EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

26. aprill 2005 *

Kohtuasjas C-376/02,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Hoge Raad der Nederlanden'i (Madalmaad) 18. oktoobri 2002. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 21. oktoobril 2002, menetluses

Stichting „Goed Wonen"

versus

Staatssecretaris van Financiën,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president V. Skouris, kodade esimehed P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (ettekandja), R. Silva de Lapuerta ja A. Borg Barthet, kohtunikud N. Colneric, S. von Bahr, J. N. Cunha Rodrigues, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis ja M. Ilešič,

* Kohtumenetluse keel: hollandi.

kohtujurist: A. Tizzano,
kohtusekretär: vanemametnik M.-F. Contet,

arvestades kirjalikus menetluses ning 26. oktoobri 2004. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Stichting „Goed Wonen", esindaja: *belastingsadviseur* G. Vos,

— Madalmaade valitsus, esindajad: H. G. Sevenster ja S. Terstal,

— Rootsi valitsus, esindaja: A. Kruse,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: E. Traversa ja D. W. V. Zijlstra,

olles 16. detsembri 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus on esitatud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ, kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlusta-

mise kohta ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv"), artiklite 17 ja 20, samuti õiguspärase ootuse ja õiguskindluse kaitse põhimõtete tõlgendamise kohta.

2 Käesolev taotlus esitati kohtuvaidluses, mille üheks pooleks on Madalmaade sihtasutus Stichting „Goed Wonen" ja teiseks pooleks Staatssecretaris van Financiën (rahanduse riigisekretär) ning mille esemeks oli maksuinspektori väljastatud teade maksude ümberarvutuse kohta, mis puudutas nimetatud sihtasutuse perioodil 1. aprill 1995 kuni 30. juuni 1995 deklareeritud käibemaksu. Euroopa Kohus on selles asjas juba teinud otsuse eelotsuseküsimuse kohta, mille esitas samuti Hoge Raad (4. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-326/99: „Goed Wonen", EKL 2001, lk I-6831).

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikkel 17 sätestab:

„Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala

1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

2. Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud tema poolt teisele maksukohustuslasele tarnitud või tarnitavalt kaubalt või osutatud või osutatavalt teenuselt;

[...]"

4 Kuuenda direktiivi artikkel 20 on sõnastatud järgmiselt:

„Mahaarvamise korrigeerimine

1. Esialgset mahaarvamist korrigeeritakse liikmesriikide kehtestatud korras eelkõige järgmistel juhtudel:

a) mahaarvamine oli suurem või väiksem kui maksukohustuslasele lubatud;

b) pärast tagasimakse tegemist muutuvad mahaarvatava summa kindlaksmääramisel kasutatud tegurid, eelkõige ostudest loobumise või hinnaalanduste

saamise korral; korrigeerimist ei teostata siiski tehingute puhul, mille eest on osaliselt või täielikult tasumata, vara nõuetekohaselt tõendatud või kinnitatud hävimise, kaotuse või varguse korral ega ka artikli 5 lõikes 6 nimetatud väikese väärtusega kinkide tegemise ja näidiste jagamise korral. Liikmesriigid võivad siiski nõuda korrigeerimist tehingute puhul, mille eest on täielikult või osaliselt tasumata, ning varguse puhul.

2. Kapitalikaupade puhul jagatakse korrigeerimine viie aasta peale, kaasa arvatud aasta, mil kaup omandati või toodeti. Iga-aastane korrigeerimine hõlmab üksnes üht viiendikku kaubale kehtestatud maksust. Korrigeerimine tehakse, võttes aluseks järgmiste aastate muutused mahaarvamisõiguses võrreldes õigusega sellel aastal, mil kaup omandati või toodeti.

Erandina eelmisest lõigust võivad liikmesriigid korrigeerimise aluseks võtta perioodi, mis hõlmab kauba esmasele kasutuselevõtule järgnevad viis täisaastat.

Kapitalikaubana omandatud kinnisvara puhul võib korrigeerimisperioodi pikendada kuni kümne aastani.

[...]

