ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)
της 26ης Απριλίου 2005 *

Στην υπόθεση C-376/02,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, την οποία υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες), με απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2002, που περιήλθε στο Δικαστήριο την 21η Οκτωβρίου 2002, στο πλαίσιο της δίκης

Stichting «Goed Wonen»

κατά

Staatssecretaris van Financiën,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους B. Σκουρή, Πρόεδρο, P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas (εισηγητή), την R. Silva de Lapuerta και τους A. Borg Barthet, προέδρους τμήματος, την N. Colneric, τους S. von Bahr, J. N. Cunha Rodrigues, P. Kūris, E. Juhász, Γ. Αρέστη και M. Ilešič, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

γενικός εισαγγελέας: A. Tizzano
γραμματέας: M.-F. Contet, κυρία υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της προφορικής διαδικασίας της 26ης Οκτωβρίου 2004,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— το Stichting «Goed Wonen», εκπροσωπούμενο από τον G. Vos, belastingsadviseur,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις H. G. Sevenster και S. Terstal,

— η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον A. Kruse,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον E. Traversa και την D.W.V. Zijlstra,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Δεκεμβρίου 2004,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 17 και 20 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί

εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), καθώς και των αρχών της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφαλείας δικαίου.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Stichting «Goed Wonen», ενός ολλανδικού ιδρύματος, και του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργού Οικονομικών) σχετικά με διορθωτική πράξη επιβολής φόρου εκδοθείσα από τον έφορο και η οποία αφορούσε τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που δήλωσε το εν λόγω ίδρυμα για την περίοδο από 1ης Απριλίου έως 30 Ιουνίου 1995. Επί της διαφοράς αυτής το Δικαστήριο εξέδωσε ήδη απόφαση επί προδικαστικού ερωτήματος που υπέβαλε επίσης το Hoge Raad (απόφαση της 4ης Οκτωβρίου 2001, C-326/99, «Goed Wonen», Συλλογή 2001, σ. I-6831).

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

3 Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση

1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[...]»

4 Το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«Διακανονισμός των εκπτώσεων

1. Η αρχικά ενεργηθείσα έκπτωση υπόκειται σε διακανονισμό κατά τρόπο καθοριζόμενο από τα Κράτη μέλη, ιδίως:

α) όταν η έκπτωση είναι ανωτέρα ή κατωτέρα της εκπτώσεως, την οποίαν εδικαιούτο να ενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο.

β) όταν, μετά την υποβολή της δηλώσεως, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων του φόρου,

ιδίως σε περίπτωση ακυρώσεως πωλήσεων ή επιτεύξεως εκπτώσεων επί του τιμήματος· εντούτοις, δεν ενεργείται διακανονισμός στην περίπτωση πράξεων για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή, σε περίπτωση καταστροφής, απωλείας ή κλοπής δεόντως αποδεικνυομένων ή δικαιολογουμένων και στην περίπτωση εξόδων γενομένων για την χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων αναφερομένων στο άρθρο 5, παράγραφος 6. Εντούτοις, τα Κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να απαιτούν διακανονισμό για τις πράξεις για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή, καθώς και στην περίπτωση κλοπής.

2. Σχετικά με τα αγαθά επενδύσεως, ο διακανονισμός ενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών περιλαμβανομένου και του έτους, κατά την διάρκεια του οποίου απεκτήθη ή κατεσκευάσθη το αγαθό. Κατ' έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο του φόρου, με τον οποίον επεβαρύνθησαν τα αγαθά. Ο διακανονισμός αυτός πραγματοποιείται ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος προς έκπτωση, οι οποίες επέρχονται κατά την διάρκεια των επομένων ετών εν σχέσει προς το δικαίωμα εκπτώσεως, το ισχύον κατά το έτος αποκτήσεως ή κατασκευής του αγαθού.

Κατά παρέκκλιση από το [προηγούμενο] εδάφιο τα Κράτη μέλη δύνανται να χρησιμοποιούν ως βάση για τον διακανονισμό μία περίοδο πέντε ακεραίων ετών από την έναρξη της χρησιμοποιήσεως του αγαθού.

Σχετικά με τα ακίνητα αγαθά επενδύσεως, η διάρκεια της περιόδου που χρησιμεύει ως βάση υπολογισμού των διακανονισμών δύναται να επεκτείνεται μέχρι δέκα έτη.

[...]

4. Για την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3, τα Κράτη μέλη δύνανται:

— να ορίζουν την έννοια των αγαθών επενδύσεως,

— να προσδιορίζουν το ποσό του φόρου το οποίο θα λαμβάνεται υπόψη για τον διακανονισμό,

— να λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο ώστε να αποτρέπεται το ενδεχόμενο να προκύπτουν αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα από τους διακανονισμούς,

— να επιτρέπουν απλοποιήσεις διοικητικής φύσεως.

[...]

6. Σε περίπτωση μεταβολής της υπαγωγής ενός υποκειμένου στον φόρο από το κανονικό φορολογικό καθεστώς σε ένα ειδικό καθεστώς ή αντιστρόφως, τα Κράτη μέλη δύνανται να λαμβάνουν τα απαιτούμενα μέτρα, ώστε να αποτρέπεται το ενδεχόμενο ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο να τυγχάνει αδικαιολογήτου πλεονεκτήματος ή να υφίσταται αδικαιολόγητη ζημία.»

