

Zadeva C-376/02

Stichting „Goed Wonen“

proti

Staatssecretaris van Financiën

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden)

„Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Člen 17 Šeste direktive 77/388/EGS – Odbitek vstopnega davka – Sprememba nacionalne zakonodaje – Povratni uinek – Načeli varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti“

Sklepni predlogi generalnega pravobranilca A. Tizzano, predstavljeni 16. decembra 2004

Sodba Sodišča (veliki senat) z dne 26. aprila 2005.

Povzetek sodbe

1. *Pravo Skupnosti – Načela – Prepoved retroaktivnosti – Izjeme – Pogoji – Retroaktivnost, ki je postala potrebna zaradi cilja v splošnem interesu – Spoštovanje legitimnih pričakovanj zadevnih oseb*

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Sprememba zakonodaje, katere cilj je boj proti finančnim konstrukcijam, ki ponovno določa oprostitev gospodarske transakcije v zvezi z nepremičnino, ki je bila prej obdavčena in katere uinek je, da razveljavi popravek davka – Povratni uinek – Dopustnost glede na načeli varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti – Pogoji*

1. Čeprav po splošnem pravilu načelo pravne varnosti nasprotuje temu, da bi bila časovna veljavnost akta Skupnosti v izhodišču določena na dan, preden je objavljen, pa je lahko izjemoma drugače, če to zahteva cilj, ki je v splošnem interesu, in če je zagotovljeno dolžno spoštovanje legitimnih pričakovanj prizadetih.

To načelo mora spoštovati nacionalni zakonodajalec, ko sprejme zakonodajo, za katero se uporablja pravo Skupnosti.

(Glej točki 33 in 34.)

2. Načeli varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti ne nasprotujeta temu, da država članica izjemoma, zato da bi se med zakonodajnim postopkom izognila obsežni uporabi natančno tistih finančnih konstrukcij, namenjenih zmanjševanju bremena davka na dodano vrednost, proti katerim naj bi se zakon o spremembah boril, temu zakonu podeli povratni uinek, zlasti če so bili gospodarski subjekti, ki opravljajo gospodarske transakcije, kot so te, na katere se zakon nanaša, prej opozorjeni na bližnje sprejetje tega zakona in na predvideni povratni uinek na tak način, da lahko razumejo posledice zakonske spremembe, predvidene na ravni transakcij, ki jih opravljajo.

Če ta zakon posamezno gospodarsko transakcijo v zvezi z nepremičnino, ki je bila prej predmet plačila davka na dodano vrednost, oprosti plačila DDV, je lahko njegov uinek tak, da razveljavi

popravek davka na dodano vrednost, ki nastopi zaradi uresni?evanja pravice do odbitka davka na dodano vrednost, pla?anega ob dobavi te nepremi?nine, takrat ko je nepremi?nina predmet transakcije, ki se takrat šteje za obdav?ljivo.

(Glej to?ko 45 in izrek.)

SODBA SODIŠ?A (veliki senat)

26. aprila 2005(*)

„Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – ?len 17 Šeste direktive 77/388/EGS – Odbitek vstopnega davka – Sprememba nacionalne zakonodaje – Povratni u?inek – Na?eli varstva legitimnih pri?akovanj in pravne varnosti“

V zadevi C-376/02,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 234 ES, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odlo?bo z dne 18. oktobra 2002, ki je prispela na Sodiš?e 21. oktobra 2002, v postopku

Stichting „Goed Wonen“

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠ?E (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (poro?evalec), R. Silva de Lapuerta in A. Borg Barthet, predsedniki senatov, N. Colneric, sodnica, S. von Bahr, J. N. Cunha Rodrigues, P. K?ris, E. Juhász, G. Arestis in M. Ileši?, sodniki,

generalni pravobranilec: A. Tizzano,

sodna tajnica: M.-F. Contet, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 26. oktobra 2004,

na podlagi pisnih stališ?, ki so jih predložili:

- za Stichting „Goed Wonen“ G. Vos, belastingsadviseur,
- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster in S. Terstal, zastopnici,
- za švedsko vlado A. Kruse, zastopnik,
- za Komisijo Evropskih skupnosti E. Traversa in D.W.V. Zijlstra, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 16. decembra 2004

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 17 in 20 Šeste Direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva) in na načeli varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Stichting „Goed Wonen“, nizozemskim skladom, in Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance) zaradi ponovne odločbe davčnega inšpektorja o odmeri davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je navedeni sklad prijavil za obdobje od 1. aprila do 30. junija 1995. V navedenem sporu je Sodišče izdalo sodbo o vprašanju za predhodno odločanje, ki ga je nanj prav tako naslovilo sodišče Hoge Raad (sodba z dne 4. oktobra 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, Recueil, str. I-6831, v nadaljevanju: sodba Goed Wonen I).