4. Lõigete 2 ja 3 kohaldamisel võivad liikmesriigid:

— määratleda kapitalikauba mõiste,

— kehtestada korrigeerimisel arvesse võetava maksusumma,

— võtta vastu kohased meetmed tagamaks, et korrigeerimine ei too kaasa põhjendamatuid soodustusi,

— lubada halduskorda lihtsustada.

[...]

5. Kui maksukohustuslane liigub tavapärase maksustamisskeemi alt maksustamise eriskeemi alla või vastupidi, võivad liikmesriigid võtta kõik vajalikud meetmed tagamaks, et nimetatud maksukohustuslane ei saa põhjendamatut kasu ega kahju."

Siseriiklikud õigusnormid

5 Selleks, et võidelda kinnisvara alal kasutatavate maksuskeemide vastu, muudeti 1968. aasta Wet op de Omzetbelasting'i (1968. aasta käibemaksuseadus, edaspidi „Wet OB 1968") 18. detsembri 1995. aasta 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'iga (seadus, millega muudetakse 1968. aasta käibemaksuseadust, õigustoimingute maksustamist käsitlevat seadust ning rida teisi maksuseadusi, mis puudutavad kinnisvara alal kasutatavate maksuskeemide vastu võitlemist; *Stbk.* 1995, lk 659, edaspidi „muutmise seadus").

6 Nagu seda lubab kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 3 punkt b, on Madalmaade seadusandja vastu võtnud Wet OB 1968, mis näeb ette kinnisvaraga seotud õiguse seadmist kui „kauba tarnet". Muutmise seadus sisaldas samal ajal sellise liigituse suhtes erandit, mille kohaselt käsitletakse kasutusvalduse õigust kinnisasja üürileandmisena siis, kui selle õiguse tasu koos käibemaksuga on madalam kui selle asja majanduslik väärtus.

7 Muu hulgas tuleneb Wet OB 1968 artikli 11 lõike 1 punkti 5 alapunktist b, et kinnisasja üürileandmine on põhimõtteliselt käibemaksust vabastatud ning et „kinnisasja üürileandmise" all mõistetakse ka kõiki teisi kinnisasja kasutusse andmise vorme, mis ei kujuta endast nende kaupade tarnimist.

8 Muutmise seadus jõustus 29. detsembril 1995. See näeb samas aga ette, et seadus hakkas kehtima 31. märtsil 1995 kell 18.00, s.o kuupäeval ja kellaajal, millal tulevase seaduse sisu pressiteate kaudu teatavaks tehti.

9 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu antud täpsustuste kohaselt teatas Staatssecretaris van Financiën 31. märtsi ja 3. aprilli 1995. aasta pressiteadetes, et ministrite nõukogul oli kavas Madalmaade parlamendile esitada Wet OB 1968 muudatuseelnõu, mis puudutab eelkõige selle artikli 3 lõike 2 ning artikli 11 lõike 1 punkti b alapunkti 5 muutmist. Samuti viitas ta nimetatud nõukogu kavatsusele, mille kohaselt hakatakse seadust Wet OB 1968 peale pakutud muudatuse jõustumist 31. märtsist 1995 alates kella 18.00 tõlgendama Wet OB 1968 muutmise seaduses antud tähenduses.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

10 Eelotsusetaotlusest nähtub, et põhikohtuasja hageja Stichting „Goed Wonen" oli Woningbouwvereniging „Goed Wonen'i" (elamuehitusühistu „Goed Wonen", edaspidi „ühistu GW") õigusjärglane.

11 Ühistu GW asutas 28. aprilli 1995. aasta notariaalse dokumendi alusel sihtasutuse „De Goede Woning" (edaspidi „sihtasutus GW"). Samal päeval seadis ta sihtasutuse kasuks 10-aastase kestvusega kolme elamukompleksi hõlmava kasutusvalduse tasu eest, mis oli madalam kui nende elamute hind. Osa nendest elamutest olid alles

ehitamisjärgus. Kuni selle kuupäevani ei olnud põhikohtuasja hageja maha arvanud tarnete või elamute ehitamise eest esitatud arvete alusel tasutud maksu.

