

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

ANTONIA TIZZANA,

predstavljeni 16. decembra 2004(1)

Zadeva C-376/02

Stichting „Goed Wonen“

proti

Staatssecretaris van Financiën

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska))

„DDV – Šesta direktiva 77/388/EGS – Pravna varnost – Legitimno pričakovanje – Sprememba nacionalne zakonodaje – Prenos pravice užitka – Transakcija, ki je bila prej obdavčena – Retroaktivna uporaba – Združljivost“

1. S sodbo z dne 18. oktobra 2002 je Hoge Raad der Nederlanden na podlagi člena 234 ES Sodišča predložilo vprašanje za predhodno odločanje, ali Šesta direktiva 77/388/EGS in njeni pravne varnosti in legitimnega pričakovanja nasprotujejo nacionalni zakonodaji, ki s povratnim uveljavljanjem 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.

I – Pravni okvir

A – Skupnostna ureditev

2. V tej zadevi je treba poleg njeni pravne varnosti in legitimnega pričakovanja, ki sta splošni njeni pravni redi 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.

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

„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 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 največ do 10 let [...]”

B – Nacionalna ureditev

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 začetno uveljavljati od dneva objave tega sporočila.

6. Dejansko je napovedani zakon⁽⁴⁾ (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).

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 začetek njegove veljavnosti določen 31. marec 1995 ob 18.00 uri (člen V).

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 prejeta blago in dobave.

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 znesek 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 sočasno zahteval vrnitev zneska v višini 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, le-to pa je, ker je predvsem dvomilo o združljivosti Šeste direktive s členi 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“.

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.

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

„Ali [...] člena 17 in 20 Šeste direktive oziroma načeli prava Skupnosti varstva legitimnih pričakovanj in pravne varnosti 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,  e ni veljala, ta transakcija retroaktivno šteje za oproščena plačila, brez pravice do odbitka  

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

III – Pravna analiza

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  este 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  ,  e  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  ni ji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravi en  .

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 u inkom nacionalni zakon, kakršen je zakon o spremembah, ki je prav s povratnim u inkom 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 stali em združenja GW in Komisije, ki trdita, da v takem primeru, kot je zadevni primer, 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 Skupnosti(6), 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 ve  določb zakona o DDV, ki prevzemajo določbe  este 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 ušinkom 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 ušinek 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 katerim 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 ušinkom 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 različne finančne konstrukcije, ki so bile sicer zakonite (14), 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 obutljiv. 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 ušinkom, in sicer i) nujnost, da zakonodajalec podeli tak ušinek, da lahko doseže predvideni cilj, in ii) varovanje legitimnih pričakovanj prizadetih.

36. Glede prvega pogoja se strinjam s trditvijo združenja GW, da povratni ušinek zakona o spremembah ni bil „nujen“, da bi nizozemska vlada dosegla cilj preprečevanja „nezaželene 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 ušinkovito doseči drugače kot s sprejetjem zakona s povratnim ušinkom. Ker pri tem ne gre za nenadno odkritje nepredvidenega in nepredvidljivega položaja, bi zakon, ki bi samo za vnaprej prepovedal

„nezaželene“ konstrukcije, prav tako omogočilo, da se jih prekine in bi povzročilo samo relativno gospodarsko škodo (saj bi bil časovno omejen in bi se nanašal na ravnanje, ki je bilo dolgo časa dopušteno), ne da bi hudo prizadel natečaj 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, oproščanim 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 natečaju, 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. Posledično 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 omogočilo, 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 Groep(16), 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. Zaradi tega razloga menim, da v tej zadevi – v nasprotju z zadevo Gemeente Leusden in

Holin Groep – na?eli pravne varnosti in legitimnega pri?akovanja nasprotujeta spornim zakonskim dolo?bam, ki s povratnim u?inkom odvzemajo zainteresiranim pravico do popravka odbitka na podlagi Šeste direktive.