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 17 Šeste direktive določa:

„Nastanek in obseg pravice do odbitka

1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[...]

4 Besedilo člena 20 Šeste direktive:

„Popravki odbitkov

1. Začetni odbitek se popravi po postopkih, ki jih določijo države članice, zlasti:

a) če je bil odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen;

b) če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, uporabljeni za določitev zneska, ki se odbije, zlasti v primeru odpovedi nakupov ali znižanja cen; odbitek pa se ne popravi, če ostanejo transakcije v celoti ali delno neplačane, v primeru uradno dokazanega ali potrjenega uničenja, izgube ali tatvine premoženja ter v primeru dajanja daril manjših vrednosti ali dajanja vzorcev iz člena 5(6). Vendar pa lahko države članice zahtevajo popravek v primerih, ko transakcije v celoti ali delno ostanejo neplačane in v primeru tatvine.

2. Za investicijsko blago se popravek razporedi na obdobje petih let, vključno z letom, v

katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano. Letni popravek znaša samo eno petino davka, obračunane od tega blaga. Popravek se izvede na podlagi razlik v upravičenosti do odbitka v naslednjih letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano.

Z odstopanjem od prejšnjega pododstavka lahko države članice za popravek upoštevajo obdobje celih petih let od trenutka prve uporabe blaga.

Pri nepremičninah, pridobljenih kot investicijsko blago, se obdobje popravkov lahko podaljša za največ 10 let.

[...]

4. Za namene uporabe določb odstavkov 2 in 3 lahko države članice:

- opredelijo pojem investicijskega blaga,
- navedejo znesek davka, ki se upošteva za popravek,
- sprejmejo vse ustrezne ukrepe, s katerimi zagotovijo, da popravek ne pomeni nobene neupravičene prednosti,
- dovolijo administrativne poenostavitve.

[...]

6. Če davnik zavezanec preide s splošnega na obdavčitve na posebno ureditev ali obratno, lahko države članice sprejmejo vse potrebne ukrepe za zagotovitev, da davnik zavezanec zaradi tega nima neupravičenih koristi niti ni neupravičeno oškodovan.“

Nacionalna ureditev

5 Zaradi boja proti uporabi finančnih konstrukcij na nepremičninskem področju je bil Wet op de Omzetbelasting 1968 (zakon o prometnem davku iz leta 1968, v nadaljevanju: Wet OB 1968) spremenjen z 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 (zakon o spremembah zakona o prometnem davku iz leta 1968, zakona o davku na pravne akte in določene števila drugih finančnih zakonov, ki so povezani z bojem proti finančnim konstrukcijam na področju nepremičnin) z dne 18. decembra 1995 (Stbl. 1995, str. 659, v nadaljevanju: zakon o spremembah).

6 Nizozemski zakonodajalec je v skladu s členom 5(3)(b) Šeste direktive sprejel člen 3(2) Wet OB 1968, v katerem je določil, da je priznanje pravice, katere predmet je posamezna nepremičnina, opredeljeno kot „dobava blaga“. Zakon o spremembah je kljub temu uvedel izjemo od te opredelitve, katere posledica je bilo izenačenje pravice do užitka z najemom nepremičnine, če je bilo plačilo te dajatve, povečano za prometni davek, manjše od tržne vrednosti blaga.

7 Iz sprememb člena 11(1)(b), točka 5, Wet OB 1968 izhaja, da je najem nepremičnin na celoma oproščen plačila DDV in da kot „najem nepremičnine“ štejejo tudi vse druge oblike omogočanja uporabe nepremičnin, ki niso dobave.

8 Zakon o spremembah je začel veljati 29. decembra 1995. Vendar določa, da se uporablja od 31. marca 1995, od 18.00, torej od dneva in ure, ko je bila vsebina prihodnjega zakona objavljena s sporočilom medijem.