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

5 Προς καταπολέμηση των οικονομικών τεχνασμάτων στον τομέα των ακινήτων, ο Wet op de Omzetbelasting 1968 (νόμος του 1968 σχετικά με τον φόρο κύκλου εργασιών, στο εξής: Wet OB 1968) τροποποιήθηκε με τον 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 (νόμος τροποποιητικός του νόμου 1968 περί του κύκλου εργασιών, του νόμου περί του φόρου επί των νομικών πράξεων και ορισμένου αριθμού άλλων φορολογικών νόμων σχετικών με την καταπολέμηση των τεχνασμάτων των σχετικών με τα ακίνητα), της 18ης Δεκεμβρίου 1995 (Stbl. 1995, σ. 659, στο εξής: ο τροποποιητικός νόμος).

6 Όπως του παρέχει τη δυνατότητα το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, ο Ολλανδός νομοθέτης θέσπισε το άρθρο 3, παράγραφος 2, του Wet OB 1968, το οποίο ορίζει ότι η χορήγηση δικαιώματος το οποίο υπόκειται σε ακίνητο χαρακτηρίζεται ως «παράδοση αγαθού». Ωστόσο, ο τροποποιητικός νόμος εισήγαγε παρέκκλιση από τον χαρακτηρισμό αυτόν και είχε ως αποτέλεσμα η σύσταση δικαιώματος επικαρπίας να εξομοιώνεται με μίσθωση ακινήτου όταν η αμοιβή του δικαιώματος αυτού, προσαυξημένη κατά τον φόρο κύκλου εργασιών, είναι μικρότερη από την οικονομική αξία του αγαθού.

7 Εξάλλου, από την τροποποίηση του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο b), σημείο 5, του Wet OB 1968, προκύπτει ότι η μίσθωση ακινήτων απαλλάσσεται καταρχήν από τον ΦΠΑ και, με «μίσθωση ακινήτου» νοείται επίσης κάθε άλλη μορφή διαθέσεως ακινήτων προς χρήση, η οποία δεν συνιστά παράδοση ακινήτου.

8 Ο τροποποιητικός νόμος τέθηκε σε ισχύ στις 29 Δεκεμβρίου 1995. Προβλέπει ωστόσο ότι αναπτύσσει τα αποτελέσματά του από την 31η Μαρτίου 1995, ώρα 18, ημερομηνία και ώρα κατά τις οποίες το περιεχόμενο του μελλοντικού νόμου αναγγέλθηκε με ανακοινωθέν τύπου.

9 Σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που έδωσε το αιτούν δικαστήριο, ο Staatssecretaris van Financiën είχε αναγγείλει, με ανακοινωθέντα Τύπου στις 31 Μαρτίου και 3 Απριλίου 1995, ότι το Υπουργικό Συμβούλιο είχε την πρόθεση να υποβάλει στο Ολλανδικό Κοινοβούλιο σχέδιο τροποποιήσεως του Wet OB 1968, ειδικότερα των άρθρων 3, παράγραφος 2, και 11, παράγραφος 1, στοιχείο b, σημείο 5 αυτού. Είχε επίσης αναφέρει την πρόθεση του Συμβουλίου ο Wet OB 1968, μετά την έναρξη ισχύος της προτεινόμενης τροποποιήσεως, να ερμηνεύεται κατά την έννοια που θα του προσδώσει ο τροποποιητικός νόμος από τις 31 Μαρτίου 1995, ώρα 18.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

10 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το Stichting «Goed Wonen», προσφεύγον στην κύρια δίκη, διαδέχθηκε νομικώς την Woningbouwvereniging «Goed Wonen» (ένωση με αντικείμενο την κατασκευή κατοικιών «Goed Wonen», στο εξής: ένωση GW).

11 Με συμβολαιογραφική πράξη της 28ης Απριλίου 1995, η ένωση GW συνέστησε το ίδρυμα De Goede Woning (στο εξής: ίδρυμα GW). Την ίδια ημέρα, συνέστησε υπέρ του ιδρύματος δικαίωμα επικαρπίας διάρκειας δέκα ετών που αφορούσε τρία συμπλέγματα κατοικιών, αντί αντιπαροχής χαμηλότερης από το κόστος αυτών.

Μέρος των κατοικιών ήταν ακόμη υπό κατασκευή. Έως την ημερομηνία αυτή, το αναιρεσείον της κύριας δίκης δεν είχε εκπέσει τον φόρο που του είχε καταλογιστεί λόγω της παραδόσεως ή της κατασκευής των κατοικιών.

12 Με τη φορολογική της δήλωση που αφορούσε την περίοδο από 1ης Απριλίου έως 30 Ιουνίου 1995, η ένωση GW δήλωσε, αφενός, τον ΦΠΑ που είχε χρεώσει στο ίδρυμα GW για τη σύσταση της επικαρπίας, δηλαδή ποσό 645 067 ολλανδικών φιορινίων (NLG), και, αφετέρου, το ποσό του ΦΠΑ που της είχε καταλογιστεί για την κατασκευή των κατοικιών, δηλαδή το ποσό των 1 285 059 NLG, το οποίο εξέπεσε ως φόρο επί των εισροών. Σύμφωνα με τη δήλωση αυτή, το ποσό των 639 992 NLG επεστράφη στην ένωση GW, βάσει διακανονισμού.

