

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

ANTONIA TIZZANA,

predstavljeni 16. decembra 2004¹

1. S sodbo z dne 18. oktobra 2002 je Hoge Raad der Nederlanden na podlagi člena 234 ES Sodišču predložilo vprašanje za predhodno odločanje, ali Šesta direktiva 77/388/EGS in načeli pravne varnosti in legitimnega pričakovanja nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki s povratnim učinkom oprošča plačila DDV nekatere transakcije, ki so bile prej predmet plačila tega davka in s tem odvzame tistim, ki so davek že plačali, pravico do popravka prvotnega odbitka.

splošni načeli pravnega reda Skupnosti, omeniti člena 17 in 20 Šeste direktive Sveta 77/288/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (v nadaljevanju: Šesta direktiva).²

3. Člen 17, ki se nanaša na nastanek in obseg pravice do odbitka, določa:

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

I – Pravni okvir

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

A – Skupnostna ureditev

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;

2. V tej zadevi je treba poleg načel pravne varnosti in legitimnega pričakovanja, ki sta

[...]“

1 — Jezik izvirnika: italijanščina.

2 — UL L 145, 13.6.1977, str.1.

4. Člen 20, ki se nanaša na popravke odbitkov, pa določa:

v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano. Letni popravek znaša samo eno petino davka, obračunanega od 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.

„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;

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

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.

Pri nepremičninah, pridobljenih kot investicijsko blago, se obdobje popravkov lahko podaljša največ do 10 let [...]"

B – Nacionalna ureditev

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

5. Staatssecretaris van Financiën (nizozemski državni sekretar za finance) je s sporočilom za medije z dne 31. marca 1995 objavil,

da namerava svet ministrov v nizozemskem parlamentu vložiti predlog sprememb zakona o DDV z dne 28. junija 1968.³ V sporočilu so bile navedene bistvene točke spremembe zakona in obvestilo, da bodo sprejete spremembe začele učinkovati od dneva objave tega sporočila.

7. Čeprav to v tej zadevi ni ključnega pomena, je treba omeniti, da je zakon o spremembah tudi odpravil možnost za stranke pogodb o najemu nepremičnin, da se odločijo za obdavčitev najema. Za pogodbe, sklenjene pred 31. marcem 1995, je za odpravo te možnosti veljala prehodna ureditev.

8. Kot je bilo navedeno v sporočilu za medije, je bil v zakonu o spremembah za začetek njegove veljavnosti določen 31. marec 1995 ob 18.00 uri (člen V).

6. Dejansko je napovedani zakon⁴ (v nadaljevanju: zakon o spremembah) začel veljati 29. decembra 1995. Da bi preprečili „nezaželeno in neustrezno uporabo zakonodaje o nepremičninah“,⁵ ta zakon predvideva, da če je dogovorjeno plačilo za ustanovitev stvarne pravice na nepremičnini nižje od ekonomske vrednosti te pravice, ta transakcija ni več prenos blaga, za katerega se plača DDV, ampak je izenačena z najemom, ki je oproščen davka (glej člena 3(2) in 11(1)(b)(5) zakona, ki prenašata člena 5(3)(b) ter 13(B)(b) in (C)(a) Šeste direktive).

II – Dejansko stanje in postopek

9. Iz predložitvenega sklepa izhaja, da so bile v drugem trimesečju leta 1995 Woningbouwvereniging „Goed Wonen“ (združenje za gradnjo stanovanj „Goed Wonen“, katerega pravni naslednik je sklad „Goed Wonen“; v nadaljevanju: združenje GW) dobavljene tri skupine stanovanj, namenjene oddajanju. Predložitveno sodišče navaja, da med gradnjo teh stanovanj združenje v skladu z možnostjo, predvideno v nacionalni zakonodaji, ni odbilo DDV, plačan za prejeto blago in dobave.

3 — Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (zakon z dne 28. junija 1968 o zamenjavi obstoječega prometnega davka s prometnim davkom po sistemu davka na dodano vrednost).

4 — Wet van 18 december 1995, Staatsblad 95/659, 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 z dne 18. decembra 1995 o spremembi zakona iz leta 1968 o prometnem davku, zakona o davku na pravne akte in številnih drugih davčnih zakonov zaradi boja proti konstrukcijam glede nepremičnin).