9 Po pojasnilih predložitvenega sodišča je Staatssecretaris van Financiën v sporočilih medijem z dne 31. marca in 3. aprila 1995 objavil, da namerava Svet ministrov v nizozemski parlament vložiti osnutek za spremembo Wet OB 1968, predvsem členov 3(2) in 11(1)(b), točka 5. V teh sporočilih je navedel tudi namen navedenega Sveta, da se bo Wet OB 1968, potem ko bodo začele veljati predlagane spremembe, razlagal v skladu s pomenom, ki naj bi ga dobil z zakonom o spremembah od 31. marca, od 18.00.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

10 Iz predložitvene odločbe izhaja, da je Stichting „Goed Wonen“, tožena stranka v postopku v glavni stvari, pravna naslednica Woningbouwvereniging „Goed Wonen“ (združenje za gradnjo stanovanj, v nadaljevanju: združenje GW).

11 Z notarskim aktom z dne 28. aprila 1995 je združenje GW ustanovilo sklad „De Goede Woning“ (v nadaljevanju: sklad GW). Istega dne je v korist sklada ustanovilo užitek za obdobje desetih let za tri skupine stanovanj za protidajatev, ki je bila nižja od lastne cene le-teh. Del stanovanj je bil še zmeraj v gradnji. Do tega dne tožena stranka v postopku v glavni stvari ni odbila davka, za katerega je prejela račun zaradi dobave oziroma gradnje stanovanj.

12 V davčni napovedi za obdobje od 1. aprila do 30. junija 1995 je združenje GW navedlo, prvič, DDV, ki ga je računalo skladu GW za podelitev užitka, v znesku 645.067 NLG, in drugič, znesek DDV, ki mu je bil račun za izgradnjo stanovanj, v znesku 1.285.059 NLG, ki ga je odbil kot vstopni davek. Na podlagi te napovedi je bil združenju GW iz naslova popravka povrnjen znesek 639.992 NLG.

13 Upošteva je zakon o spremembah je davčni inšpektor zatem izdal ponovno odločbo o odmeri do višine zneska, ki ga je odbilo združenje GW. Popravek je potrdila odločba z dne 12. decembra 1996, ki jo je združenje GW izpodbijalo pred Gerechtshof te Arnhem. Vendar je z odločbo z dne 14. februarja 1997 navedeni inšpektor po uradni dolžnosti spremenil svojo odločbo in znižal odmero na znesek 639.992 NLG, kar ustreza vsoti, ki jo je davčna uprava povrnila združenju GW na podlagi njene davčne napovedi.

14 Združenje GW je 21. avgusta 1997 prevzelo pravno obliko sklada in postalo Stichting „Goed Wonen“.

15 S sodbo z dne 20. maja 1998 je Gerechtshof te Arnhem potrdilo ponovno odločbo o odmeri, ki jo je davčni inšpektor medtem znižal. Stichting „Goed Wonen“ je pri predložitvenemu sodišču vložil kasacijsko pritožbo ravno zoper to sodbo.

16 Vprašanja v prvi zadevi, ki je bila predložena Sodišču, so se nanašala na razlago Šeste direktive zaradi preizkusa, ali člena 5(3)(b) in 13(B)(b) in C(a) Šeste direktive nasprotujeta nacionalni zakonodaji, kot je zakon o spremembah, katerih posledica je izenačenje, v okolščinah, ki jih določa zakon, podelitve pravice do užitka z najemom, oproščenim plačila DDV. V svoji zgoraj navedeni sodbi Goed Wonen je Sodišče razsodilo:

1. Člen 5(3)(b) Šeste direktive [...] je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni določbi, kot je člen 3(2) Wet OB 1968 [...], kot je bil spremenjen [...], ki opredelitev „dobava blaga“ za transakcije nastanka, prenosa, spremembe, opustitve oziroma prenehanja stvarnih pravic, s katerimi so obremenjene nepremičnine, pogojuje s tem, da je vsota protidajatve za take transakcije, povečana za znesek prometnega davka, najmanj enaka tržni vrednosti nepremičnine, na katero se te pravice nanašajo.

2. Člen 13(B)(b) in (C)(a) [Šeste] direktive je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni določbi, kot je člen 11(1)(b), točka 4, navedenega zakona z dne 28. junija 1968, kot je bil spremenjen [...], in ki zaradi uporabe oprostitve plačila davka na dodano vrednost dopušča izenačenje ustanovitve stvarne pravice za dogovorjeni čas in proti plačilu, ki njenemu imetniku daje možnost uporabe nepremičnine, kot je pravica do užitka v zadevi v glavni stvari, z zakupom oziroma najemom nepremičnin.