13 Λαμβάνοντας υπόψη τον τροποποιητικό νόμο, ο έφορος επέβαλε εν συνεχεία, με διορθωτική πράξη, φόρο ισόποσο με την έκπτωση στην οποία είχε προβεί η ένωση GW. Η διόρθωση αυτή επιβεβαιώθηκε με απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 1996, την οποία η ένωση GW προσέβαλε ενώπιον του Gerechtshof te Arnhem. Ωστόσο, με απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1997, ο εν λόγω έφορος μείωσε αυτεπαγγέλτως τον διορθωτικό φόρο στο ποσό των 639 992 NLG, το οποίο αντιστοιχούσε στο ποσό που η εφορία είχε επιστρέψει στην ένωση GW βάσει της φορολογικής της δηλώσεως.

14 Στις 21 Αυγούστου 1997, η ένωση GW έλαβε τη νομική μορφή ιδρύματος και κατέστη το Stichting «Goed Wonen».

15 Με απόφαση της 20ής Μαΐου 1998, το Gerechtshof te Arnhem επιβεβαίωσε το νομότυπο της διορθωτικής πράξεως, όπως αυτή είχε τροποποιηθεί στο μεταξύ από τον έφορο. Κατά της αποφάσεως αυτής, το Stichting «Goed Wonen» άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

16 Στην πρώτη υπόθεση που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο, τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούσαν την ερμηνεία της έκτης οδηγίας προκειμένου να εξακριβωθεί αν τα άρθρα 5, παράγραφος 3, στοιχείο β, και 13, Β, στοιχείο β', και Γ, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία όπως ο τροποποιητικός νόμος, που είχε ως αποτέλεσμα να εξομοιώνει, υπό τις περιστάσεις που αναφέρει ο νόμος, προς μίσθωση απαλλασσόμενη ΦΠΑ τη σύσταση δικαιώματος επικαρπίας. Με την απόφασή του Goed Wonen, το Δικαστήριο αποφάνθηκε:

1) Το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας [...] έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε διάταξη εθνικού δικαίου, όπως το άρθρο 3, παράγραφος 2, του Wet 1968 [...] όπως τροποποιήθηκε [...], η οποία εξαρτά τον χαρακτηρισμό της «παραδόσεως αγαθών» για τις πράξεις συστάσεως, μεταβιβάσεως, τροποποιήσεως, παραιτήσεως ή λόγω καταγγελίας απώλειας εμπραγμάτων δικαιωμάτων που αφορούν ακίνητα από την προϋπόθεση ότι η καταβληθείσα αντιπαροχή για τις πράξεις αυτές, προσαυξημένη κατά το ποσό του φόρου κύκλου εργασιών, είναι τουλάχιστον ίση προς την οικονομική αξία του ακινήτου, το οποίο αφορούν τα εν λόγω δικαιώματα.

2) Το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', και μέρος Γ, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε διάταξη εθνικού δικαίου, όπως το άρθρο 11, παράγραφος 1, στοιχείο b, σημείο 5, του εν λόγω νόμου της 28ης Ιουνίου 1968, όπως τροποποιήθηκε [...] η οποία, προκειμένου να εφαρμόσει την απαλλαγή από τον φόρο προστιθεμένης αξίας, επιτρέπει την εξομοίωση της συστάσεως, για ορισμένο χρόνο και έναντι αντιπαροχής, εμπραγμάτου δικαιώματος που παρέχει στον δικαιούχο του εξουσία χρήσεως ενός ακινήτου, όπως είναι το δικαίωμα επικαρπίας για το οποίο πρόκειται στην κύρια δίκη, με τη μίσθωση ή την αγορομίσθωση αυτού.

17 Με την απόφασή του της 20ής Μαΐου 1998, το Gerechtshof έκρινε, ειδικότερα, ότι η αναδρομική ισχύς του τροποποιητικού νόμου δεν ήταν ασυμβίβαστη προς

οποιαδήποτε διάταξη της έκτης οδηγίας. Συναφώς, το Stichting «Goed Wonen» προέβαλε με την αναίρεσή του ότι η αναδρομική ισχύς από 31η Μαρτίου 1995, ώρα 18, αυτού του νόμου αντέβαινε προς το κοινοτικό δίκαιο. Η ισχύς του εν λόγω τροποποιητικού νόμου θα μπορούσε το πολύ να ανατρέξει στην ημερομηνία καταθέσεως του σχεδίου νόμου στο Ολλανδικό Κοινοβούλιο, δηλαδή στις 23 Μαΐου 1995.

18 Με την απόφασή του της 24ης Αυγούστου 1999, με την οποία υπέβαλε τα προδικαστικά ερωτήματα στην πρώτη υπόθεση, το Hoge Raad έκρινε ότι ο λόγος που προέβαλε το Stichting «Goed Wonen» δεν ευσταθούσε και ότι η εκτίμηση του Gerechtshof ήταν βάσιμη.

19 Με την απόφασή του περί παραπομπής στην παρούσα υπόθεση, το Hoge Raad προβάλλει ότι η άποψη αυτή, διατυπωθείσα σε προγενέστερη απόφαση, δημιουργεί ωστόσο αμφιβολίες κατόπιν της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 8ης Ιουνίου 2000, C-396/98, Schlossstraße (Συλλογή 2000, σ. I-4279), με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι «το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας [...] έχει την έννοια ότι το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να προβεί σε έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας που καταβλήθηκε επί αγαθών που του παραδόθηκαν ή υπηρεσιών που του παρασχέθηκαν για να πραγματοποιήσει ορισμένες πράξεις μισθώσεως εξακολουθεί να υφίσταται εφόσον μια νομοθετική μεταβολή μεταγενέστερη της παραδόσεως των αγαθών αυτών ή της παροχής των υπηρεσιών αυτών αλλά προγενέστερη της ενάρξεως των εν λόγω πράξεων στερεί από τον ως άνω υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα να παραιτηθεί από τη φορολογική απαλλαγή [...]».