5 — Glej obrazložitev predloga zakona o spremembah.

10. Združenje GW je 28. aprila 1995 ustanovilo sklad „De Goede Woning“ (v nadaljevanju: sklad GW) in je istega dne nanj preneslo pravico užitka za desetletno obdobje za ta stanovanja. Za ta prenos je dobilo protidajatev, ki je bila nižja od cene teh stanovanj, in je v skladu s takrat veljavnim zakonom o DDV prejelo davek na dodano vrednost.

11. Po tej transakciji se je združenje odločilo, da v skladu s členom 20 (1)(a) Šeste direktive zahteva popravek davka na dodano vrednost na stroške gradnje, ki ga pred tem ni odbilo. V davčni napovedi za zadevno obdobje od 1. aprila do 30. junija 1995 je združenje navedlo, prvič, DDV, ki ga je zaračunalo skladu GW za ustanovitev užitka v znesku 645.067 NLG, in drugič, znesek DDV, ki mu je bil zaračunan za izgradnjo stanovanj, in sicer 1.285.059 NLG, ki ga je odbilo kot vstopni davek.

12. Na podlagi te napovedi je davčni urad združenju GW povrnil 639.992 NLG.

13. Vendar je davčni inšpektor ob upoštevanju zakona o spremembah, ki je medtem začel veljati, spremenil svojo odločbo in označil prenos, ki ga je izvedlo združenje

GW za transakcijo, oproščeno plačila DDV. S tem je združenju odklonil pravico do popravka, ki jo je že pridobilo, in obenem zahteval vrnitev 1.285.059 NLG, ki ga je naknadno po uradni dolžnosti znižal na 639.992 NLG, kar ustreza DDV, ki je bil dejansko povrnjen.

14. Ker je bila medtem njegova pritožba zavrnjena, se je združenje GW obrnilo na Gerechtshof te Arnhem, ki je s sodbo z dne 20. maja 1998 potrdilo ponovno odločbo o odmeri, ki jo je davčna uprava znižala.

15. Združenje GW je pri Hoge Raad vložilo kasacijsko pritožbo, to pa je, ker je predvsem dvomilo o združljivosti Šeste direktive s členoma 3(2) in 11(1)(b)(5) zakona o DDV, kakor je bil spremenjen z zakonom o spremembah, Sodišču predložilo prvo vprašanje v predhodno odločanje.

16. Vendar pa je Sodišče ta dvom zavrnilo že s sodbo z dne 4. oktobra 2001 v zadevi Goed Wonen (C-326/99, Recueil str. I-6831), ko je ugotovilo, da Šesta direktiva ni v nasprotju z nacionalno določbo, kot je člen 3(2), „ki postavlja pogoj, da je ustanovitev, prenos, sprememba, opustitev ali prenehanje stvarnih pravic na nepremičnini, dobava blaga tedaj, ko je vsota, plačana za te transakcije,

povečana za znesek prometnega davka, najmanj enaka tržni vrednosti nepremičnine, na katero se te pravice nanašajo“, niti z nacionalno določbo, kot je člen 11(1)(b)(5), „ki zaradi uporabe oprostitve plačila davka na dodano vrednost dopušča izenačenje ustanovitve stvarne pravice za dogovorjeni čas in plačilo, ki njenemu lastniku daje možnost uporabe te nepremičnine, kot je pravica užitka v postopku v glavni stvari, z zakupom oziroma najemom nepremičnin“.

nasprotujejo – če nista ugotovljeni ne goljufija ne zloraba in namen uporabe blaga ni spremenjen [...] – 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?“

17. Vendar si je po tej sodbi Hoge Raad še naprej postavljalo vprašanje o združljivosti zakona o spremembah s pravom Skupnosti, vendar z drugega zornega kota. Še posebej ga je zanimalo vprašanje, ali se ta zakon, katerega vsebina velja za zakonito, lahko uporablja retroaktivno, tako da odvzame davčnemu zavezancu pravico, ki jo je pridobil ob popravku odbitka.

19. V okviru tega postopka so Sodišču predložili pisna stališča združenje GW, nizozemska vlada in Komisija, ki so bili potem skupaj s švedsko vlado zaslišani na obravnavi 26. oktobra 2004.