17 V svoji odločbi z dne 20. maja 1998 je Gerichtshof odločilo predvsem to, da povratni učinek zakona o spremembah ni neskladen z nobeno izmed določb Šeste direktive. V tem pogledu je Stichting „Goed Wonen“ v svoji pritožbi zatrjeval, da je povratni učinek tega zakona o spremembah od 31. marca 1998, od 18.00, v nasprotju s pravom Skupnosti. Vsekakor navedeni zakon ne bi mogel povratno učinkovati pred vložitvijo osnutka le-tega v nizozemskem parlamentu, to je do 23. maja 1995.

18 V svoji sodbi z dne 24. avgusta 1999, v kateri je postavilo vprašanja za predhodno odločanje v prvi zadevi, je Hoge Raad ugotovilo, da Stichting „Goed Wonen“ s svojimi pritožbenimi razlogi ni uspel in da je presoja Gerichtshofa utemeljena.

19 V predložitveni odločbi v tej zadevi Hoge Raad izpostavlja, da naj bi stališče, izraženo v prejšnji sodbi, kljub temu postalo dvomljivo po sodbi Sodišča z dne 8. junija 2000 v zadevi Schlossstraße (C-396/98, Rec. p. I-4279), v kateri je Sodišče razsodilo: „[Č]len 17 Šeste direktive [...] je treba razlagati tako, da ostane pravica davčnega zavezanca do odbitka davka na dodano vrednost, plačane za blago ali storitve, ki so mu bili dobavljeni zaradi izvedbe določenih transakcij najema, pridobljena, tudi če zakonska sprememba po dobavi tega blaga oziroma teh storitev, vendar pred zaključkom navedenih transakcij, tega davčnega zavezanca prikrajša za pravico, da se odpove oprostitvi le-teh [...]“.

20 Zakaj Stichting „Goed Wonen“ pred 28. aprilom 1995 ni odbil DDV v zvezi z gradbenimi deli, predložitveno sodišče pojasnjuje:

„6.3.1 V tem primeru je zadevna stranka zgradila skupino stanovanj pred 28. aprilom 1995. Najprej je imela namen, da bo stanovanja oddala v najem, ko bodo dokonana. Ta najem je – v skladu s členom 11(1)(b) [Wet OB 1968] [člen 13(B), *initio*, in (b) Šeste direktive] – oproščen – brez možnosti odpovedi. Načeloma bi imela zadevna stranka pravico, da med gradnjo odbije le-tej pripadajoč davek, ki ji je bil zaračunan. Če bi po tem prišlo do najema, bi to pomenilo dobavo v smislu člena 3(1)(h) zakona [nizozemski zakonodajalec je dejansko uporabil možnost, ki mu jo daje člen 5(7), *initio*, in (a) Šeste direktive, da tako transakcijo šteje za dobavo]. Zaradi te dobave bi bila zadevna stranka dolžna plačati davek v skladu z davčno osnovo, določeno v členu 8(3) zakona [člen 11(A)(1)(b) Šeste direktive].

6.3.2 Na podlagi odločbe ministrstva imajo družbe za gradnjo stanovanj, tako kot zadevna stranka, kljub temu možnost, da se odpovejo uporabi člena 3(1)(h) zakona. Ta določba – kot tudi določba člena 5(7)(a) Šeste direktive – se zanje ne uporablja, če izrazijo tak namen, kar v skladu z odločbo ministrstva storijo tako, da med gradnjo stanovanj ne odbijejo davka, ki jim je zaračunan. Na podlagi te ureditve zadevna stranka med gradnjo stanovanj ni izvedla odbitka.