20 Το αιτούν δικαστήριο εξηγεί ως εξής γιατί το Stichting «Goed Wonen» δεν προέβη στην έκπτωση πριν τις 28 Απριλίου 1995 του συναφούς με τις κατασκευαστικές εργασίες ΦΠΑ:

«6.3.1. Στην παρούσα υπόθεση, το αναιρεσείον προέβη στην ανέγερση συγκροτημάτων κατοικιών πριν από τις 28 Απριλίου 1995. Αρχικώς, είχε την

πρόθεση να εκμισθώσει τις κατοικίες μετά την παράδοση. Η μίσθωση αυτή απαλλάχθηκε —χωρίς δυνατότητα εξαιρέσεως— βάσει του άρθρου 11, παράγραφος 1, στοιχείο b, του [Wet OB 1968] (άρθρο 13, Β, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας). Κατ' αρχήν, το αναιρεσείον είχε κατά το χρονικό διάστημα της ανεγέρσεως δικαίωμα εκπτώσεως του επιβληθέντος σ' αυτό εν προκειμένω φόρου κύκλου εργασιών. Κατόπιν της εκμισθώσεως θα πραγματοποιούνταν παράδοση κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 1, στοιχείο h, του Wet (ο Ολλανδός νομοθέτης έκανε χρήση της παρεχόμενης από το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας δυνατότητας να θεωρείται μια τέτοια πράξη ως παράδοση), οπότε το αναιρεσείον θα καθίστατο οφειλέτης του φόρου κατά την αναφερόμενη στο άρθρο 8, παράγραφος 3, του Wet (άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας) βάση επιβολής του φόρου.

6.3.2. Δυνάμει υπουργικής αποφάσεως, συνεταιρισμοί κατασκευής κατοικιών μπορούν εντούτοις ως έχοντες έννομο συμφέρον να μην εφαρμόζουν το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο h, του Wet. Γι' αυτούς δεν ισχύει αυτή η διάταξη —και η διάταξη του άρθρου 5, παράγραφος 7, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας— εφόσον γνωστοποιήσουν την προς τούτο επιθυμία, πράγμα που πράττουν σύμφωνα με την προπαρατεθείσα απόφαση μη προβαίνοντας στην έκπτωση του επιβληθέντος φόρου κατά τη διάρκεια της κατασκευής. Εφαρμοζομένης αυτής της ρυθμίσεως, το αναιρεσείον δεν προέβη σε έκπτωση του φόρου κύκλου εργασιών κατά τη διάρκεια της κατασκευής κατοικιών.

6.3.3. Στις 28 Απριλίου 1995, το αναιρεσείον παρέδωσε τις κατοικίες κατά την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 2, του Wet (όπως τότε ακόμη ίσχυε), η οποία διάταξη στηρίζεται στο άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Η παράδοση αυτή δεν απαλλάχθηκε, όπως προεκτέθηκε στην παράγραφο 2.2, από τον φόρο κύκλου εργασιών. Αυτό είχε ως συνέπεια ότι το αναιρεσείον απέκτησε κατά το χρονικό αυτό σημείο, βάσει του άρθρου 15, παράγραφος 4, του Wet, το οποίο στηρίζεται στα άρθρα 17 και 20, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, δικαίωμα διακανονισμού του μη εκ των προτέρων εκπεσθέντος φόρου κύκλου εργασιών. Το δικαίωμα αυτό του αφαιρέθηκε συνεπεία της επελθούσας με τον νόμο της 18ης Δεκεμβρίου 1995 τροποποιήσεως του Wet, στην οποία προσδόθηκε ισχύς ανατρέχουσα πριν από το χρονικό σημείο κατά το οποίο συστάθηκε το επίδικο δικαίωμα επικαρπίας.»

21 Στο σημείο 6.3.4 της αποφάσεως περί παραπομπής, το Hoge Raad διευκρίνισε ως εξής αυτό που διακρίνει την υπόθεση της κύριας δίκης από την κατάσταση που κρίθηκε με την προπαρατεθείσα απόφαση Schlossstraße:

«Στην υπόθεση Schlossstraße, επρόκειτο για μια τροποποίηση νόμου η οποία —χωρίς να έχει αναδρομική ισχύ— είχε ως συνέπεια ότι ένα ήδη αποκτηθέν δικαίωμα εκπτώσεως καταργήθηκε, δεδομένου ότι οι πράξεις που είχαν αποφασιστική σημασία για το ζήτημα αν η αναιρεσείουσα είχε πράγματι ή όχι δικαίωμα εκπτώσεως διενεργήθηκαν αφού άρχισε να ισχύει η τροποποίηση του νόμου και απαλλάχθηκαν τότε υποχρεωτικώς, σε αντίθεση προς όσα ίσχυαν παλαιότερα, χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως.