45. Preden zaklju?im, moram še preu?iti podredno rešitev, ki jo je predlagala Komisija. Ta dejansko meni, da bi lahko nizozemske oblasti, ki v tem primeru – zaradi zgoraj navedenih na?el – niso mogle zahtevati celotne in takojšnje povrnitve vrnjenega DDV, vendarle lahko, ne da bi kršile ti na?eli, izvedle nov popravek in znižale odbitek, ki ga je izvedlo združenja GW, ?e se ta odbitek omeji na leta po za?etku veljavnosti zakona o spremembah. ?e 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 ve? zahtevati dela DDV, odbitega za leto 1995, lahko pa bi zahtevali vrnitev preostalega DDV, ki bi ga razporedili na naslednjih devet let po za?etku veljavnosti navedenega zakona.

46. Tu se s Komisijo ne morem strinjati. Menim namre?, da na?eli pravne varnosti in legitimnega pri?akovanja ne dovoljujeta nizozemski dav?ni upravi, da zahteva vrnitev odbitega DDV, v celoti ali delno, na podlagi popravka na podlagi ?lena 20(1)(b) Šeste direktive.

47. V zvezi s tem poudarjam, da ta dolo?ba predvideva, da se „za?etni odbitek popravi po postopkih, ki jih dolo?ijo države ?lanice, zlasti [...] ?e se po opravljenem obra?unu spremenijo dejavniki, uporabljeni za dolo?itev zneska, ki se odbije, zlasti v primeru *odpovedi nakupov* ali *znižanja cen*; odbitek pa se ne popravi, ?e ostanejo *transakcije* v celoti ali delno *nepla?ane* v primeru uradno dokazanega ali potrjenega *uni?enja, izgube ali tatvine* premoženja ter v primeru *dajanja daril* manjših vrednosti ali dajanja vzorcev [...]“(18)

48. Drugi odstavek te dolo?be, ki navaja pogoje za popravek za investicijsko blago, nadalje dolo?a, da se le-ta „razporedi na obdobje petih let“ (pri nepremi?ninah, pridobljenih kot investicijsko blago, se obdobje popravkov lahko podaljša „najve? do 10 let“); da „letni popravek znaša samo eno petino davka, obra?unanega od tega blaga“, in nazadnje, „popravek se izvede na podlagi *razlik v upravi?enosti do odbitka* v naslednjih letih glede na upravi?enost v letu, v katerem je bilo blago pridobljeno ali izdelano“(19)

49. Vendarle menim, da je najpravilnejša razlaga navedenih dolo?b tista, ki omejuje uporabo instrumenta popravka na primere, v katerih je *spremenjeno dejansko stanje*, ki je omogo?alo prvotni odbitek. Sicer pa mo?no 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 omogo?ala tak odbitek.

50. Res je, da je v ?lenu 20(1), ki našteva, kdaj lahko pride do popravka, izraz „zlasti“ kar navaja na to, da seznam ni dokon?en. Prav tako je res, da ?len 20(2) na splošno dolo?a, da se popravek izvede „na podlagi *razlik v upravi?enosti 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 izjemoma ni zahtevan (nepla?ane transakcije, uni?enje, izguba ali tatvina premoženja ter dajanje daril manjših vrednosti ali vzorcev), ?len 20 vedno navaja primere spremembe dejanskega stanja. Kot sem že navedel, me je to privedlo do sklepa, da lahko pride do spremembe odbitka s pomo?jo popravka le pri takšnih primerih (in to tudi pri primerih, ki so druga?ni od izrecno navedenih, ?e so iste vrste).

52. V vsakem primeru, tudi ?e bi bilo tako, in bi posledi?no priznali popravek, predviden v ?lenu 20(1)(b), tudi v primerih spremembe zakonodaje, ki je podlaga za odbitek, je treba ugotoviti, da bi imel ta instrument nazadnje povraten u?inek, enak zahtevi po vrnitvi odbitka. Ta bi namre? s

svojim povratnim u?inkom odvzel dav?nemu zavezancu vsaj del pravice do odbitka, ki jo je že v celoti pridobil.