18. Iz tega razloga se je Hoge Raad ponovno obrnilo na Sodišče in mu v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

III – Pravna analiza

„Ali [...] člena 17 in 20 Šeste direktive oziroma načeli prava Skupnosti varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti

20. Preden se lotimo vprašanja, ki je predmet razprave med strankami v tej zadevi, je treba izločiti nekatera druga vprašanja, ki niso sporna.

21. V tej zvezi je treba najprej ugotoviti, da ima v skladu s členom 17 Šeste direktive davčni zavezanec pravico odbiti od davka, ki ga je dolžan plačati, „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“, če „se [blago] in [...] storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij“.

22. Poleg tega se v skladu s členom 20(1)(a) prvotni odbitek popravi, zlasti kadar je „nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen“.

23. V tej zadevi predložitveno sodišče in vse stranke soglašajo o tem, da je pred sprejetjem zakona o spremembah z dne 29. decembra 1995 združenje GW pridobilo pravico do odbitka DDV za stroške gradnje. V skladu s členom 17 je bil namreč ta davek plačan za dobavo blaga in storitev, nujnih za dokončanje stanovanj, ki so bila nato uporabljena v transakciji (prenos pravice užitka), ki je bila v trenutku, ko je bila opravljena, obdavčljiva.

24. Prav tako ni sporno, da je imelo združenje GW v skladu s členom 20(1)(a) nadalje pravico do popravka prvotnega odbitka, ker med gradnjo stanovanj ni odbilo DDV.

25. Sporno pa je vprašanje, ali lahko tako pridobljeno pravico odbitka (ali, natančneje, do popravka odbitka) razveljavi s povratnim učinkom nacionalni zakon, kakršen je zakon o spremembah, ki je prav s povratnim učinkom oprostil plačila DDV transakcijo (prenos stvarne pravice užitka, plačan po ceni, ki je nižja od ekonomske vrednosti), ki je bila prej obdavčljiva.

26. Najprej moram povedati, da se strinjam s stališčem združenja GW in Komisije, ki trdita, da primeru, kakršen je zadevni, kjer legitimna pričakovanja posameznikov niso bila ustrezno varovana, načelo pravne varnosti nasprotuje retroaktivni uporabi nacionalnih davčnih določb, kot sta člena 3(2) in 11(1)(b)(5) spornega zakona.

27. Menim, da je takšna rešitev v skladu s stalno pravno prakso Sodišča, da je načelo

pravne varnosti del pravnega reda Skupnosti in ga morajo torej spoštovati ne le institucije Skupnosti⁶, temveč tudi države članice „pri izvrševanju pooblastil, ki jih imajo na podlagi direktiv Skupnosti“.⁷ To načelo se torej uporablja za nacionalni zakon, kakršen je zakon o spremembah, ki spreminja več določb zakona o DDV, ki prevzemajo določbe Šeste direktive (glej zgoraj navedeno točko 6).

28. Kot je torej upravičeno opozorilo združenje GW, zadevno načelo nasprotuje temu, „da bi bila časovna veljavnost (normativnega) akta v izhodišču določena na dan, preden je objavljen“.⁸ Pri DDV to načelo torej nasprotuje temu, „da sprememba nacionalne zakonodaje s povratnim učinkom odvzame davčnemu zavezancu pravico do odbitka, ki jo je pridobil na podlagi Šeste direktive“.⁹

29. Ob tej ugotovitvi pa je vendar treba upoštevati, da iz pravne prakse Sodišča prav

tako izhaja, da je „izjemoma mogoče odstopanje od zgoraj navedenega načela, kadar to zahteva cilj, ki ga je treba doseči, in kadar je legitimno pričakovanje prizadetih ustrezno spoštovano“.¹⁰

30. Tako je Sodišče v zadevah Racke in Decker, zlasti zaradi „izrednih okoliščin v tistem času“, potrdilo povratni učinek predpisa, ki je uvedel nadomestila za trgovino z vinom pri velikih nihanjih nacionalnih deviznih tečajev, ki so bila posledica zelo spremenjenega mednarodnega monetarnega stanja.¹¹ Tudi v zadevi Amylum proti Svetu je Sodišče razsodilo, da je zakoniti predpis, ki je retroaktivno uvedel režim kvot in prispevkov za proizvodnjo izoglukoze, potem ko je Sodišče zaradi pomembnih postopkovnih kršitev razveljavilo prvotni predpis, ki je te ukrepe že prej uvedel.¹²

31. Nazadnje, če navedemo zadnji, toda zelo pomemben, primer v zadevi Zuckerfabrik je Sodišče potrdilo veljavnost predpisa, s kate-

6 — Sodba z dne 14. maja 1975 v zadevi CNTA proti Komisiji (74/74, Recueil, str. 533).