Η παρούσα υπόθεση διαφέρει από εκείνη κατά το ότι τόσο η γένεση δικαιώματος εκπτώσεως όσο και η πράξη που δικαιολογεί το δικαίωμα εκπτώσεως —προηγουμένως το αναιρεσείον δεν είχε δικαίωμα εκπτώσεως— επήλθαν κατά το ίδιο χρονικό σημείο και κατά το ότι η τροποποίηση του νόμου άρχισε να ισχύει μετά από το χρονικό αυτό σημείο. Συναφώς, πρέπει να σημειωθεί ότι η σκοπούμενη τροποποίηση του νόμου γνωστοποιήθηκε στον Τύπο πριν από το χρονικό αυτό σημείο και ότι συγχρόνως ανακοινώθηκε, στο πλαίσιο της παρασχεθείσας αιτιολογίας, με την οποία επισημάνθηκαν τα ανεπιθύμητα ως εκ της αναγγελίας αποτελέσματα που θα αποτελούσαν συνέπεια της ανακοινώσεως μιας τροποποιήσεως χωρίς αναδρομική ισχύ, ότι η τροποποίηση καθόσον έχει εν προκειμένω σημασία θα έπρεπε να ισχύει αναδρομικώς από τις 31 Μαρτίου 1995, ώρα 18.00.»

22 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Απαγορεύουν, υπό τις προεκτεθείσες στο τέλος της παραγράφου 6.3.4 της παρούσας διατάξεως συνθήκες, τα άρθρα 17 και 20 της έκτης οδηγίας ή οι κατά το κοινοτικό δίκαιο αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης ή της ασφαλείας δικαίου —σε περίπτωση κατά την οποία δεν πρόκειται για απάτη ή για κατάχρηση ούτε για μεταβολή σχεδίου χρήσεως κατά την έννοια των σκέψεων 50 και 51 της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Schloßstraße— την ακύρωση του διακανονισμού μη

εκπεσθέντος ΦΠΑ, τον οποίο ένας υποκείμενος στον φόρο κατέβαλε για (ακίνητο) αγαθό που του παραδόθηκε και που αυτός προόριζε αρχικώς για τη (μη υποκείμενη στον ΦΠΑ) εκμίσθωσή του, κατόπιν όμως για μια υποκείμενη στον ΦΠΑ πράξη (εν προκειμένω, τη σύσταση του εμπράγματου δικαιώματος της επικαρπίας), για τον λόγο και μόνον ότι συνεπεία τροποποιήσεως του νόμου, η οποία δεν είχε ακόμη αρχίσει να ισχύει κατά το χρονικό σημείο κατά το οποίο διενεργήθηκε η ως άνω πράξη, η πράξη αυτή θεωρήθηκε αναδρομικώς ως απαλλασσόμενη πράξη χωρίς δικαίωμα εκπτώσεως;»

23 Το αιτούν δικαστήριο, μνημόνευσε, στην απόφασή του, τις υποθέσεις C-487/01, Gemeente Leusden, και C-7/02, Holin Groep, στις οποίες είχε υποβάλει προδικαστικά ερωτήματα που αφορούσαν τις ίδιες διατάξεις. Δεδομένου ότι εκδόθηκε μία απόφαση στις υποθέσεις αυτές στις 29 Απριλίου 2004 (C-487/01 και C-7/02, Gemeente Leusden και Holin Groep, Συλλογή 2004, σ. I-5337), η απόφαση αυτή απεστάλη στο εν λόγω δικαστήριο και του ζητήθηκε αν η απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα στην παρούσα υπόθεση της κύριας δίκης εξακολουθούσε να είναι αναγκαία. Με έγγραφο της 3ης Ιουνίου 2004, το Hoge Raad γνωστοποίησε στο Δικαστήριο ότι επέμενε στην αίτησή του.

Επί της ουσίας

24 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 17 και 20 της έκτης οδηγίας ή οι αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφαλείας δικαίου εμποδίζουν όπως ο διακανονισμός του ΦΠΑ —που επήλθε λόγω της ασκήσεως, κατά τον χρόνο υπαγωγής του ακινήτου στη φορολογητέα πράξη, του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για την παράδοση αυτού του ακινήτου— ακυρωθεί ως συνέπεια της θεσπίσεως, κατόπιν του διακανονισμού αυτού, ενός νόμου που καταργεί τον φορολογητέο χαρακτήρα της πράξεως και ο οποίος, σύμφωνα με την απόφαση του εθνικού νομοθέτη, αρχίζει να ισχύει σε ημερομηνία προγενέστερη της υπαγωγής του ακινήτου στη φορολογητέα πράξη και στη γέννηση του δικαιώματος εκπτώσεως.

25 Όπως προκύπτει από την αιτιολογία της διατάξεως περί παραπομπής, το ερώτημα αυτό υποβλήθηκε προκειμένου να εξακριβωθεί αν η λύση που συνήγαγε το Δικαστήριο με την προπαρατεθείσα απόφαση Schlossstraße έχει εφαρμογή στα περιστατικά της παρούσας υποθέσεως της κύριας δίκης.

26 Προκαταρκτικά, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται εντελώς ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1988, σ. 4797, σκέψη 15).

27 Στη σκέψη 53 της αποφάσεως Schlossstraße, το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να προβεί σε έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας που καταβλήθηκε επί αγαθών που του παραδόθηκαν ή υπηρεσιών που του παρασχέθηκαν για να πραγματοποιήσει ορισμένες πράξεις μισθώσεως εξακολουθεί να υφίσταται εφόσον μια νομοθετική μεταβολή μεταγενέστερη της παραδόσεως των αγαθών αυτών ή της παροχής των υπηρεσιών αυτών αλλά προγενέστερη της ενάρξεως των εν λόγω πράξεων στερεί από τον ως άνω υποκείμενο στον φόρο το δικαίωμα να παραιτηθεί από τη φορολογική απαλλαγή.