12 Ühest küljest märkis ühistu GW perioodi 1. aprill kuni 30. juuni 1995. aasta maksudeklaratsioonis käibemaksu suuruseks, mida sihtasutus GW oli pidanud talle kasutusvalduse eest tasuma, 645 067 Hollandi kuldnat (NGL), ning teisest küljest käibemaksusummaks, mida ta pidi elamute ehitamise eest tasuma, 1 285 059 kuldnat, mis arvati sisendkäibemaksuna maha. Korrigeerimise tõttu tagastati ühistule GW selle deklaratsiooni alusel 639 992 kuldnat.

13 Võttes arvesse muutmise seadust, väljastas maksuinspektor seejärel maksude ümberarvutuse teate ühistu GW poolt maha arvatud summa kohta. See ümberarvutus kinnitati 12. detsembri 1996. aasta otsusega, mille ühistu GW vaidlustas Gerechtshof te Arnhem'is. Maksuinspektor vähendas 14. veebruari 1997. aasta otsusega omal algatusel ümberarvutuse teates olevat summat 639 992 kuldnani, mis vastas summale, mille maksuhaldur oli ühistule GW tema maksudeklaratsiooni alusel tagastanud.

14 21. augustil 1997 muutis ühistu GW oma õigusliku staatuse sihtasutuseks ning temast sai Stichting „Goed Wonen".

15 Gerechtshof te Arnhem jättis oma 20. mai 1998. aasta otsusega ümberarvutuse teate jõusse sellisel kujul, nagu see oli pärast maksuinspektori-poolset vähendamist. Selle otsuse peale esitas Stichting „Goed Wonen" apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

16 Euroopa Kohtule esitatud esimese kohtuasja küsimused puudutasid kuuenda direktiivi tõlgendamist ning nende eesmärgiks oli välja selgitada, kas kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 3 punktiga b, artikli 13B punktiga b ning artikli 13C punktiga a oli vastuolus selline siseriiklik õigusakt nagu muutmise seadus, mille kohaselt võis seaduses ette nähtud juhtudel kasutusvalduse õiguse seadmist käsitleda kui käibemaksust vabastatud üürileandmist. Eespool viidatud kohtuasjas „Goed Wonen" otsustas Euroopa Kohus järgmist:

1. Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 3 punkti b tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklik säte, nagu seda on muudetud [...] Wet OB 1968 [...] artikli 3 lõige 2, mille kohaselt kinnisasju koormavate asjaõiguste tekkimise, ülemineku, muutmise, loovutamise või lõppemise tehingute määratlemine „kaupade tarnena" allub tingimusele, mille kohaselt nende tehingute eest makstud summa, mida on suurendatud käibemaksu võrra, oleks vähemalt võrdne selle kinnisasja, millele neid õigusi kohaldatakse, majandusliku väärtusega.

2. [Kuuenda] direktiivi artikli 13B punkti b ja artikli 13C punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklik säte, nagu seda on nimetatud 28. juuni 1968. aasta muudetud seaduse artikli 11 lõike 1 punkt b alapunkt punkt 5, mis käibemaksuvabastuse kohaldamise eesmärgil lubab kinnisvara rendileandmine ja üürileandmisega samastada kokkulepitud ajaks ning tasu eest antava asjaõigusega, mis annab selle omanikule kinnisasja kasutamise õiguse, nagu seda on põhikohtuasjas kõne all olev kasutusvaldus.

17 Gerechtshof leidis oma 20. mai 1998. aasta otsuses, et muutmise seaduse tagasiulatuv jõud ei olnud kokkusobimatu ühegi kuuenda direktiivi sättega. Selle

kohta väitis Stichting „Goed Wonen" oma apellatsioonkaebuses, et selle seaduse tagasiulatuv jõud alates 31. märtsi 1995. aasta kella 18.00 oli vastuolus ühenduse õigusega. Äärmisel juhul võis muutmise seadus tagasiulatuvalt hakata kehtima alates selle seaduseelnõu Madalmaade parlamenti esitamise kuupäevast, s.o 23. mail 1995.

18 24. augustil 1999 tehtud otsuses, millega ta esitas esimeses kohtuasjas eelotsuse küsimused, leidis Hoge Raad, et Stichting „Goed Wonen" esitatud õiguslikud alused ei olnud vastuvõetavad ning et Gerechtshof'i hinnang oli põhjendatud.

