TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2005. gada 26. aprīlī *

Lieta C-376/02

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2002. gada 18. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2002. gada 21. oktobrī, tiesvedībā

Stichting "Goed Wonen"

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs V. Skouris [*V. Skouris*], palātu priekšsēdētāji P. Janns [*P. Jann*], K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], A. Ross [*A. Rosas*] (referents), R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] un E. Borgs-Bartets [*A. Borg Barthet*], tiesneši N. Kolnerika [*N. Colneric*], S. fon Bārs [*S. von Bahr*], H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], P. Kūris [*P. Kūris*], E. Juhāss [*E. Juhász*], Dž. Arestis [*G. Arestis*] un M. Ilešičs [*M. Ilešič*],

* Tiesvedības valoda — holandiešu.

ģenerāladvokāts A. Ticano [*A. Tizzano*],

sekretāre M. F. Kontē [*M.-F. Contet*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2004. gada 26. oktobrī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Stichting "Goed Wonen"* vārdā — H. Foss [*G. Vos*], belastingsadviseur,

— Nīderlandes valdības vārdā — H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*] un S. Terstala [*S. Terstal*], pārstāves,

— Zviedrijas valdības vārdā — A. Kruse [*A. Kruse*], pārstāvis,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — E. Traversa [*E. Traversa*] un D. V. F. Zeilstra [*D. W. V. Zijlstra*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2004. gada 16. decembrī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 17. un 20. pantu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami

dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), kā arī tiesiskās paļāvības un tiesiskās drošības aizsardzības principus.

2 Šie lūgumi tika iesniegti tiesvedībā starp *Stichting "Goed Wonen"*, Nīderlandes fondu, un *Staatssecretaris van Financiën* (finanšu valsts sekretārs) sakarā ar nodokļu inspektora izdotu paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēru un minētā fonda deklarēto pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā — "PVN") par laika posmu no 1995. gada 1. aprīļa līdz 30. jūnijam. Šī strīda sakarā Tiesa jau ir pasludinājusi spriedumu par prejudiciālo jautājumu, ko arī bija uzdevusi *Hoge Raad* [Augstākā tiesa] (2001. gada 4. oktobra spriedums lietā C-326/99 *"Goed Wonen"*, *Recueil*, I-6831. lpp.; turpmāk tekstā — "spriedums *Goed Wonen I*").

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 17. pants paredz:

"Atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma

1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..]."

4 Sestās direktīvas 20. panta redakcija ir šāda:

"Atskaitījumu koriģēšana

1. Sākotnējo atskaitījumu koriģē saskaņā ar procedūru, kādu nosaka dalībvalstis, jo īpaši:

a) ja šis atskaitījums bijis lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības;

b) ja pēc atmaksāšanas mainās faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskaitāmo summu, it īpaši ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi; tomēr

koriģēšanu neveic darījumiem, kuri paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, un pienācīgi pierādītai vai apstiprinātai īpašuma iznīcināšanai, zudumam vai zādzībai, kā arī preču izmantošanai, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus, kā aprakstīts 5. panta 6. punktā. Tomēr dalībvalstis var pieprasīt korekcijas darījumiem, kuri paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, kā arī zādzības gadījumā.

2. Ražošanas līdzekļiem koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tie ir iegādāti vai ražoti. Koriģēšanu katru gadu veic tikai par vienu piektdaļu no tiem uzliktā nodokļa. Koriģēšanu veic, balstoties uz svārstībām atskaitīšanas tiesībās nākamajos gados attiecībā pret atskaitīšanas tiesībām tajā gadā, kurā tie ir iegādāti vai ražoti.

Atkāpjoties no iepriekšējās daļas, dalībvalstis var veikt koriģēšanu pilnus piecus gadus, sākot no brīža, kad šos ražošanas līdzekļus pirmoreiz lieto.

Nekustamam īpašumam, kas iegādāts kā ražošanas līdzeklis, koriģēšanas laiku var pagarināt līdz pat 10 gadiem.

[..]

4. Lai piemērotu 2. un 3. punkta noteikumus, dalībvalstis var:

— noteikt ražošanas līdzekļu jēdzienu,

— uzrādīt nodokļa summu, kas ņemama vērā koriģēšanai,

— paredzēt visus piemērotus pasākumus, lai nodrošinātu, ka koriģēšana nerada nekādas nepamatotas priekšrocības,

— atļaut administratīvus vienkāršojumus.