6.3.3 Stanovanja so bila 28. aprila 1995 dobavljena v smislu člena 3(2) zakona (v skladu z besedilom, ki je medtem veljalo), določba katerega temelji na členu 5(3)(b) Šeste direktive. Navedena dobava ni bila oproščena prometnega davka. Posledično bi lahko zadevna stranka v tem trenutku na podlagi člena 15(4) zakona – to je določbe, utemeljene na določbah členov 17 in 20(1), *initio* in (a) Šeste direktive – zahtevala popravek, zato da bi se upošteval odbitek, ki ga pred tem ni izvedla. Za to pravico pa je bila prikrajšana z zakonom [o spremembah, s povratnim

u?inkom], preden je bil ustanovljen zadevni užitek.“

21 V to?ki 6.3.4 predložitvene odlo?be je Hoge Raad pojasnilo razliko med zadevo v glavni stvari in že razsojeno zgoraj navedeno zadevo Schlossstraße:

„V zadevi Schlossstraße je bil u?inek predmetne zakonske spremembe – ki ni vsebovala nikakršne retroaktivnosti – razveljavitev pridobljene pravice do odbitka, ?e so bile transakcije, od katerih je bila pravica do odbitka odvisna, izvedene po tem, ko je za?ela veljati sprememba, in so bile, v nasprotju s položajem, ki je veljal prej, oproš?ene brez pravice do odbitka.

Ta primer se od navedenega razlikuje, kolikor pravica do odbitka oziroma transakcija, od katere je ta pravica odvisna – prej zadevna stranka dejansko ni imela nobene pravice do odbitka –, nastaneta v istem trenutku in ?e je zakonska sprememba za?ne veljati po tem trenutku. V zvezi s tem je treba omeniti, da so bili o na?rtovani spremembi pred tem trenutkom obveš?eni mediji in da so bili pri tem kot razlog navedeni nezaželeni u?inki, ki bi jih lahko imela objava zakonske spremembe brez povratnega u?inka, da bi sprememba, kolikor nas zadeva, za?ela veljati s povratnim u?inkom od 31. marca 1998, od 18.00 ure.“

22 V teh okoliš?inah je Hoge Raad der Nederlanden odlo?ilo, da prekine odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predloži to vprašanje:

„Ali v okoliš?inah, navedenih v to?ki 6.3.4 zgoraj, ?lena 17 in 20 Šeste direktive oziroma na?eli prava Skupnosti varstva legitimnih pri?akovanj in pravne varnosti nasprotujejo – v primeru, ko nista ugotovljeni ne goljufija niti zloraba in namen uporabe blaga ni spremenjen, kot je povzeto v to?kah 50 in 51 sodbe Sodiš?a Schlossstraße – popravku DDV, ki ga dav?ni zavezanec ni pla?al ob dobavi blaga (nepremi?nine), ki jo je najprej namenil za najem (transakcija, oproš?ena pla?ila DDV), vendar jo je potem namenil za transakcijo, za katero se pla?a DDV (v konkretnem primeru ustanovitev stvarne pravice užitka), ki je razveljavljen iz preprostega razloga, ker zaradi zakonske spremembe, ki v trenutku, ko je bila zadevna transakcija izvršena, še ni veljala, ta transakcija retroaktivno šteje za oproš?ena pla?ila, brez pravice do odbitka?“

23 Predložitveno sodiš?e je v svoji odlo?bi navedlo zadevi C-487/01, Gemeente Leusden, in C-7/02, Holin Groep, v katerih je postavilo predhodni vprašanja v zvezi z istimi dolo?bami. Ker je bila v teh zadevah 29. aprila 2004 (Gemeente Leusden et Holin Groep, C-487/01 in C-7/02, Recueil, str. I-5337) izdana sodba, je bila ta poslana navedenemu sodiš?u z vprašanjem, ali je odgovor na vprašanje, postavljeno v tej zadevi, še vedno potreben. Z dopisom z dne 3. junija 2004 je Hoge Raad Sodiš?u sporo?ilo, da vztraja pri svojem predlogu.

Temelj

24 S svojim vprašanjem predložitveno sodiš?e v bistvu sprašuje, ali ?lena 17 in 20 Šeste direktive oziroma na?eli varstva legitimnih pri?akovanj in pravne varnosti nasprotujejo razveljavitvi popravka DDV, ki nastopi zaradi uresni?evanja pravice do odbitka DDV, ki se pla?a po dobavi te nepremi?nine v trenutku, ko je bila nepremi?nina predmet obdav?ljive transakcije, kot posledica sprejetja zakona, s katerim se razveljavlja obdav?ljiva narava transakcije, in ki v skladu z odlo?itvijo nacionalnega zakonodajalca u?inkuje od dne, preden je bila nepremi?nina predmet obdav?ljive transakcije in preden je nastala pravica do odbitka.