28 Πάντως, επιβάλλεται η παρατήρηση ότι η κατάσταση του αναιρεσείοντος στην κύρια δίκη στην παρούσα υπόθεση διακρίνεται της καταστάσεως που περιγράφεται στη σκέψη 18 της αποφάσεως Schlossstraße, απ' όπου προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είχε εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ πριν την έναρξη ισχύος της νομοθετικής τροποποιήσεως. Συγκεκριμένα, το αναιρεσείον στην κύρια δίκη δεν προέβη στην έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ επί της παραδόσεως του αγαθού παρά μόνο στις 28 Απριλίου 1995, βεβαίως, μετά τη θέσπιση του τροποποιητικού νόμου, στις 18 Δεκεμβρίου 1995, αλλά μετά την έναρξη ισχύος αυτού, την 31η Μαρτίου 1995, σύμφωνα με την απόφαση του εθνικού νομοθέτη να του προσδώσει αναδρομική ισχύ.

29 Εφόσον ο τροποποιητικός νόμος, δυνάμει της αναδρομικής του ισχύος, ανέπτυξε τα αποτελέσματά του προτού ο υποκείμενος στον φόρο προβεί στην έκπτωση, παρέλκει η παραπομπή, προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο, στο άρθρο 17 της έκτης οδηγίας.

30 Όσον αφορά το άρθρο 20 της έκτης οδηγίας, φαίνεται ότι το αιτούν δικαστήριο το είχε περιλάβει στο προδικαστικό ερώτημα σε συνδυασμό προς το άρθρο 17 της ίδιας οδηγίας προκειμένου να εξακριβωθεί αν πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εμποδίζει, κατά τα περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης, την ακύρωση του διακανονισμού που προκύπτει από την πραγματοποιηθείσα έκπτωση. Για τον λόγο που εκτίθεται στην προηγούμενη σκέψη, δεν είναι βάσει αυτού του άρθρου 20 που πρέπει να κριθεί αν το κοινοτικό δίκαιο εμποδίζει την αναδρομική ισχύ του τροποποιητικού νόμου.

31 Αντιθέτως, οι γενικές αρχές του κοινοτικού δικαίου και, ειδικότερα, οι αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφαλείας δικαίου πρέπει να εξεταστούν προκειμένου να εξακριβωθεί αν εμποδίζουν την ακύρωση του διακανονισμού που προκύπτει από την πραγματοποιηθείσα έκπτωση λόγω της αναδρομικής ισχύος του νόμου.

32 Συναφώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι οι αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφαλείας δικαίου περιλαμβάνονται στην κοινοτική έννομη τάξη. Ως εκ τούτου, αυτές πρέπει να γίνονται σεβαστές από τα κοινοτικά όργανα (απόφαση της 14ης Μαΐου 1975, 74/74, CNTA κατά Επιτροπής, Συλλογή τόμος 1975, σ. 157), αλλά και από τα κράτη μέλη κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμουν οι κοινοτικές οδηγίες (προπαρατεθείσα απόφαση Gemeente Leusden και Holin Groep, σκέψη 57).

33 Μολονότι, κατά γενικό κανόνα, η αρχή της ασφαλείας δικαίου δεν επιτρέπει σε κοινοτική πράξη να έχει ως χρονικό σημείο αφετηρίας ημερομηνία προγενέστερη της δημοσιεύσεώς της, μπορεί, κατ' εξαίρεση, να συμβαίνει το αντίθετο, οσάκις το απαιτεί ο προς επίτευξη σκοπός και τηρείται δεόντως η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των ενδιαφερομένων (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1991, C-368/89, Crispoltoni, Συλλογή 1991, σ. I-3695, σκέψη 17· Gemeente Leusden και Holin Groep, προπαρατεθείσα, σκέψη 59· βλ. επίσης ΕΔΑΔ, απόφαση National & Provincial Building Society κατά Ηνωμένου Βασιλείου, της 23ης Οκτωβρίου 1997, *Recueil des arrêts et décisions*, 1997-VII, § 80).

34 Η ίδια αρχή πρέπει να γίνεται σεβαστή από τον εθνικό νομοθέτη όταν θεσπίζει νομοθεσία η οποία εμπίπτει στο κοινοτικό δίκαιο.

35 Το Stichting «Goed Wonen» προβάλλει ότι η αναδρομική ισχύς του τροποποιητικού νόμου δεν ήταν αναγκαία, εφόσον η Ολλανδική Κυβέρνηση ήταν εν γνώσει από πολλών ετών των τεχνασμάτων όπως αυτά στα οποία προσέφευγε το αναιρεσείον. Εξάλλου, δεν υπήρξε ούτε απάτη ούτε φοροαποφυγή καθόσον ο νόμος είχε τηρηθεί.

36 Η Ολλανδική Κυβέρνηση, αντιθέτως, προβάλλει ότι, όπως είχε διευκρινιστεί με το ανακοινωθέν του Staatssecretaris van Financiën, η αναδρομική ισχύς δικαιολογήθηκε από τον φόβο ότι τα τεχνάσματα θα πραγματοποιούνταν σε μεγάλη κλίμακα μεταξύ της στιγμής που είχε αποφασιστεί η τροποποίηση του νόμου και της στιγμής κατά την οποία η τροποποίηση αυτή θα ετίθετο σε ισχύ. Στη γνωμοδότησή του επί του σχεδίου νόμου, το Raad van State (Συμβούλιο της Επικρατείας) έκρινε ότι αυτή η αναδρομική ισχύς ήταν δικαιολογημένη. Εξάλλου, η αναδρομική ισχύς έγινε δεκτή από τα δύο σώματα του ολλανδικού κοινοβουλίου, μολονότι, στις Κάτω Χώρες, ελάχιστα ευνοείται η αναδρομική εφαρμογή γενικά των νομοθετικών τροποποιήσεων.