7 — Sodbe z dne 3. decembra 1998 v zadevi Belgocodex (C-381/97, Recueil, str. I-8153, točka 26); z dne 8. junija 2000 v zadevi Schloßstraße (C-396/98, Recueil, str. I-4279, točka 44) in z dne 11. julija 2002 v zadevi Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, str. I-6325, točka 44).

8 — Sodba z dne 22. novembra 2001 v zadevi Nizozemska proti Svetu (C-110/97, Recueil, str. I-8763, točka 151).

9 — Zgoraj navedeni sodbi Schloßstraße, točka 47, in Marks & Spencer, točka 45., ter sodba z dne 29. aprila 2004 v zadevi Sudholz (C-17/01, Recueil, str. I-4243, točka 40).

10 — Sodbe z dne 25. januarja 1979 v zadevi Racke (98/78, Recueil, str. 69, točka 20); z dne 25. januarja 1979 v zadevi Decker (99/78, Recueil, str. 101, točka 8); z dne 30. septembra 1982 v zadevi Amylum proti Svetu (108/81, Recueil, str. 3107, točka 4) in z dne 21. februarja 1991 v združenih zadevah Zuckerfabrik (C-143/88 in C-92/89, Recueil, str. I-415, točka 49).

11 — Zgoraj navedeni sodbi Racke, točka 20, in Decker, točka 8. Nadomestila so posebni prispevki, ki pri velikih nihanjih deviznih tečajev izravnavajo razlike v ceni, izraženi v nacionalni valuti, da ne pride do motenj v trgovini.

12 — Zgoraj navedena sodba Amylum proti Svetu, točka 5.

rim je bil uveden prispevek za proizvajalce sladkorja za že preteklo tržno leto, v katerem je skupna tržna ureditev za sladkor imela hude izgube zaradi hitrega padca dolarja in sesutja svetovne cene sladkorja.¹³ V sodbi je Sodišče najprej ugotovilo obstoj takšnih izjemnih okoliščin in v nadaljevanju preverilo, ali sta bila zgoraj navedena pogoja (potreba po retroaktivnosti in varovanje legitimnega pričakovanja) izpolnjena.

32. Če se vrnemo k našemu primeru, menim, da kot je na to upravičeno opozorilo združenje GW, tu ni „izjemnih okoliščin“, ki bi bile primerljive z zgoraj navedenimi.

33. Ko je nizozemski zakonodajalec sklenil spremeniti s povratnim učinkom zakon o DDV, namreč ni bil soočen z nenadno finančno krizo ali nepredvidljivimi proračunskimi težavami. Preprosto je ugotovil, da nekatere kategorije gospodarskih subjektov že nekaj let „vse pogosteje“ uporabljajo „zakonodajo o prometnem davku na nepremičnine [...] na način, ki ga zakonodajalec ni predvidel“. Pravzaprav so ti uporabljali raz-

lične finančne konstrukcije, ki so bile sicer zakonite¹⁴, da bi dosegli, da „so [...] nepremičnine obremenjene z nižjim davkom [...] – v nekaterih primerih precej nižjim – kot ga predvideva zakon.“¹⁵

34. Položaj je bil zaradi postopnega zmanjševanja pritoka DDV na nepremičnine dejansko zelo občutljiv. Vendar pa ne vem, kako bi ga bilo mogoče označiti za izrednega v zgoraj navedenem smislu, da so ga torej povzročili nenadni, nepredvideni in nepredvidljivi dogodki.

35. To pa še ni vse. Menim namreč, da je v tej zadevi treba resno dvomiti o obstoju pogojev, ki sta – po že navedeni sodni praksi Sodišča (glej zgoraj navedeno točko 29) – nujna za to, da se lahko sprejmejo določbe s povratnim učinkom, in sicer i) nujnost, da zakonodajalec podeli tak učinek, da lahko doseže predvideni cilj, in ii) varovanje legitimnih pričakovanj prizadetih.

