která odpovídala částce vyplacené finančním úřadem sdružení GW na základě jeho daňového přiznání.
- 14 Dne 21. srpna 1997 sdružení GW změnilo právní formu na nadaci a stalo se Stichting „Goed Wonen“.
- 15 Rozsudkem ze dne 20. května 1998 Gerechtshof te Arnhem zachoval dodatečný výměr tak, jak byl v mezidobí snížen daňovým inspektorem. Právě proti tomuto rozsudku podala Stichting „Goed Wonen“ kasační stížnost u předkládajícího soudu.

16 V první věci předložené Soudnímu dvoru se položené otázky týkaly výkladu šesté směrnice za účelem ověření, zda čl. 5 odst. 3 písm. b) a článek 13 B písm. b) a C písm. a) šesté směrnice brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako je pozměňovací zákon, v jejichž důsledku je za okolností uvedených v zákoně poskytnutí požívacího práva postaveno na roveň nájmu osvobozenému od DPH. Soudní dvůr ve svém výše uvedeném rozsudku „Goed Wonen“ rozhodl takto:

1) Článek 5 odst. 3 písm. b) šesté směrnice [...] je třeba vykládat tak, že 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 obratu 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 požívací právo v původním řízení, bylo postaveno na roveň pachtu nebo nájmu nemovitého majetku.

17 Ve svém rozhodnutí ze dne 20. května 1998 *Gerechthof* mimo jiné rozhodl, že zpětný účinek pozměňovacího zákona není neslučitelný s žádným ustanovením šesté

směrnice. V této souvislosti Stichting „Goed Wonen“ ve svém opravném prostředku uplatňovala to, že zpětný účinek tohoto pozměňujícího 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 neuspěl 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 dotyčná nadace postavila všechny byty před 28. dubnem 1995. Původně 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 návětí a písm. b) šesté směrnice]. V průběhu stavby měla dotyčná 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 návětí a písm. a) šesté směrnice]. Z důvodu tohoto dodání byla dotyčná 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 dotyčná neprovedla odpočet v průběhu výstavby bytů.

6.3.3. Dne 28. dubna 1995 byly byty dotyčné 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 dotyčná v této době mohla domáhat, na základě čl. 15 odst. 4 zákona [ustanovení založeného na článku 17 a čl. 20, odst. 1 návětí a písm. a) šesté směrnice], opravy za účelem zohlednění odpočtu, který předtím neprovedla. Tohoto práva však byla zbavena [pozměňovacím] zákonem [se zpětným účinkem] k datu, které předcházelo zřízení předmětného požívacího 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 Schlossstraße, následovně:

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

Projednávaný případ se od toho liší, jelikož jak vznik nároku na odpočet, tak plnění, na kterém tento nárok závisel (dotyčná totiž žádný nárok na odpočet 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 tisku před tímto okamžikem a že bylo uvedeno, zejména s odůvodněním poukazujícím na nežádoucí účinky, které by mohlo vyhlášení legislativní změny bez zpětného 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 předběžnou 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 Schlossstraße, tomu, aby oprava DPH, u které osoba povinná

k dani neprovedla odpočet 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 požívacího práva), byla zrušena z toho pouhého důvodu, že na základě legislativní změny, která ještě nebyla v platnosti v okamžiku, kdy bylo předmětné plnění uskutečněno, je toto plnění zpětně považováno za osvobozené od daně bez nároku na odpočet“

- 23 Předkládající soud ve svém rozhodnutí zmínil věci C-487/01, Gemeente Leusden, a C-7/02, Holin Groep, ve kterých položil předběžné 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-7/02, Recueil, s. I-5337), byl zaslán uvedenému soudu s dotazem, zda je odpověď na otázku položenou v předmětné věci v původním řízení stále nezbytná. Dopisem ze dne 3. června 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 odpočet 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 nabývá účinnosti k datu, které předchází použití nemovitosti ke zdanitelnému plnění a vzniku nároku na odpočet.

- 25 Jak vyplývá z odůvodnění 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 původním řízení.
- 26 Úvodem je třeba připomenout, že účelem úpravy odpočtů 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 odpočet DPH 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 těchto plnění od daně.
- 28 Je však třeba poznamenat, že situace žalobkyně v původním řízení se v projednávané věci liší od situace popsané ve výše uvedeném rozsudku Schlosstraße, z něhož vyplývá, že osoba povinná k dani provedla odpočet odvedené DPH před nabytím účinnosti legislativní změny. Žalobkyně v původním řízení totiž provedla odpočet 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 odpočet, 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 předběžné 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 původním řízení brání zrušení opravy vyplývající z odpočtu, 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 odpočtu, 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 Ačkoliv 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 Tatáž zásada musí být dodržována vnitrostátním zákonodárcem, když přijímá právní předpisy týkající se práva Společenství.
- 35 Stichting „Goed Wonen“ uplatňuje, že zpětný 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*, zpětný účinek byl odůvodněn 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 zpětná účinnost je odůvodněná. Zpětnou 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 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 zpětný účinek pozměňovacího zákona nebyl odůvodněn 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 nejvíce jeví jako neopodstatněná a ochrana před takovými praktikami může být v obecném zájmu, který výjimečně odůvodňuje použití zpětné účinnosti zákona členskými státy, pokud je náležitě respektováno legitimní očekávání osob povinných k dani. Přísluší 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 odůvodnilo 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 původním řízení. V rámci legislativního procesu byly přijaty pozměňovací návrhy, avšak jejich předmětem bylo pouze upřesnění určitých výjimek ze zásad návrhu zákona, takže tyto změny nebyly s ohledem na situaci žalobkyně ve věci v původním 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 vyjádřené ústavou zpětný účinek 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 způsobům 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 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 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 členský stát, výjimečně a pro účely zamezení tomu, aby finanční praktiky sledující minimalizaci zatížení DPH, proti kterým pozměňovací 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 případech, 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.

Podpisy.