37 Η Ολλανδική Κυβέρνηση υποστηρίζεται επί του σημείου αυτού από τη Σουηδική Κυβέρνηση. Η τελευταία διευκρινίζει ότι, παρά τη μεγάλη προσοχή που προσδίδεται, στη Σουηδία, στην τήρηση των αρχών προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφαλείας δικαίου, το σουηδικό σύνταγμα προβλέπει ότι, προκειμένου να αποφεύγεται αύξηση της φοροαποφυγής προτού τεθεί σε ισχύ νόμος που προορίζεται να την περιορίσει, το Σουηδικό Κοινοβούλιο μπορεί να αποφασίσει ότι ένας νέος φορολογικός νόμος θα έχει εφαρμογή από την ημέρα κατά την οποία η κυβέρνηση αυτού του κράτους θα του διαβιβάσει έγγραφο με το οποίο του αναγγέλλει την πρόθεσή της να τροποποιήσει τον νόμο.

38 Συναφώς, από την ανάγνωση του ανακοινωθέντος Τύπου της 31ης Μαρτίου 1995 προκύπτει ότι η αναδρομική ισχύς του τροποποιητικού νόμου δεν ήταν αιτιολογημένη από τη μέριμνα να τεθεί τέλος στα οικονομικά τεχνάσματα που εφαρμόζονταν από πολλών ετών, αλλά από τον φόβο ότι τέτοια τεχνάσματα θα πραγματοποιούνταν σε μεγάλη κλίμακα μεταξύ της στιγμής κατά την οποία θα αποφασιζόταν η τροποποίηση του νόμου και της στιγμής κατά την οποία η τροποποίηση θα ετίθετο σε ισχύ.

39 Ένας τέτοιος φόβος δεν φαίνεται αβάσιμος και η πρόληψη τέτοιων τεχνασμάτων μπορεί να αποτελέσει γενικό συμφέρον που να δικαιολογεί το ότι, κατ' εξαίρεση, ένα κράτος μέλος χρησιμοποιεί την τεχνική της αναδρομικής ισχύος του νόμου, εφόσον η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των υποκειμένων στον φόρο γίνεται δεόντως σεβαστή. Πάντως, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο, το οποίο γνωρίζει καλύτερα τις περιστάσεις της υποθέσεως, να εκτιμήσει αν ο κίνδυνος των οικονομικών τεχνασμάτων που δημιουργούνταν κατ' αυτό το χρονικό διάστημα ήταν αρκούντως σημαντικός ώστε να δικαιολογεί τον αναδρομικό χαρακτήρα του νόμου.

40 Όσον αφορά τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των επιχειρηματιών, το Stichting «Goed Wonen» προβάλλει ότι δεν είναι δυνατό να αναμένεται απ' αυτούς να έχουν γνώση όλων των ανακοινωθέντων τύπου των αρχών ούτε να θεωρούν ότι όλες οι αναγγελθείσες προτάσεις θα τεθούν πραγματικά σε εφαρμογή. Εξάλλου, το ανακοινωθέν τύπου ήταν πάρα πολύ συνοπτικό και πάρα πολύ αόριστο. Το πλήρες κείμενο των σχεδιαζόμενων τροποποιήσεων έγινε γνωστό μόνο με την κατάθεση του σχεδίου νόμου στο Ολλανδικό Κοινοβούλιο, στις 23 Μαΐου 1995.

41 Η Ολλανδική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι είχαν προηγηθεί του ανακοινωθέντος Τύπου πολλές παρεμβάσεις του Staatssecretaris van Financiën ενώπιον του ολλανδικού κοινοβουλίου, αναγγέλλοντας τα επίμαχα μέτρα. Εξάλλου, το ανακοινωθέν αυτό ήταν σαφές και σκοπούσε συγκεκριμένα τα οικονομικά τεχνάσματα όπως αυτό που χρησιμοποίησε το αναιρεσείον της κύριας δίκης. Τροποποιήσεις του σχεδίου επήλθαν κατά τη διαδικασία θεσπίσεως, αυτές όμως είχαν μόνο ως αντικείμενο τη διασαφήνιση ορισμένων εξαιρέσεων στην εφαρμογή των αρχών του σχεδίου νόμου, οπότε οι τροποποιήσεις αυτές δεν ασκούσαν επιρροή όσον αφορά την κατάσταση της προσφεύγουσας στην υπόθεση της κύριας δίκης.

42 Η Σουηδική Κυβέρνηση φρονεί ότι το ζήτημα του σεβασμού της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης πρέπει να εκτιμάται υπό το φως των νομοθετικών παραδόσεων που χαρακτηρίζουν κάθε κράτος μέλος. Στη Σουηδία, η εκφραζόμενη από το σύστημα παράδοση επιβάλλει όπως η αναδρομική ισχύς ανατρέχει στην ημέρα κατά την οποία το έγγραφο αποστέλλεται από την κυβέρνηση στο κοινοβούλιο του κράτους αυτού, με το οποίο αναγγέλλεται η κατάθεση σχεδίου νόμου. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, το ζήτημα αν η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των επιχειρηματιών έχει γίνει σεβαστή πρέπει να εκτιμάται με βάση την ολλανδική νομοθετική παράδοση.