19 Käesolevas asjas esitatud eelotsusetaotluses toob Hoge Raad välja, et see tema varasemas otsuses väljendatud seisukoht oli siiski muutunud kaheldavaks alates Euroopa Kohtu 8. juuni 2000. aasta otsusest kohtuasjas C-396/98: Schlossstraße (EKL 2000, lk I-4279), milles Euroopa Kohus otsustas, et „kuuenda direktiivi [...] artiklit 17 tuleb tõlgendada selliselt, et maksukohustuslase õigus maha arvata juba tasutud käibemaks talle tarnitud kaupadelt või osutatud teenustelt, mis olid seotud teatud üürileandmise tehingute teostamisega, säilib juhul, kui nende kaupade tarnest või teenuste osutamisest hilisema, samas aga nende tehingute algusele eelneva seadusemuudatuse kohaselt ei ole maksukohustuslasel enam õigust keelduda nende maksuvabastusest [...]."

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitab järgnevalt, miks Stichting „Goed Wonen" ei arvanud ehitustöödega seotud käibemaksu maha enne 28. aprilli 1995:

„6.3.1. Käesolevas asjas lasi apellant elamukompleksid ehitada enne 28. aprilli 1995. Algselt oli tal kavas need välja üürida, niipea kui ehitus on lõppenud. Selline

üürileleandmine on maksust vabastatud — ilma igasuguste eranditeta — [Wet OB 1968] artikli 11 lõike 1 punkti b alusel [kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkt b]. Põhimõtteliselt oli apellandil ehitamise ajal õigus maha arvata talle esitatud arvetel märgitud käibemaks. Kui ta oleks seejärel elamukompleksid välja üürinud, oleks see tähendanud kaupade tarnet seaduse artikli 3 lõike 1 punkti h tähenduses [Madalmaade seadusandja kasutas enda jaoks ära võimaluse, mille näeb ette kuuenda direktiivi artikli 5 lõige 7, et sellist tehingut võib käsitada kauba tarnena]. Selle tarne tõttu oleks apellant olnud kohustatud tasuma maksustatava summa vastavalt seaduse artikli 8 lõikes 3 [kuuenda direktiivi artikli 11A lõike 1 punktis b] sätestatule.

6.3.2. Vastavalt ministri määrusele oli elamuehitusühistutel nagu apellant vahepeal võimalus keelduda seaduse artikli 3 lõike 1 punkti h kohaldamisest. Seda sätet — nagu ka kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 7 punkti a — ei kohaldata neile juhul, kui nad väljendavad sellekohast soovi, mida nad ka teevad, mis kooskõlas ministri määrusega toimub nii, et nad ei arva maha neile elamuehituse ajal arvele märgitud maksu. Sellise korra kohaselt ei teostanud apellant mahaarvamist elamuehituse jooksul.

6.3.3. Apellant tarnis 28. aprillil 1995 elamud seaduse (sel ajal jõus olnud redaktsiooni) artikli 3 lõike 2 tähenduses, mis tugineb kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 3 punktile b. Selline tarne ei ole käibemaksust vabastatud. Järelikult võis apellant tol hetkel taotleda seaduse artikli 15 lõike 4 alusel — säte põhineb kuuenda direktiivi artiklil 17 ja artikli 20 lõike 1 punktil a — mahaarvamise korrigeerimist seoses sellega, mida eelnevalt ei olnud maha arvatud. Apellandilt oli seega [tagasiulatuvat toimet omava muutmise] seadusega, mis eelnes ajale, mil kõnealune kasutusvaldus oli seatud, see õigus ära võetud."

21 Hoge Raad täpsustas eelotsusetaotluse punktis 6.3.4 seda, mille poolest põhikohtuasja ja eespool mainitud otsuses Schlossstraße tuvastatud asjaolud erinevad:

„Kohtuasjas Schlossstraße oli kõnealuse seadusemuudatuse — ilma, et sellel oleks olnud mis tahes tagasiulatuvat jõudu — tulemuseks see, et saadud mahaarvamise õigus tühistati sellisel juhul, kui tehingud, millest mahaarvamine sõltus, teostati pärast muudatuse jõustumist ning need olid vastupidiselt varasemale olukorrale maksust vabastatud ilma mahaarvamise õiguseta.