13 — Zgoraj navedena sodba Zuckerfabrik, točka 52. Glej tudi zgoraj navedeno sodbo Nizozemska proti Svetu, točka 155.

14 — Kot je navedlo že predložitevno sodišče, konstrukcija, kakršno je uporabilo združenje GW (glej zgoraj navedeno točko 10), da bi lahko izkoristilo odbitek DDV, ki ga je plačalo na stroške gradnje stanovanj, ni ne goljufija ne zloraba.

15 — Glej obrazložitev predloga zakona o spremembah.

36. Glede prvega pogoja se strinjam s trditvijo združenja GW, da povratni učinek zakona o spremembah ni bil „nujen“, da bi nizozemska vlada dosegla cilj preprečevanja „nezaželenih uporabe“ davčne zakonodaje, ki je privedla do znižanja obdavčenja DDV na nepremičnine. Težko je namreč zagovarjati mnenje, da v položaju, kot je v tem primeru, konkretnega cilja preprečevanja takšnega ravnanja, ki ni bilo nezakonito in je trajalo že več let, ne bi bilo mogoče učinkovito doseči drugače kot s sprejetjem zakona s povratnim učinkom. Ker pri tem ne gre za nenadno odkritje nepredvidenega in nepredvidljivega položaja, bi zakon, ki bi samo za vnaprej prepovedal „nezaželene“ konstrukcije, prav tako omogočil, da se jih prekine in bi povzročil samo relativno gospodarsko škodo (saj bi bil časovno omejen in bi se nanašal na ravnanje, ki je bilo dolgo časa dopuščeno), ne da bi hudo prizadel načelo pravne varnosti.

37. Po drugi strani glede drugega pogoja, ki sem ga navedel zgoraj, prav tako ni mogoče trditi, da je bilo v tem primeru legitimno pričakovanje zainteresiranih ustrezno varovano z objavo sporočila za medije, v katerem je bilo navedeno, da bo od 31. marca 1995 ustanovitev stvarne pravice na nepremičnini izenačena z najemom, oproščenim plačila davka.

38. Res je, kot je navedla švedska vlada, da nekatere države članice napovejo sprejetje

zakonskih ukrepov s sporočili za medije, da bi naslovnike pravočasno opozorile nanje. Vendar menim, kljub vsem drugim razmišljanjem, da takšna praksa ne more biti posplošena na ves skupni trg, na katerem delujejo evropski gospodarski subjekti in na katerem se običajna praksa ravna po načelu, da se ravnanja državljanov usmerjajo in pogojujejo z zakoni in ne s sporočili za medije. Torej, kot je upravičeno poudarila Komisija, posamezna praksa nekaterih držav članic ne more na ravni Skupnosti zahtevati od posameznikov na splošno in od davkoplačevalcev posebej, naj bolj upoštevajo sporočila za medije kot pa veljavno pravo.

39. To še zlasti velja v primerih, kakršen je ta, ko je konkretna vsebina in obseg veljavnosti predpisov, ki so bili na splošno napovedani v sporočilu za medije, znana šele, ko je ustrezen zakonski predlog predložen parlamentu in so zadevni predpisi lahko v parlamentarnem postopku večkrat spremenjeni, kot se je to zgodilo v obravnavanem primeru.

40. Zato torej v tej zadevi ni mogoče zahtevati od združenja GW, za katero ni

jasno, ali je bilo po zakonu zavezano biti seznanjeno s sporočilom za medije z dne 31. marca 1995, da se od 28. aprila ravna po nepotrjenih določbah tega sporočila, in ne po potrjenih določbah zakona o DDV, ki velja od leta 1968. Še zlasti, ker se je prav v skladu s tem zakonom od vsega začetka odločilo, da bo med ponujenimi možnostmi izbralo tako transakcijo, ki bo davčno najugodnejša (prenos pravice užitka). Še več, če bi lahko natančno poznalo vsebino napovedanih sprememb, ne pa samo splošnih okvirov iz obvestila za medije, bi imelo čas prav tako popolnoma zakonito izpeljati to transakcijo na drug način, ki bi mu tudi v novem zakonodajnem okviru omogočil, da ohrani vsaj del pravice do odbitka (na primer s pristankom na protidajatev, nekoliko višjo od vrednosti prenesene pravice).