43 Συναφώς, εφόσον στην επίδικη υπόθεση πρόκειται για εθνική κανονιστική ρύθμιση, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι μέθοδοι πληροφορήσεως που συνήθως χρησιμοποιεί το κράτος μέλος το οποίο θέσπισε τη ρύθμιση αυτή και οι περιστάσεις της συγκεκριμένης υποθέσεως προκειμένου να εκτιμάται in concreto αν η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη των επιχειρηματιών τους οποίους αφορά η νομοθεσία αυτή έγινε δεόντως σεβαστή.

44 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ο Staatssecretaris van Financiën ανακοίνωσε επίσημα, με ανακοινωθέντα Τύπου στις 31 Μαρτίου και 3 Απριλίου

1995, ότι το Υπουργικό Συμβούλιο είχε την πρόθεση να υποβάλει στο Ολλανδικό Κοινοβούλιο σχέδιο τροποποιήσεως του Wet OB 1968, ειδικότερα των άρθρων 3, παράγραφος 2, και 11, παράγραφος 1, στοιχείο b, σημείο 5, αυτού, και με ισχύ του τροποποιητικού νόμου από 31 Μαρτίου 1995, ώρα 18. Ωστόσο, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν τα κείμενα αυτά ήσαν αρκούντως σαφή ώστε ένας επιχειρηματίας ο οποίος διενεργεί οικονομικές πράξεις όπως οι σκοπούμενες από τον νόμο είναι σε θέση να κατανοήσει τις συνέπειες της σχεδιαζόμενης νομοθετικής τροποποιήσεως στο επίπεδο των πράξεων που διενεργεί.

45 Λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των προεκτεθέντων, επιβάλλεται στο υποβληθέν ερώτημα να δοθεί η εξής απάντηση:

«Οι αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφαλείας δικαίου δεν εμποδίζουν κράτος μέλος, κατ' εξαίρεση, και προκειμένου να αποφευχθεί η χρήση σε μεγάλη κλίμακα, κατά τη νομοθετική διαδικασία, οικονομικών τεχνασμάτων που αποβλέπουν στην ελαχιστοποίηση της επιβαρύνσεως από τον φόρο προστιθεμένης αξίας τα οποία ο τροποποιητικός νόμος σκοπεί ακριβώς να καταπολεμήσει, να προσδίδει σ' αυτόν τον νόμο αναδρομικό αποτέλεσμα, όταν, υπό περιστάσεις όπως εκείνες της υποθέσεως της κύριας δίκης, οι επιχειρηματίες οι οποίοι διενεργούν οικονομικές πράξεις όπως οι σκοπούμενες από τον νόμο είχαν προειδοποιηθεί για την προσεχή θέσπιση του νόμου αυτού και της σχεδιαζόμενης αναδρομικής ισχύος κατά τρόπο που να είναι σε θέση να κατανοήσουν τις συνέπειες της σχεδιαζόμενης νομοθετικής τροποποιήσεως στο επίπεδο των πράξεων που διενεργούν.

Όταν ο νόμος αυτός απαλλάσσει οικονομική πράξη επί ακινήτου η οποία υπέκειτο προηγουμένως στον φόρο προστιθεμένης αξίας, μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να ακυρώνει τον διακανονισμό του φόρου προστιθεμένης αξίας που επήλθε λόγω της ασκήσεως, κατά τον χρόνο υπαγωγής του ακινήτου στην πράξη που θεωρείται κατά τη στιγμή αυτή ως υποκείμενη στον φόρο, του δικαιώματος εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου προστιθεμένης αξίας για την παράδοση του ακινήτου αυτού.»

Επί των δικαστικών εξόδων

46 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαίνεται:

Οι αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφαλείας δικαίου δεν εμποδίζουν κράτος μέλος, κατ' εξαίρεση, και προκειμένου να αποφευχθεί η χρήση σε μεγάλη κλίμακα, κατά τη νομοθετική διαδικασία, οικονομικών τεχνασμάτων που αποβλέπουν στην ελαχιστοποίηση της επιβαρύνσεως από τον φόρο προστιθεμένης αξίας τα οποία ο τροποποιητικός νόμος σκοπεί ακριβώς να καταπολεμήσει, να προσδίδει σ' αυτόν τον νόμο αναδρομικό αποτέλεσμα, όταν, υπό περιστάσεις όπως εκείνες της υποθέσεως της κύριας δίκης, οι επιχειρηματίες οι οποίοι διενεργούν οικονομικές πράξεις όπως οι σκοπούμενες από τον νόμο είχαν προειδοποιηθεί για την προσεχή θέσπιση του νόμου αυτού και της σχεδιαζόμενης αναδρομικής ισχύος κατά τρόπο που να είναι σε θέση να κατανοήσουν τις συνέπειες της σχεδιαζόμενης νομοθετικής τροποποιήσεως στο επίπεδο των πράξεων που διενεργούν.

Όταν ο νόμος αυτός απαλλάσσει οικονομική πράξη επί ακινήτου η οποία υπέκειτο προηγουμένως στον φόρο προστιθεμένης αξίας, μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα να ακυρώνει τον διακανονισμό του φόρου προστιθεμένης αξίας που επήλθε λόγω της ασκήσεως, κατά τον χρόνο υπαγωγής του ακινήτου στην πράξη που θεωρείται κατά τη στιγμή αυτή ως υποκείμενη στον φόρο, του δικαιώματος εκπτώσεως του καταβληθέντος φόρου προστιθεμένης αξίας για την παράδοση του ακινήτου αυτού.

(υπογραφές)