[..]

6. Ja nodokļa maksātājs pāriet no nodokļu uzlikšanas parastā veidā uz īpašu režīmu vai otrādi, dalībvalstis var veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu, ka šis nodokļa maksātājs nepamatoti negūst priekšrocības, nedz arī tam nav nodarīts kaitējums."

Valsts tiesiskais regulējums

5 Lai cīnītos pret finanšu kombinācijām nekustamā īpašuma jomā, *Wet op de Omzetbelasting 1968* (1968. gada likums par apgrozījuma nodokli, turpmāk tekstā — "*Wet OB 1968*") tika grozīts ar *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* (likums par grozījumiem 1968. gada likumā par apgrozījuma nodokli, likumā par juridisko aktu nodokli un noteiktā skaitā citu nodokļu likumu sakarā ar cīņu pret kombinācijām ar nekustamo īpašumu), kas tika pieņemts 1995. gada 18. decembrī (*Stbl. 1995*, 659. lpp., turpmāk tekstā — "Likums par grozījumiem").

6 Atbilstoši Sestās direktīvas 5. panta 3. punkta b) apakšpunktam Nīderlandes likumdevējs pieņēma *Wet OB 1968* 3. panta 2. punktu, kas paredz, ka lietu tiesību piešķiršana uz nekustamo īpašumu ir uzskatāma par "preču piegādi". Tomēr Likums par grozījumiem ieviesa izņēmumu šādai kvalifikācijai un lietojuma tiesību nodibināšanu pielīdzināja nekustamā īpašuma izīrēšanai, ja atlīdzība, kurai pieskaita apgrozījuma nodokli, ir mazāka par īpašuma saimniecisko vērtību.

7 Līdz ar to no *Wet OB 1968* 11. panta 1. punkta b) apakšpunkta 5. daļas grozījuma izriet, ka nekustamā īpašuma izīrēšana principā ir atbrīvota no PVN un ka "nekustamā īpašuma izīrēšana" ietver arī jebkāda cita veida nekustamā īpašuma nodošanu lietošanā, kas nav uzskatāma par šo preču piegādi.

8 Likums par grozījumiem stājās spēkā 1995. gada 29. decembrī. Tomēr tas paredzēja, ka to piemēro no 1995. gada 31. marta plkst. 18.00, t.i., tad, kad jaunā likuma saturs tika norādīts paziņojumā presei.

9 Saskaņā ar iesniedzējtiesas precizējumiem *Staatssecretaris van Financiën* 1995. gada 31. marta un 3. aprīļa paziņojumos presei darīja zināmu, ka Ministru padomei bija nodoms iesniegt Nīderlandes Parlamentā *Wet OB 1968* grozījumu projektu, it īpaši saistībā ar likuma 3. panta 2. punktu un 11. panta 1. punkta b) apakšpunkta 5. daļu. Viņš arī norādīja Ministru padomes nodomu pēc piedāvāto grozījumu stāšanās spēkā interpretēt *Wet OB 1968* atbilstoši tai jēgai, kuru no 1995. gada 31. marta plkst. 18.00 paredzēja Likums par grozījumiem.

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

10 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka *Stichting "Goed Wonen"*, atbildētāja pamata prāvā, ir *Woningbouwvereniging "Goed Wonen"* (dzīvojamo māju būvniecības apvienība *"Goed Wonen"*, turpmāk tekstā — "Apvienība *GW*") tiesību un saistību pārņēmēja.

11 Ar 1995. gada 28. aprīļa notariālu aktu Apvienība *GW* izveidoja fondu "De Goede Woning" (turpmāk tekstā — "Fonds *GW*"). Tajā pašā dienā tā piešķīra fondam trīs dzīvojamo māju kompleksu lietojuma tiesības uz desmit gadiem, par to saņemot samaksu, kas ir mazāka par pašizmaksu. Daļa dzīvojamo māju vēl nebija uzbūvēta.

Līdz minētajai dienai atbildētāja pamata prāvā neatskaitīja nodokli, kura rēķins tai tika izrakstīts sakarā ar preču piegādi vai dzīvojamo māju būvniecību.