25 Kot izhaja iz obrazložitve predložitvenega sklepa, je bilo to vprašanje postavljeno zato, da se preveri, ali se lahko odlo?itev, do katere je prišlo Sodiš?e v zgoraj navedeni sodbi Schlossstraße, uporabi tudi za dejstva v zadevi v glavni stvari.

26 Uvodoma lahko opozorimo, da je namen ureditve odbitkov popolna razbremenitev

gospodarskega subjekta bremena DDV, dolgovanega ali plačanega, v okviru vseh gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem davka na dodano vrednost posledično zagotavlja popolno nevtralnost, kar zadeva davčno breme, vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na namen oziroma rezultate teh dejavnosti, pod pogojem, da so navedene dejavnosti same predmet plačila DDV (sodba z dne 21. septembra 1988 v zadevi Komisija proti Franciji, 50/87, Recueil, str. 4797, točka 15).

27 V točki 53 zgoraj navedene sodbe Schlosstraße je Sodišče razsodilo, da je treba člen 17 Šeste direktive razlagati tako, da ostane pravica davčnega zavezanca do odbitka davka na dodano vrednost, plačanega za blago ali storitve, ki so mu bili dobavljeni zaradi izvedbe doloženih transakcij najema, pridobljena, tudi če zakonska sprememba po dobavi blaga oziroma storitev, vendar pred začetkom navedenih transakcij, tega davčnega zavezanca prikrajša za pravico, da se odpove oprostitvi le-teh.

28 Vendar je treba opozoriti, da položaj tožeče stranke v postopku v glavni stvari v tej zadevi ni enak položaju, opisanemu v točki 18 zgoraj navedene sodbe Schlosstraße, iz katere izhaja, da je davčni zavezanec odbil plačani DDV, preden je začela veljati zakonska sprememba. Pravzaprav je tožeča stranka v postopku v glavni stvari odbila plačan DDV na dobavo blaga šele 28. aprila 1995, torej nedvomno pred sprejetjem zakona o spremembah 18. decembra 1995, vendar po 31. marcu 1995, ko je ta v skladu z odločitvijo nacionalnega zakonodajalca, da mu izrecno podeli povratni uinek, začel veljati.

29 Ker je začel tako zakon o spremembah na podlagi svojega povratnega uinka uinkovati, preden je davčni zavezanec odbil davek, se za to, da bi lahko odgovorili na vprašanje predložitvenega sodišča, ni treba sklicevati na člen 17 Šeste direktive.

30 Kar zadeva člen 20 Šeste direktive, ga je predložitveno sodišče s predlogom za predhodno odločanje najbrž nameravalo zajeti skupaj s členom 17 iste direktive, zato da bi preverilo, ali ga je treba razlagati v tem smislu, da v zadevi v postopku v glavni stvari nasprotuje razveljavitvi popravka, ki izhaja iz odbitka, v zvezi s katerim je bila izvedena. Iz razloga, izpostavljenega v prejšnji točki, pa skladnosti povratnega uinka zakona o spremembah s pravom Skupnosti ni treba presojati glede na ta člen 20.

31 Nasprotno pa je treba preučiti splošna načela prava Skupnosti, natančneje, načeli varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti, zato da bi ugotovili, ali nasprotujejo temu, da povratni uinek določenega zakona razveljavi popravek, ki izhaja iz izvedenega odbitka.

32 V tem pogledu je treba opozoriti, da sta načeli varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti del pravnega reda Skupnosti. Kot taki ju morajo spoštovati institucije Skupnosti (sodba z dne 14. maja 1975 v zadevi CNTA proti Komisiji, 74/74, Recueil, str. 533) kot tudi države članice pri izvrševanju pooblastil, ki jih imajo na podlagi direktiv Skupnosti (zgoraj navedena sodba Gemeente Leusden in Holin Groep, točka 57).

33 Čeprav po splošnem pravilu načelo pravne varnosti nasprotuje temu, da bi bila časovna veljavnost akta Skupnosti v izhodišču določena na dan, preden je objavljen, pa je lahko izjemoma drugače, če to zahteva cilj, ki je v splošnem interesu, in če je zagotovljeno dolžno spoštovanje legitimnih pričakovanj prizadetih (v tem smislu glej sodbe z dne 11. julija 1991 v zadevi Crispoltoni, C-368/89, Recueil, str. I-3695, točka 17; zgoraj navedeno sodbo Gemeente Leusden in Holin Groep, točka 59; glej tudi Cour eur. D. H., sodba National & Provincial Building Society c. Royaume-Uni z dne 23. oktobra 1997, Recueil des arrêts et décisions, 1997-VII, § 80).

