

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

26. aprila 2005*

V zadevi C-376/02,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 18. oktobra 2002, ki je prispela na Sodišče 21. oktobra 2002, v postopku

Stichting „Goed Wonen“

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (veliki senat),

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

* Jezik postopka: nizozemščina.

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 stališč, 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 v zadevi „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 V Besedilu člena 20 Šeste direktive je navedeno:

„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, obračunanega 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 davčni zavezanec preide s splošnega načina obdavčitve na posebno ureditev ali obratno, lahko države članice sprejmejo vse potrebne ukrepe za zagotovitev, da davčni 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 določenega 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 načeloma oproščen plačila DDV in da za „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“, tožeča 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 njihove lastne cene teh. Del stanovanj je bil še zmeraj v gradnji. Do tega dne tožeča 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 zaračunalo skladu GW za podelitev užitka, v znesku 645.067 NLG, in drugič, DDV, ki mu je bil zaračunan 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 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 okoliščinah, ki jih določa zakon, podelitve pravice do užitka z najemom, oproščenim plačila DDV. V 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 [...], kakor je bil spremenjen [...], ki opredeljuje „dobava blaga“ za transakcije nastanka, prenosa, spremembe, opustitve oziroma prenehanja stvarnih pravic, s katerimi so obremenjene nepremičnine, podrejatemu, 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, kakor 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 določbo 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. Navedeni zakon nikakor ne bi mogel povratno učinkovati pred vložitvijo njegovega osnutka v nizozemskem parlamentu, to je do 23. maja 1995.

- 18 V svoji sodbi z dne 24. avgusta 1999, v kateri je Hoge Raad postavilo vprašanja za predhodno odločanje v prvi zadevi, je ugotovilo, da Stichting „Goed Wonen“ s svojimi pritožbenimi razlogi ni uspel in da je presoja Gerechtshof 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 Schlosstraße (C-396/98, Recueil, str. 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, plačanega 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 začetkom 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 dokončana. 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. Zato bi lahko zadevna stranka v tem trenutku na podlagi člena 15(4) zakona – to je določbe, utemeljene na določbah členov 17 in 20(1), *initiom* 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 učinkom], preden je bil ustanovljen zadevni užitek.“

- 21 V točki 6.3.4 predložitvene odločbe je Hoge Raad pojasnilo razliko med zadevo v glavni stvari in že razsojeno zgoraj navedeno zadevo Schlosstraße:

„V zadevi Schlosstraße je bil učinek predmetne zakonske spremembe – ki ni vsebovala nikakršne retroaktivnosti – razveljavitev pridobljene pravice do odbitka, če so bile transakcije, od katerih je bila pravica do odbitka odvisna, izvedene po tem, ko je začela veljati sprememba, in so bile, v nasprotju s položajem, ki je veljal prej, oproščene 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 če je zakonska sprememba začne veljati po tem trenutku. V zvezi s tem je treba omeniti, da so bili o načrtovani spremembi pred tem trenutkom obveščeni mediji in da so bili pri tem kot razlog navedeni nezaželeni učinki, ki bi jih lahko imela objava zakonske spremembe brez povratnega učinka, da bi sprememba, kolikor nas zadeva, začela veljati s povratnim učinkom od 31. marca 1998, od 18.00 ure.“

- 22 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden, da prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali v okoliščinah, navedenih v točki 6.3.4 zgoraj, člena 17 in 20 Šeste direktive oziroma načeli prava Skupnosti varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti nasprotujejo – v primeru, ko nista ugotovljeni ne goljufija niti zloraba in namen uporabe blaga ni spremenjen, kot je povzeto v točkah 50 in 51 sodbe Sodišča Schlosstraße – popravku DDV, ki ga davčni zavezanec ni plačal ob dobavi blaga

(nepremičnine), ki jo je najprej namenil za najem (transakcija, oproščena plačila DDV), vendar jo je potem namenil za transakcijo, za katero se plača 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 oproščena plačila, brez pravice do odbitka?“

- 23 Predložitveno sodišče je v svoji odločbi navedlo zadevi C-487/01, Gemeente Leusden, in C-7/02, Holin Groep, v katerih je postavilo predhodni vprašanji v zvezi z istimi določbami. Ker je bila v teh združenih 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 sodišču z vprašanjem, ali je odgovor na vprašanje, postavljeno v tej zadevi, še vedno potreben. Z dopisom z dne 3. junija 2004 je Hoge Raad Sodišču sporočilo, da vztraja pri svojem predlogu.

Temelj

- 24 S svojim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali člena 17 in 20 Šeste direktive oziroma načeli varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti nasprotujejo razveljavitvi popravka DDV, ki nastopi zaradi uresničevanja pravice do odbitka DDV, ki se plača po dobavi te nepremičnine v trenutku, ko je bila nepremičnina predmet obdavčljive transakcije, kot posledica sprejetja zakona, s katerim se razveljavlja obdavčljiva narava transakcije, in ki v skladu z odločitvijo nacionalnega zakonodajalca učinkuje od dne, preden je bila nepremičnina predmet obdavčljive 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 odločitev, do katere je prišlo Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Schlosstraße, 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 Zato 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 določenih 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 oprostitev 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 učinek, začel veljati.