12 Nodokļu deklarācijā par laika posmu no 1995. gada 1. aprīlim līdz 30. jūnijam Apvienība *GW* norādīja, pirmkārt, ka tā par lietojuma tiesībām izrakstīja Fondam *GW* PVN rēķinu NLG 645 067 apmērā, un, otrkārt, ka Apvienībai *GW* tika izrakstīts PVN rēķins par dzīvojamo māju būvniecību NLG 1 285 059 apmērā, kas tika atskaitīts kā priekšnodoklis. Pamatojoties uz šo deklarāciju, Apvienībai *GW* pielāgojumu rezultātā tika atmaksāti NLG 639 992.

13 Ievērojot Likumu par grozījumiem, nodokļu inspektors vēlāk izdeva paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēru, tajā iekļaujot Apvienības *GW* atskaitīto summu. Šo paziņojumu apstiprināja 1996. gada 12. decembra lēmums, kuru Apvienība *GW* apstrīdēja *Gerechtshof te Arnhem* (Arnemas tiesa). Tomēr ar 1997. gada 14. februāra lēmumu minētais inspektors pēc savas ierosmes samazināja nodokļu maksājumu apmēru līdz NLG 639 992, kas atbilda summai, ko nodokļu administrācija atmaksāja Apvienībai *GW*, pamatojoties uz tās nodokļu deklarāciju.

14 1997. gada 21. augustā Apvienība *GW* tika juridiski pārveidota par fondu un kļuva par *Stichting "Goed Wonen"*.

15 *Gerechtshof te Arnhem* 1998. gada 20. maija spriedumā atstāja spēkā paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēru, kurā minēto summu bija samazinājis nodokļu inspektors. Šo spriedumu kasācijas kārtībā *Stichting "Goed Wonen"* pārsūdzēja iesniedzējtiesā.

16 Pirmajā lietā, kas tika iesniegta Tiesā, uzdotie jautājumi attiecās uz Sestās direktīvas interpretāciju, lai pārbaudītu, vai Sestās direktīvas 5. panta 3. punkta b) apakšpunkts, 13. panta B daļas b) apakšpunkts un C daļas a) apakšpunkts iestājas pret tādiem valsts tiesību aktiem kā Likums par grozījumiem, kas likumā noteiktajos apstākļos lietojuma tiesību piešķiršanu pielīdzina nekustamā īpašuma izīrēšanai, kas ir atbrīvota no PVN. Iepriekš minētajā spriedumā *Goed Wonen I* Tiesa nosprieda:

"1) Sestās direktīvas 5. panta 3. punkta b) apakšpunkts [..] ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neiestājas pret tādu valsts tiesību normu kā *Wet OB 1968* 3. panta 2. punkts [..] ar grozījumiem [..], kas lietu tiesību uz nekustamo īpašumu nodibināšanu, piešķiršanu, grozīšanu, izbeigšanu vai atteikšanos no tām uzskata par "preču piegādi", ja atlīdzība par šīm darbībām, kurai pieskaita apgrozījuma nodokli, ir lielāka vai vienāda ar īpašuma, uz kuru attiecas šīs tiesības, saimniecisko vērtību.

2) [Sestās] direktīvas 13. panta B daļas b) apakšpunkts un C daļas a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neiestājas pret tādu valsts tiesību normu kā minētā 1968. gada 28. jūnija Likums ar grozījumiem [..], kas, lai piemērotu atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa, ļauj pielīdzināt nekustamā īpašuma iznomāšanai vai izīrēšanai tādu lietu tiesību nodibināšanu pret atlīdzību uz noteiktu laiku, kas piešķir tās izmantotājam tiesības lietot nekustamo īpašumu, kā, piemēram, pamata prāvā esošās lietojuma tiesības."

17 1998. gada 20. maija lēmumā *Gerechtshof* cita starpā nolēma, ka Likuma par grozījumiem atpakaļejošais spēks nav nesaderīgs ar Sestās direktīvas normām. Šajā

sakarā *Stichting "Goed Wonen"* kasācijas sūdzībā norādīja, ka šī likuma atpakaļejošais spēks no 1995. gada 31. marta plkst. 18.00 ir pretrunā ar Kopienu tiesībām. Jebkurā gadījumā minētajam Likumam par grozījumiem nevarēja būt atpakaļejoša spēka pirms tā projekta iesniegšanas Nīderlandes Parlamentā, t.i., pirms 1995. gada 23. maija.