34 To načelo mora spoštovati nacionalni zakonodajalec, ko sprejme zakonodajo, za katero se uporablja pravo Skupnosti.

35 Stichting „Goed Wonen“ zatrjuje, da povratni u?inek zakona o spremembah ni potreben, ?e je bila nizozemska vlada ve? let seznanjena z dogovori, kot so dogovori, ki jih je uporabljal. Sicer pa ni bilo niti goljufije niti dav?ne utaje, saj je bil zakon spoštovan.

36 Nizozemska vlada nasprotno zatrjuje, kot je bilo pojasnjeno v sporo?ilu Staatssecretaris van Financiën, da je mogo?e povratni u?inek utemeljiti s strahom, da se bodo dogovori v veliki meri izvršili med trenutkom, ko bi se odlo?alo o uvedbi spremembe zakona, in trenutkom, ko bi ta sprememba za?ela veljati. V svojem mnenju o zakonskem osnutku naj bi Raad van State (Državni svet) štel, da je retroaktivnost utemeljena. Le-to sta morali tudi sicer potrditi zbornici nizozemskega parlamenta, ?eprav so na Nizozemskem na splošno manj naklonjeni povratni uporabi zakonskih sprememb.

37 Nizozemsko vlado v tej to?ki podpira švedska vlada. Ta pojasnjuje, da švedska ustava kljub veliki previdnosti na Švedskem, kar zadeva spoštovanje na?el varstva legitimnih pri?akovanj in pravne varnosti, zato da bi se izognili pove?anju dav?nih utaj, preden za?ne veljati zakon, namenjen njihovem omejevanju, dolo?a, da lahko švedski parlament odlo?i, da se bo novi dav?ni zakon uporabljal od dne, ko ga je ta država z dopisom obvestila o svoji nameri v zvezi s spremembo zakona.

38 V tem smislu iz branja sporo?ila medijem z dne 31. marca 1995 izhaja, da povratni u?inek zakona o spremembah ni bil utemeljen s skrbjo, da se kon?a finan?ne konstrukcije, ki so se uporabljale ve? let, pa? pa s strahom, da bi bile te konstrukcije v veliki meri izvedene med trenutkom, ko se je odlo?alo o spremembi zakona, in trenutkom, ko bi navedena sprememba za?ela veljati.

39 Tak strah se ne zdi neutemeljen in prepre?evanje takih konstrukcij bi lahko bilo v splošnem interesu, ki bi izjemoma upravi?eval, da posamezna država ?lanica uporabi tehniko povratnega u?inka zakona, ?e zagotovi dolžno spoštovanje legitimnih pri?akovanj dav?nih zavezancev. Vendar mora nacionalni sodnik, ki najbolje pozna okoliš?ine primera, presoditi, ali je tveganje finan?nih konstrukcij v tem ?asu dovolj veliko, da upravi?i povratni zna?aj zakona.

40 V zvezi z legitimnimi pri?akovanji gospodarskih subjektov Stichting „Goed Wonen“ zatrjuje, da od le-teh ni mogo?e pri?akovati poznavanja vseh sporo?il organov medijem niti tega, da bodo mislili, da bodo vse objavljene spremembe izvedene. Sicer pa je bilo sporo?ilo medijem preve? površno in nejasno. Celotno besedilo predvidenih sprememb naj ne bi bilo znano vse do vložitve osnutka zakona v nizozemskem parlamentu 23. maja 1995.

41 Nizozemska vlada poudarja, da je sporo?ilo medijem sledilo številnim posredovanjem Staatssecretaris van Financiën v nizozemskem parlamentu, ki so napovedovala zadevne spremembe. Sicer pa naj bi bilo sporo?ilo medijem jasno in je natan?no zajelo vse finan?ne konstrukcije, kakršne je uporabljala tože?a stranka v postopku v glavni stvari. Amandmaji osnutka naj bi se pojavili med postopkom sprejemanja, vendar naj bi bili namenjeni samo pojasnjevanju dolo?enih izjem pri uporabi na?el zakonskega osnutka, tako da naj ti amandmaji, kar zadeva položaj tože?e stranke v postopku v glavni stvari, ne bi bili upoštevni.