- 29 Ker je začel tako zakon o spremembah na podlagi svojega povratnega učinka učinkovati, 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 učinka 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 učinek 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 Čepprav 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 (glej v tem smislu sodbo 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 sodbo ESČP z dne 23. oktobra 1997 v zadevi National & Provincial Building Society proti Združenemu kraljestvu, *Recueil des arrêts et décisions*, 1997-VII, točka 80).
- 34 To načelo mora spoštovati nacionalni zakonodajalec, ko sprejme zakonodajo, za katero se uporablja pravo Skupnosti.
- 35 Stichting „Goed Wonen“ zatrjuje, da povratni učinek zakona o spremembah ni potreben, če je bila nizozemska vlada več let seznanjena z dogovori, kot so dogovori, ki jih je uporabljal. Sicer pa ni bilo niti goljufije niti davčne utaje, saj je bil zakon spoštovan.
- 36 Nizozemska vlada nasprotno zatrjuje, kot je bilo pojasnjeno v sporočilu Staatssecretaris van Financiën, da je mogoče povratni učinek utemeljiti s strahom, da se bodo dogovori v veliki meri izvršili med trenutkom, ko bi se odločalo o uvedbi spremembe zakona, in trenutkom, ko bi ta sprememba začela 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, čeprav so na Nizozemskem na splošno manj naklonjeni povratni uporabi zakonskih sprememb.

- 37 Nizozemsko vlado v tej točki podpira švedska vlada. Ta pojasnjuje, da švedska ustava kljub veliki previdnosti na Švedskem, kar zadeva spoštovanje načel varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti, zato da bi se izognili povečanju davčnih utaj, preden začne veljati zakon, namenjen njihovem omejevanju, določa, da lahko švedski parlament odloči, da se bo novi davčni 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 sporočila medijem z dne 31. marca 1995 izhaja, da povratni učinek zakona o spremembah ni bil utemeljen s skrbjo, da se konča finančne konstrukcije, ki so se uporabljale več let, pač pa s strahom, da bi bile te konstrukcije v veliki meri izvedene med trenutkom, ko se je odločalo o spremembi zakona, in trenutkom, ko bi navedena sprememba začela veljati.
- 39 Tak strah se ne zdi neutemeljen in preprečevanje takih konstrukcij bi lahko bilo v splošnem interesu, ki bi izjemoma upravičeval, da posamezna država članica uporabi tehniko povratnega učinka zakona, če zagotovi dolžno spoštovanje legitimnih pričakovanj davčnih zavezancev. Vendar mora nacionalni sodnik, ki najbolje pozna okoliščine primera, presoditi, ali je tveganje finančnih konstrukcij v tem času dovolj veliko, da upraviči povratni značaj zakona.
- 40 V zvezi z legitimnimi pričakovanji gospodarskih subjektov Stichting „Goed Wonen“ zatrjuje, da od teh ni mogoče pričakovati poznavanja vseh sporočil organov medijem niti tega, da bodo mislili, da bodo vse objavljene spremembe izvedene. Sicer pa je bilo sporočilo medijem preveč 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 sporočilo medijem sledilo številnim posredovanjem Staatssecretaris van Financiën v nizozemskem parlamentu, ki so napovedovala zadevne spremembe. Sicer pa naj bi bilo sporočilo medijem jasno in je natančno zajelo vse finančne konstrukcije, kakršne je uporabljala tožeča stranka v postopku v glavni stvari. Amandmaji osnutka naj bi se pojavili med postopkom sprejemanja, vendar naj bi bili namenjeni samo pojasnjevanju določenih izjem pri uporabi načel zakonskega osnutka, tako da naj ti amandmaji, kar zadeva položaj tožeče stranke v postopku v glavni stvari, ne bi bili upoštevni.
- 42 Švedska vlada meni, da je treba vprašanje spoštovanja legitimnih pričakovanj presojati ob upoštevanju zakonodajnih izročil, ki so lastna vsaki državi članici. Na Švedskem izročilo, izraženo v ustavi, zahteva, da povratni učinek 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 izročilo tisto, glede na katero bi bilo treba presojati, ali so bila spoštovana legitimna pričakovanja gospodarskih subjektov.
- 43 V tem pogledu je, če gre v predmetni zadevi za nacionalno ureditev, treba ravno z upoštevanjem načinov 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 pričakovanj 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 učinkovanja 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,i:

„Načeli varstva legitimnih pričakovanj 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 zmanjševanju bremena DDV, proti katerim naj bi se zakon o spremembah boril, temu zakonu podeli povratni učinek, 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 učinek 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 učinek tak, da razveljavi popravek DDV, ki nastopi zaradi uresničevanja pravice do odbitka DDV, plačanega ob dobavi te nepremičnine, v trenutku, ko je nepremičnina predmet transakcije, ki v tem trenutku šteje za obdavčljiva.“

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

Načeli varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti ne nasprotujeta temu, da država članica izjemoma, 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 učinek, če so bili v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, gospodarski subjekti, ki opravljajo gospodarske transakcije, kakršne so te, na katere se zakon nanaša, prej opozorjeni na bližnje sprejetje tega zakona in na predvideni povratni učinek 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 uresničevanja pravice do odbitka davka na dodano vrednost, plačanega ob dobavi te nepremičnine, v trenutku, ko je nepremičnina predmet transakcije, ki v tem trenutku šteje za obdavčljivo.

Podpisi