41. Prav tako ni mogoče oporekati, da je v sodbi v zadevi Gemeente Leusden in Holin Groep¹⁶, ki se nanaša na isti zakon kot v tej zadevi, Sodišče razsodilo, da ta zakon „[ne krši] legitimnega pričakovanja davčnih zavezancev“.

42. V tej zadevi, ki je obravnavala druge določbe zakona o spremembah (zlasti tiste o

ukinitvi pravice do izbire obdavčenja najema nepremičnin, glej zgoraj navedeno točko 7), je namreč nizozemski zakonodajalec varoval legitimna pričakovanja zainteresiranih ne samo z objavo sporočila za medije, ki „[je] pojasnilo predvideno zakonsko spremembo“, ampak tudi z uvedbo prehodne ureditve v zakon, ki je predvidevala „prehod z obdavčljivega najema na neobdavčljiv najem šele po začetku veljavnosti zakona“ in je torej dajala „strankam najemne pogodbe čas, da se posvetujejo [...] o posledicah te zakonske spremembe“.¹⁷

43. Nasprotno pa določbe, ki jih obravnavamo danes (ki se nanašajo na oprostitev davka na prenos stvarne pravice na nepremičninah), ne predvidevajo podobne „prehodne ureditve“. Varovanje legitimnih pričakovanj davčnih zavezancev je torej v celoti prepuščeno izključno sporočilu za medije, ki, ponovno poudarjam, po mojem mnenju ne more ustrezno zagotavljati tega varstva.

44. Z tega razloga menim, da v tej zadevi – v nasprotju z zadevo Gemeente Leusden in Holin Groep – načeli pravne varnosti in legitimnega pričakovanja nasprotujeta spor-

16 — Sodba z dne 29. aprila 2004 v združenih zadevah C-487/01 in C-7/02 (Recueil, str. I-5337).

17 — Zgoraj navedena sodba Gemeente Leusden in Holin Groep, točki 80 in 81.

nim zakonskim določbam, ki s povratnim učinkom odvzemajo zainteresiranim pravico do popravka odbitka na podlagi Šeste direktive.

odbitega DDV, v celoti ali delno, na podlagi popravka na podlagi člena 20(1)(b) Šeste direktive.

45. Preden zaključim, moram še preučiti podredno rešitev, ki jo je predlagala Komisija. Ta dejansko meni, da bi lahko nizozemske oblasti, ki v tem primeru – zaradi zgoraj navedenih načel – niso mogle zahtevati celotne in takojšnje povrnitve vrnjenega DDV, vendarle lahko, ne da bi kršile ti načeli, izvedle nov popravek in znižale odbitek, ki ga je izvedlo združenja GW, če se ta odbitek omeji na leta po začetku veljavnosti zakona o spremembah. Če dobro razumem ta predlog Komisije, zato ker je v tistem trenutku veljaven nizozemski zakon predvideval, da se popravek razporedi na desetletno obdobje, nacionalni upravni organi ne bi mogli več zahtevati dela DDV, odbitega za leto 1995, lahko pa bi zahtevali vrnitev preostalega DDV, ki bi ga razporedili na naslednjih devet let po začetku veljavnosti navedenega zakona.

46. Tu se s Komisijo ne morem strinjati. Menim namreč, da načeli pravne varnosti in legitimnega pričakovanja ne dovoljujeta nizozemski davčni upravi, da zahteva vrnitev

47. V zvezi s tem poudarjam, da ta določba predvideva, da se „začetni odbitek popravi po postopkih, ki jih določijo države članice, *zlasti* [...] 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* [...]“¹⁸

48. Drugi odstavek te določbe, ki navaja pogoje za popravek za investicijsko blago, nadalje določa, da se ta „razporedi na obdobje petih let“ (pri nepremičninah, pridobljenih kot investicijsko blago, se obdobje popravkov lahko podaljša „največ do 10 let“); da „letni popravek znaša samo eno petino davka, obračunanega od tega blaga“, in nazadnje, „popravek se izvede na podlagi *razlik v upravičenosti do odbitka* v naslednjih

18 — Moj poudarek.

letih glede na upravičenost v letu, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano¹⁹.