Käesolev asi on erinev selles osas, et nii mahaarvamise õiguse tekkimine kui ka tehing, millest see õigus sõltus, — varem puudus apellandil igasugune mahaarvamise õigus — leidsid aset samal hetkel ning et seadusemuudatus jõustus pärast seda hetke. Selles osas peab märkima, et kavandatud muudatusest anti ajakirjandusele teada enne seda hetke ning teatati, eelkõige vältimaks ilma tagasiulatuva jõuta seadusemuudatuse teatavakstegemisega kaasneda võivat soovimatut mõju, et antud asja puudutav muudatus pidi jõustuma tagasiulatuvalt 31. märtsil kell 18.00."

22 Neil asjaoludel otsustas Hoge Raad der Nederlanden menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„Kas eespool punktis 6.3.4. esitatud asjaoludel on kuuenda direktiivi artiklite 17 ja 20 või ühenduse õiguse põhimõtetega õiguspärase ootuse ja õiguskindluse kohta vastuolus — eeldusel, et ei ole tuvastatud ei pettust ega kuritarvitamist ning et asja kasutamisotstarvet ei ole muudetud, nagu seda mainiti Euroopa Kohtu otsuse Schlossstraße punktides 50 ja 51 — käibemaksu korrigeerimise, mida maksukohustuslane ei ole maha arvanud, kuid mida ta on tasunud tarne (kinnisvara) eest,

mida ta algselt kavatses kasutada üürileandmiseks (käibemaksuvaba tehing), kuid seejärel kasutas tehingus, mida maksustatakse käibemaksuga (antud asjas kasutusvalduse seadmine), tühistamine üksnes sellel põhjusel, et seadusemuudatuse tagajärjel, mis ei olnud veel jõustunud ajal, mil mainitud tehingut teostati, on see tehing tagasiulatuvalt käsitletav ilma mahaarvamise õiguseta maksuvaba tehinguna?"

23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus oli oma taotluses maininud otsuseid kohtuasjades C-487/01: Gemeente Leusden ja C-7/02: Holin Groep, milles ta esitas samu sätteid puudutavaid eelotsuse küsimusi. Nende kohtuasjade kohta 29. aprillil 2004 tehtud otsus (liidetud kohtuasjad C-487/01 ja C-7/02: Gemeente Leusden ja Holin Groep, EKL 2004, lk 5337) saadeti nimetatud kohtule, küsides viimaselt, kas vastamine käesolevas põhikohtuasjas esitatud küsimusele on ikkagi vajalik. Hoge Raad jäi 3. juunil 2004 Euroopa Kohtule saadetud kirjas oma taotluse juurde.

Põhiküsimus

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt seda, kas kuuenda direktiivi artiklite 17 ja 20 või õiguspärase ootuse ja õiguskindluse kaitse põhimõtetega on vastuolus see, kui käibemaksu korrigeerimine, mis on toimunud kinnisvara kaubatarne eest tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise tulemusel ajal, kui kinnisvaraga on maksustav tehing tehtud, tühistatakse pärast seda korrrigeerimist vastu võetud seadusega, mille kohaselt see tehing ei ole maksustatav ning mis kooskõlas siseriikliku seadusandja otsusega jõustub kinnisasjaga tehtud maksustatava tehingu teostamisele ning mahaarvamise õiguse tekkimisele eelneval kuupäeval.

25 Nagu selgub eelotsusetaotluse põhjendusest, esitati see küsimus selleks, et kontrollida, kas Euroopa Kohtu eespool viidatud kohtuotsuses Schlossstraße välja toodud lahendus on kohaldatav käesoleva põhikohtuasja asjaoludele.

26 Esiteks tuleb meenutada, et mahaarvamiste korra sisuks on ettevõtja täielik vabastamine tema majandustegevuse raames maksustamisele kuuluva või juba tasutud käibemaksu koormast. Ühtne käibemaksusüsteem kindlustab, et igasugune majandustegevus, olenemata selle tegevuse eesmärgist või tulemustest, maksustatakse täiesti neutraalselt, kui see tegevus on iseenesest maksustav (21. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 50/87: komisjon *v.* Prantsusmaa, EKL 1988, lk 4797, punkt 15).