18 1999. gada 24. augusta spriedumā, ar ko tika uzdoti prejudiciālie jautājumi pirmajā lietā, *Hoge Raad* uzskatīja, ka *Stichting "Goed Wonen"* minētie pamati nav atbalstāmi un ka *Gerechtshof* vērtējums ir pamatots.

19 Lēmumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu šajā lietā *Hoge Raad* tomēr norāda, ka iepriekšējā spriedumā minētais viedoklis ir apšaubāms kopš Tiesas 2000. gada 8. jūnija sprieduma lietā *Schlossstraße* (C-396/98, *Recueil*, I-4279. lpp.), kurā Tiesa nosprieda, ka "Sestās direktīvas [..] 17. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt samaksāto pievienotās vērtības nodokli par piegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem, lai veiktu noteiktas izīrēšanas darbības, saglabājas, ja tiesību akti, kas pieņemti pēc preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas, bet pirms minēto darbību sākuma, atņem šim nodokļa maksātājam tiesības atteikties no to atbrīvojuma no nodokļa [..]".

20 Iesniedzējtiesa paskaidro, kāpēc *Stichting "Goed Wonen"* pirms 1995. gada 28. aprīļa neatskaitīja PVN, kas bija samaksāts sakarā ar būvniecības darbiem:

"6.3.1. Šajā lietā ieinteresētā persona sāka dzīvojamo māju kompleksa būvniecību pirms 1995. gada 28. aprīļa. Sākumā tai bija nodoms izīrēt dzīvokļus pēc to

pabeigšanas. Šāda veida izīrēšana ir atbrīvota no nodokļa bez iespējas atteikties no šī atbrīvojuma saskaņā ar [*Wet OB 1968*] 11. panta 1. punkta b) apakšpunktu (Sestās direktīvas 13. panta B daļa un tās b) apakšpunkts). Principā ieinteresētajai personai bija tiesības būvniecības laikā atskaitīt samaksāto nodokli, kura rēķins tai tika izrakstīts. Ja pēc tam notiktu izīrēšana, tad notiktu piegāde Likuma 3. panta 1. punkta h) apakšpunkta nozīmē (Nīderlandes likumdevējs izmantoja iespēju uzskatīt šādu darbību par piegādi, ko piešķir Sestās direktīvas 5. panta 7. punkts un tā a) apakšpunkts). Sakarā ar šo piegādi ieinteresētajai personai bija jāmaksā nodoklis no nodokļa bāzes, ko nosaka Likuma 8. panta 3. punkts (Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta b) apakšpunkts).

6.3.2. Saskaņā ar ministrijas rīkojumu tādām dzīvojamo māju būvētāju sabiedrībām kā ieinteresētajām pusēm tomēr bija iespēja atteikties no Likuma 3. panta 1. punkta h) apakšpunkta piemērošanas. Šī norma, tāpat kā Sestās direktīvas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts tām ir piemērojama tikai tad, ja tās izrāda šādu gribu, ko saskaņā ar ministrijas rīkojumu tās var izrādīt, dzīvojamo māju būvniecības laikā neatskaitot nodokli, kura rēķins tām ir izrakstīts. Atbilstoši šim regulējumam ieinteresētā persona neatskaitīja nodokli dzīvojamo māju būvniecības laikā.

6.3.3. 1995. gada 28. aprīlī ieinteresētā persona veica dzīvojamo māju piegādi Likuma 3. panta 2. punkta nozīmē (atbilstoši toreiz spēkā esošajai redakcijai), kas pamatots ar Sestās direktīvas 5. panta 3. punkta b) apakšpunktu. Šī piegāde nebija atbrīvota no apgrozījuma nodokļa. Līdz ar to ieinteresētā persona varēja šajā brīdī veikt koriģēšanu saskaņā ar Likuma 15. panta 4. punktu, kas bija pamatots ar Sestās direktīvas 17. pantu un 20. panta 1. punktu un tā a) apakšpunktu, lai veiktu iepriekš neizdarīto nodokļa atskaitījumu. Tomēr pirms lietojuma tiesību nodibināšanas šādas tiesības tai atņēma Likums [par grozījumiem, kuram bija atpakaļejošs spēks]."