53. V obravnavanem primeru bi to pomenilo kršitev legitimnega pri?akovanja zainteresiranih in s tem na?ela pravne varnosti, saj bi bila združenju GW retroaktivno odvzeta, ?eprav le delno, pravica do odbitka, pridobljena pred sprejetjem zakona o spremembah.

54. Zaradi navedenih razlogov predlagam, naj se na zadevno vprašanje odgovori, da ?e je dav?ni zavezanec na podlagi ?lena 17 Šeste direktive brez goljufije ali zlorabe pridobil pravico do odbitka DDV, ki ga je pla?al ob dobavi nepremi?nine, ki jo je najprej namenil za najem (transakcija, oproš?ena pla?ila DDV), vendar jo je potem predal v užitek (transakcija, za katero se pla?a DDV), ne da bi kasneje prišlo do spremembe predvidene uporabe te nepremi?nine, na?eli pravne varnosti in legitimnega pri?akovanja nasprotujeta temu, da bi se popravek davka, ki ni bil odbit, predviden v ?lenu 20(1)(a) navedene direktive, razveljavil zato, ker zaradi zakonske spremembe, ki ob prenosu užitka še ni bila sprejeta, ta transakcija s povratnim u?inkom šteje za oproš?eno pla?ila, brez pravice do odbitka.

IV – Predlog

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

?e je dav?ni zavezanec, na podlagi ?lena 17 Šeste direktive 77/388/EGS brez goljufije ali zlorabe pridobil pravico do odbitka DDV, ki ga je pla?al ob dobavi nepremi?nine, ki jo je najprej namenil za najem (transakcija, oproš?ena pla?ila DDV), vendar jo je potem predal v užitek (transakcija, za katero se pla?a DDV), ne da bi kasneje prišlo do spremembe predvidene uporabe te nepremi?nine, na?eli pravne varnosti in legitimnega pri?akovanja nasprotujeta temu, da bi se popravek davka, ki ni bil odbit, predviden v ?lenu 20(1)(a) navedene direktive, razveljavil zato, ker zaradi zakonske spremembe, ki ob prenosu užitka še ni bila sprejeta, ta transakcija s povratnim u?inkom šteje za oproš?eno pla?ila, brez pravice do odbitka.

1 – Jezik izvirnika: italijanš?ina.

2– UL L 145, 13.6.1977, str.1.

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 obstoje?ega 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 dav?nih zakonov zaradi boja proti konstrukcijam glede nepremi?nin).

5 – Glej obrazložitev predloga zakona o spremembah.

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, to?ka 26); z dne 8. junija 2000 v zadevi Schloßstraße (C?396/98, Recueil, str. I?4279, to?ka 44) in z dne 11. julija 2002 v zadevi Marks & Spencer (C?62/00, Recueil, str. I?6325, to?ka 44).

8 – Sodba z dne 22. novembra 2001 v zadevi Nizozemska proti Svetu (C?110/97, Recueil, str. I?8763, to?ka 151).

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

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

11– Zgoraj navedeni sodbi Racke, to?ka 20, in Decker, to?ka 8. Nadomestila so posebni prispevki, ki pri velikih nihanjih deviznih te?ajev izravnavajo razlike v ceni, izraženi v nacionalni valuti, da ne pride do motenj v trgovini.

12– Zgoraj navedena sodba Amylum proti Svetu, to?ka 5.

13– Zgoraj navedena sodba Zuckerfabrik, to?ka 52. Glej tudi zgoraj navedeno sodbo Nizozemska proti Svetu, to?ka 155.

14– Kot je navedlo že predložitveno sodiš?e, konstrukcija, kakršno je uporabilo združenje GW (glej zgoraj navedeno to?ko 10), da bi lahko izkoristilo odbitek DDV, ki ga je pla?alo na stroške gradnje stanovanj, ni ne goljufija ne zloraba.

15– Glej obrazložitev predloga zakona o spremembah.

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, to?ki 80 in 81.

18 – Moj poudarek.

19 – Moj poudarek.

20– Glej zgoraj navedeno sodbo Gemeente Leusden in Holin Groep, to?ki 52 in 53.