27 Eespool viidatud kohtuotsuse Schlossstraße punktis 53 leidis kohus, et kuuenda direktiivi artiklit 17 tuleb tõlgendada selliselt, et maksukohustuslase õigus maha arvata tasutud käibemaksu talle üüritehinguteks tarnitud kaupadelt või osutatud teenustelt säilib juhul, kui nende kaupade tarnest või teenuste osutamisest hilisema, samas aga nende tehingute algusele eelneva seadusemuudatuse kohaselt ei ole maksukohustuslasel enam õigust keelduda nende maksuvabastusest.

28 Ometi peab rõhutama, et antud juhul erineb olukord, milles hageja on käesoleval juhul põhikohtuasjas, eespool viidatud kohtuotsuse Schlossstraße punktis 18 kirjeldatud olukorrast, millest tuleneb, et maksukohustuslane oli tasutud käibemaksu maha arvanud enne seadusemuudatuse jõustumist. Põhikohtuasja hageja teostas kaubatarnetelt tasutud käibemaksu mahaarvamise alles 28. aprillil 1995, s.o enne muutmise seaduse vastuvõtmist 18. detsembril 1995, kuid peale viimase kehtima hakkamist 31. märtsil 1995 kooskõlas siseriikliku seadusandja otsusega anda sellele selgesti tagasiulatuv jõud.

29 Kuna muutmise seadus jõustus tänu oma tagasiulatuvale jõule enne seda, kui maksukohustuslane sai mahaarvamist teostada, ei ole selleks, et vastata eelotsuse taotluse esitanud kohtu küsimusele, alust viidata kuuenda direktiivi artiklile 17.

30 Mis puutub kuuenda direktiivi artiklisse 20, siis tundub, et eelotsusetaotluse esitanud kohus on sellele koostoimes sama direktiivi artikliga 17 eelotsuse küsimuses viidanud eesmärgiga tuvastada, kas seda tuleb tõlgendada nii, et sellega on põhikohtuasjas toodud asjaoludel vastuolus korrigeerimise tühistamine juba teostatud mahaarvamise osas. Eelnevas punktis esitatud põhjusel ei ole artikkel 20 asjakohane hindamaks seda, kas muutmise seaduse tagasiulatuv jõud on ühenduse õigusega vastuolus.

31 Seevastu ühenduse õiguse üldiseid põhimõtteid ning eelkõige õiguspärase ootuse ja õiguskindluse kaitse põhimõtteid tuleb uurida selleks, et kontrollida, kas nendega on vastuolus see, et mahaarvamise korrigeerimine teostatud mahaarvamise osas tühistatakse seaduse tagasiulatuva jõu tõttu.

32 Selle kohta peab üle kordama, et õiguspärase ootuse ja õiguskindluse kaitse põhimõtted on osa ühenduse õiguskorrast. Nendest peavad ühenduse institutsioonid kinni pidama (14. mai 1975. aasta otsus kohtuasjas 74/74: CNTA *v.* komisjon, EKL 1975, lk 533), kuid ka liikmesriigid, kui nad teostavad neile ühenduse direktiividega antud pädevust (eespool viidatud kohtuotsus Gemeente Leusden ja Holin Groep, punkt 57).

33 Kuigi õiguskindluse põhimõttega on üldjuhul vastuolus ühenduse õigusakti ajaline kehtivus, mis algab enne selle avaldamist, võib see erandjuhul olla teisiti siis, kui seda nõuab üldine huvi ja kui huvitatud isikute õiguspärase ootuse põhimõttest on nõuetekohaselt kinni peetud (vt selle kohta 11. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-368/89: Crispoltoni, EKL 1991, lk I-3695, punkt 17; eespool viidatud kohtuotsus Gemeente Leusden ja Holin Groep, punkt 59; vt samuti Euroopa Inimõiguste Kohtu 23. oktoobri 1997. aasta otsus kohtuasjas National & Provincial Building Society *v.* Ühendkuningriik, *Recueil des arrêts et décisions*, 1997-VII, § 80).