42 Švedska vlada meni, da je treba vprašanje spoštovanja legitimnih pri?akovanj presojati v lu?i zakonodajnih izro?il, ki so lastna vsaki državi ?lanici. Na Švedskem izro?ilo, izraženo v ustavi, zahteva, da povratni u?inek seže do dne, ko je vlada parlamentu te države poslala dopis, s katerim je napovedala vložitev zakonskega osnutka. V zadevi v glavni stvari naj bi bilo nizozemsko zakonodajno izro?ilo tisto, glede na katero bi bilo treba presojati, ali so bila spoštovana legitimna pri?akovanja gospodarskih subjektov.

43 V tem pogledu je, kolikor gre v predmetni zadevi za nacionalno ureditev, treba ravno z upoštevanjem načina posredovanja informacij, ki jih država članica, ki jih je sprejela, običajno uporablja, in okoliščin tega primera, *in concreto* presoditi, ali je bilo zagotovljeno dolžno spoštovanje legitimnih pravic gospodarskih subjektov, zajetih s to zakonodajo.

44 Iz predložitvene odločbe izhaja, da je Staatssecretaris van Financiën s sporočili medijem 31. marca in 3. aprila 1995 uradno objavil, da namerava Svet ministrov nizozemskemu parlamentu predložiti osnutek sprememb Wet OB 1968, predvsem njegovih členov 3(2) in 11(1)(b), točka 5, in določiti začetek uveljavljanja zakona o spremembah na dan 31. marca 1995, ob 18.00. Kljub temu je nacionalni sodnik pristojen za to, da preveri, ali so bila ta besedila dovolj jasna, da bi lahko posamezni gospodarski subjekt, ki opravlja gospodarske dejavnosti, kot so te, določene z zakonom, razumel posledice zakonske spremembe, predvidene na ravni transakcij, ki jih opravlja.

45 Glede na vse zgoraj navedene ugotovitve, je treba na vprašanje odgovoriti, kot sledi:

„Načeli varstva legitimnih pravic in pravne varnosti ne nasprotujeta temu, da država članica izjemoma, zato da bi se med zakonodajnim postopkom izognila obsežni uporabi točno tistih finančnih konstrukcij, namenjenih zmanjšanju bremena DDV, proti katerim naj bi se zakon o spremembah boril, temu zakonu podeli povratni uinek, če so bili, v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, gospodarski subjekti, ki opravljajo gospodarske transakcije, kot so te, na katere se zakon nanaša, prej opozorjeni na bližnje sprejetje tega zakona in na predvideni povratni uinek na tak način, da lahko razumejo posledice zakonske spremembe, predvidene na ravni transakcij, ki jih opravljajo.

Če ta zakon posamezno gospodarsko transakcijo nepremičnine, ki je bila prej predmet plačila DDV, oprosti plačila DDV, je lahko njegov uinek tak, da razveljavi popravek DDV, ki nastopi zaradi uresnitve pravice do odbitka DDV, plačane ob dobavi te nepremičnine, v trenutku, ko je nepremičnina predmet transakcije, ki v tem trenutku šteje kot obdavčljiva.“

Stroški

46 Ker je ta postopek za stranke v postopku ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

Načeli varstva legitimnih pravic in pravne varnosti ne nasprotujeta temu, da država članica izjemoma, zato da bi se med zakonodajnim postopkom izognila obsežni uporabi točno tistih finančnih konstrukcij, namenjenih zmanjšanju bremena davka na dodano vrednost, proti katerim naj bi se zakon o spremembah boril, temu zakonu podeli povratni uinek, če so bili, v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, gospodarski subjekti, ki opravljajo gospodarske transakcije, kot so te, na katere se zakon nanaša, prej opozorjeni na bližnje sprejetje tega zakona in na predvideni povratni uinek na tak način, da lahko razumejo posledice zakonske spremembe, predvidene na ravni transakcij, ki jih opravljajo.

Če ta zakon posamezno gospodarsko transakcijo nepremičnine, ki je bila prej predmet plačila davka na dodano vrednost, oprosti plačila davka na dodano vrednost, je lahko njegov učinek tak, da razveljavi popravek davka na dodano vrednost, ki nastopi zaradi uresničitve pravice do odbitka davka na dodano vrednost, plačane ob dobavi te nepremičnine, v trenutku, ko je nepremičnina predmet transakcije, ki v tem trenutku šteje kot obdavčljiva.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.