49. Vendarle menim, da je najpravilnejša razlaga navedenih določb tista, ki omejuje uporabo instrumenta popravka na primere, v katerih je *spremenjeno dejansko stanje*, ki je omogočalo prvotni odbitek. Sicer pa močno dvomim, da bi se lahko, kot to predlaga Komisija, uporaba razširila na primere, ki so obravnavani v tem primeru, kjer je bila spremenjena *pravna podlaga*, ki je omogočala tak odbitek.

50. Res je, da je v členu 20(1), ki našteva, kdaj lahko pride do popravka, izraz „zlasti“ kar navaja na to, da seznam ni dokončen. Prav tako je res, da člen 20(2) na splošno določa, da se popravek izvede „na podlagi razlik v upravičenosti do odbitka“²⁰, pri tem pa ne opredeli, ali gre samo za vsebinske spremembe ali tudi za spremembe pravne podlage.

51. Vendar pa ne smemo pozabiti, da pri naštevanju primerov, v katerih je treba izvesti popravek (odpovedi nakupov ali znižanje cene) in primerov, v katerih popravek iz-

jemoma ni zahtevan (neplačane transakcije, uničenje, izguba ali tatvina premoženja ter dajanje daril manjših vrednosti ali vzorcev), člen 20 vedno navaja primere spremembe dejanskega stanja. Kot sem že navedel, me je to pripeljkalo do sklepa, da lahko pride do spremembe odbitka s pomočjo popravka le pri takšnih primerih (in to tudi pri primerih, ki so drugačni od izrecno navedenih, če so iste vrste).

52. V vsakem primeru, tudi če bi bilo tako, in bi zato priznali popravek, predviden v členu 20(1)(b), tudi v primerih spremembe zakonodaje, ki je podlaga za odbitek, je treba ugotoviti, da bi imel ta instrument nazadnje povraten učinek, enak zahtevi po vrnitvi odbitka. Ta bi namreč s svojim povratnim učinkom odvzel davčnemu zavezancu vsaj del pravice do odbitka, ki jo je že v celoti pridobil.

53. V obravnavanem primeru bi to pomenilo kršitev legitimnega pričakovanja zainteresiranih in s tem načela pravne varnosti, saj bi bila združenju GW retroaktivno odvzeta, čeprav le delno, pravica do odbitka, pridobljena pred sprejetjem zakona o spremembah.

¹⁹ — Moj poudarek.

²⁰ — Glej zgoraj navedeno sodbo *Gemeente Leusden in Holin Groep*, točki 52 in 53.

54. Zaradi navedenih razlogov predlagam, naj se na zadevno vprašanje odgovori, da če je davčni zavezanec na podlagi člena 17 Šeste direktive brez goljufije ali zlorabe pridobil pravico do odbitka DDV, ki ga je plačal ob dobavi nepremičnine, ki jo je najprej namenil za najem (transakcija, oproščena plačila DDV), vendar jo je potem predal v užitek (transakcija, za katero se plača DDV), ne da bi kasneje prišlo do spremembe predvidene

uporabe te nepremičnine, načeli pravne varnosti in legitimnega pričakovanja nasprotujeta temu, da bi se popravek davka, ki ni bil odbit, predviden v členu 20(1)(a) navedene direktive, razveljavil zato, ker zaradi zakonske spremembe, ki ob prenosu užitka še ni bila sprejeta, ta transakcija s povratnim učinkom šteje za oproščeno plačila, brez pravice do odbitka.

IV – Predlog

55. Glede na zgornje ugotovitve predlagam Sodišču, naj na vprašanje, ki ga je postavilo Hoge Raad der Nederlanden, odgovori:

Če je davčni zavezanec, na podlagi člena 17 Šeste direktive 77/388/EGS brez goljufije ali zlorabe pridobil pravico do odbitka DDV, ki ga je plačal ob dobavi nepremičnine, ki jo je najprej namenil za najem (transakcija, oproščena plačila DDV), vendar jo je potem predal v užitek (transakcija, za katero se plača DDV), ne da bi pozneje prišlo do spremembe predvidene uporabe te nepremičnine, načeli pravne varnosti in legitimnega pričakovanja nasprotujeta temu, da bi se popravek davka, ki ni bil odbit, določen v členu 20(1)(a) navedene direktive, razveljavil zato, ker zaradi zakonske spremembe, ki ob prenosu užitka še ni bila sprejeta, ta transakcija s povratnim učinkom šteje za oproščeno plačila, brez pravice do odbitka.