34 Samast põhimõttest peab kinni pidama ka siseriiklik seadusandja, kui ta võtab vastu seaduse ühenduse õiguse kohta.

35 Stichting „Goed Wonen" väidab, et muutmise seaduse tagasiulatuv jõud ei olnud vajalik, kuna Madalmaade valitsus oli aastaid teadlik tema kasutatud maksuskeemidest. Muuhulgas, kuna järgiti seadust, siis ei esinenud ei maksupettusi ega maksude tasumisest kõrvalehoidumist.

36 Madalmaade valitsus seevastu väitis, nagu oli täpsustatud ka Staatssecretaris van Financiën'i pressiteates, et tagasiulatuv jõud oli põhjendatud kartuses, et maksuskeeme kasutatakse suures ulatuses ajavahemikul, mis jäi hetke, mil oli otsustatud seadust muuta ning hetke, mil nimetatud muudatus jõustuks, vahele. Oma arvamuses seaduseelnõu kohta pidas Raad van State (riiginõukogu) tagasiulatuvat jõudu õigustatuks. Selle kiitsid heaks ka Madalmaade parlamendi mõlemad kojad, kuigi seadusemuudatuste tagasiulatuv kohaldamine ei ole Madalmaades soositud.

37 Madalmaade valitsust toetab selle punktis Rootsi valitsus. Viimane täpsustab, et vaatamata Rootsis õiguspärase ootuse ja õiguskindluse kaitse põhimõtetest kinnipidamisele osutatud suurele tähelepanule, näeb Rootsi põhiseadus ette, et vältimaks maksude tasumisest kõrvalehoidmise tõusu, võib Rootsi parlament isegi enne, kui on jõustunud seda takistav seadus, otsustada, et uus maksuseadus kohaldub alates päevast, mil selle riigi valitsus saadab talle kirja kavatsusega seadust muuta.

38 Selle kohta tuleneb 31. märtsi 1995. aasta pressiteatest, et muutmise seaduse tagasiulatuv jõud ei olnud põhjendatud mitte murega lõpetada mitmeid aastaid kasutatud maksuskeemide kasutamine, vaid pigem hirmust, et selliseid maksuskeeme võidakse suures ulatuses kasutada ajavahemikul, mis jäi hetke, mil oli otsustatud seadust muuta ning hetke, mil nimetatud muudatus jõustuks, vahele.

39 Selline hirm ei ole põhjendamatu ning nende tegevuste ennetamine võib endast kujutada üldist avalikku huvi, mis õigustab liikmesriigi poolt erandina seaduse tagasiulatuva jõu kasutamist tingimusel, et maksukohustuslaste õiguskindluse põhimõttest oleks nõuetekohaselt kinni peetud. Siiski on siseriikliku kohtu, kes tunneb paremini antud asja asjaolusid, pädevuses hinnata, kas tol ajahetkel kasutatud maksuskeemide kasutamise oht oli piisav õigustamaks seadusele tagasiulatuva jõu andmist.

40 Mis puutub ettevõtjate õiguspärasesse ootusse, siis väidab Stichting „Goed Wonen", et nendelt ei saa oodata, et nad oleksid kõikide ametiasutuste pressiteadetega kursis või et nad arvaksid, et kõiki avalikustatud ettepanekuid ka tegelikult rakendatakse. Lisaks sellele oli pressiteade liiga kokkuvõtlik ja ebamäärane. Vaadeldavate muudatuste täistekstist saadi teadlikuks alles 23. mail 1995 seaduseelnõu Madalmaade parlamendile esitamisel.

41 Madalmaade valitsus märgib, et pressiteatele eelnesid mitmed Staatssecretaris van Financiën'i kõned Madalmaade parlamendi ees, milles ta andis teada kõnealustest meetmetest. Lisaks sellele oli avalik teade selgesõnaline ning konkreetselt suunatud sellistele maksuskeemidele, mida põhikohtuasja hageja kasutas. Eelnõusse viidi muudatused sisse seaduse vastuvõtmise käigus, kuid nende eesmärgiks oli üksnes täpsustada teatud erandeid seaduseelnõu põhimõtete kohaldamisest ja selliselt, et need muudatused ei olnud põhikohtuasja hageja olukorra seisukohalt asjakohased.

42 Rootsi valitsus leiab, et õiguspärase ootuse põhimõttest kinni pidamist tuleb hinnata iga liikmesriigi seadusloome traditsioonidest lähtuvalt. Rootsis nõuab põhiseaduses väljendatud traditsioon, et tagasiulatuvat jõudu tuleb kohaldada alates päevast, mil valitsus on selle riigi parlamendile saatnud kirja, milles teatatakse seaduseelnõu esitamisest. Põhikohtuasjas tuleb ettevõtjate õiguspärase ootuse kinnipidamise hindamisel lähtuda Madalmaade seadusloome traditsioonist.

43 Kuna käesolev asi puudutab siseriiklikku seadust, siis tuleb arvesse võtta teabevahendit, mida liikmesriik, kes on selle vastu võtnud, tavapäraselt kasutab ning käesoleva asja asjaolusid, mille puhul tuleb konkreetselt hinnata, kas selle õigusaktiga on majandustegevuses osalejate õiguspärase ootuse põhimõttest nõuetekohaselt kinni peetud.

44 Eelotsusetaotlusest nähtuvalt kuulutas Staatssecretaris van Financiën ametlikult 31. märtsi ja 3. aprilli 1995. aasta pressiteadetes, et ministrite nõukogul oli kavas

Madalmaade parlamendile esitada Wet OB 1968 muudatuseelnõu, mis puudutas eelkõige selle artikli 3 lõiget 2 ja artikli 11 lõike 1 punkti b alapunkti 5 muutmist, ning jõustada muutmise seadus 31. märtsist 1995 alates kella 18.00. Ometi on eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevuses kontrollida, kas need tekstid olid piisavalt sõnaselged selleks, et majandustegevuses osaleja, kes teostab seaduses nimetatud majandustehinguid, mõistaks vaadeldava seadusemuudatuse tagajärgi tema poolt teostatud tehingute tasandil.

45 Eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata järgnevalt:

Õiguspärase ootuse ja õiguskindluse põhimõtetega ei ole vastuolus see, kui liikmesriik annab erandkorras ning selleks, et vältida seadusloome menetluse jooksul käibemaksu vähendamisele suunatud maksuskeemide kasutamist, mille vastu võitlemiseks on muutmise seadus ette nähtud, sellele seadusele tagasiulatuva jõu juhul, kui sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas on majandustegevuses osalejatele, kes teostavad seaduses nimetatud majandustehinguid, selle seaduse eelolevast vastuvõtmisest ning ettenähtavast tagasiulatuvast jõust ette teatatud selliselt, et nad mõistaksid ettenähtava seadusemuudatuse tagajärgi nende poolt teostatavate tehingutele.

Juhul kui see seadus vabastab maksust kinnisvaraga seotud majandustehingu, mis varem oli käibemaksuga maksustatav, võib see kaasa tuua käibemaksu sellise korrigeerimise tühistamise, mis toimus kinnisvara tarne eest tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise tulemusel, kui kinnisvaraga tehtud tehingut käsitleti sel ajal maksustatava tehinguna.

Kohtukulud

46 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotamise siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

Õiguspärase ootuse ja õiguskindluse põhimõtetega ei ole vastuolus see, kui liikmesriik annab erandkorras ning selleks, et vältida seadusloome menetluse jooksul käibemaksu vähendamisele suunatud maksuskeemide kasutamist, mille vastu võitlemiseks on muutmise seadus ette nähtud, sellele seadusele tagasiulatuva jõu juhul, kui sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas on majandustegevuses osalejatele, kes teostavad seaduses nimetatud majandustehinguid, selle seaduse eelolevast vastuvõtmisest ning ettenähtavast tagasiulatuvast jõust ette teatatud selliselt, et nad mõistaksid ettenähtava seadusemuudatuse tagajärgi nende poolt teostatavate tehingutele.

Juhul kui see seadus vabastab maksust kinnisvaraga seotud majandustehingu, mis varem oli käibemaksuga maksustatav, võib see kaasa tuua käibemaksu sellise korrigeerimise tühistamise, mis toimus kinnisvara tarne eest tasutud käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamise tulemusel, kui kinnisvaraga tehtud tehingut käsitleti sel ajal maksustatava tehinguna.

Allkirjad.