21 Iesniedzējtiesas lēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu 6.3.4. punktā *Hoge Raad* šādi precizēja atšķirības starp pamata prāvu un iepriekš minētajā spriedumā *Schlossstraße* aplūkoto situāciju:

"Lietā *Schlossstraße* tiesību aktu grozījumu, kuriem nebija atpakaļejoša spēka, rezultātā tika atceltas iegūtās tiesības uz nodokļa atskaitījumu, jo darbības, no kurām bija atkarīgas tiesības uz nodokļa atskaitījumu, bija veiktas pēc grozījumu spēkā stāšanās un pretēji iepriekšējai situācijai tās bija atbrīvotas no nodokļa bez tiesībām uz atskaitījumu.

Šī lieta ir atšķirīga, jo gan tiesību uz nodokļa atskaitījumu rašanās, gan darbību, no kurām bija atkarīgas tiesības uz nodokļa atskaitījumu (pirms tam ieinteresētajai personai nebija tiesību uz nodokļa atskaitījumu), realizācija notika vienlaicīgi un tiesību aktu grozījumi notika pēc šī brīža. Šajā sakarā ir jāpiezīmē, ka paredzētie grozījumi bija paziņoti presē pirms šī brīža un ka cita starpā tika norādīts, ka ar šo lietu saistītajiem grozījumiem būs atpakaļejošs spēks no 1995. gada 31. marta plkst. 18.00, kā iemeslu norādot nevēlamās sekas, kas varētu izrietēt no tiesību aktu grozījumiem bez atpakaļejoša spēka."

22 Pastāvot šādiem apstākļiem, *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma apturēt tiesvedību lietā un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai 6.3.4. punktā norādītajos apstākļos un gadījumā, ja netiek konstatēta ne krāpšana, ne arī ļaunprātīga rīcība un lietas izmantošanas projekts nav grozīts, kā tas ir minēts Tiesas sprieduma *Schlossstraße* 50. un 51. punktā, Sestās direktīvas 17. un 20. pants vai arī Kopienu tiesiskās paļāvības un tiesiskās drošības aizsardzības principi iestājas pret to, ka tiek atceltas nodokļu maksātāja tiesības koriģēt

neatskaitīto PVN, kas ir samaksāts sakarā ar tādas lietas (nekustamā īpašuma) piegādi, ko sākumā bija paredzēts izīrēt (ar PVN neapliekams darījums), bet ar ko vēlāk tika veikts ar PVN apliekams darījums (šajā gadījumā — lietojuma tiesību nodibināšana), pamatojoties vienīgi uz to, ka saskaņā ar tiesību aktu grozījumiem, kas vēl nebija stājušies spēkā šī darījuma norises laikā, šis darījums ar atpakaļejošu spēku ir uzskatāms par atbrīvotu no nodokļa bez tiesībām uz nodokļa atskaitījumu?"

23 Iesniedzējtiesa savā lēmumā ir minējusi lietas C-487/01 *Gemeente Leusden* un C-7/02 *Holin Groep*, kurās tā uzdeva prejudiciālos jautājumus par šīm normām. Tā kā 2004. gada 29. aprīlī šajās lietās tika pasludināts spriedums (C-487/01 un C-7/02 *Gemeente Leusden* un *Holin Groep*, *Recueil*, I-5337. lpp.), tad tas tika nosūtīts iesniedzējtiesai ar jautājumu, vai vēl aizvien ir vajadzīga atbilde uz jautājumu, kas ir uzdots šajā pamata prāvā. 2004. gada 3. jūnija vēstulē *Hoge Raad* informēja Tiesu, ka tā savu lūgumu uztur spēkā.

Par lietas būtību

24 Savā jautājumā iesniedzējtiesa pēc būtības jautā, vai Sestās direktīvas 17. un 20. pants vai arī Kopienu tiesiskās paļāvības un tiesiskās drošības principi iestājas pret to, ka PVN koriģēšana, lai izmantotu tiesības atskaitīt samaksāto PVN par šī nekustamā īpašuma piegādi brīdī, kad ar nekustamo īpašumu tiek veikts ar nodokli apliekams darījums, tiek atcelta sakarā ar likuma pieņemšanu pēc minētās koriģēšanas, kas atceļ šī darījuma aplikšanu ar nodokli un kas saskaņā ar valsts likumdevēja lēmumu tiek piemērots, pirms ar nekustamo īpašumu tiek veikts ar nodokli apliekams darījums un rodas tiesības uz nodokļa atskaitījumu.

25 Kā tas izriet no iesniedzējtiesas rīkojuma, šis jautājums ir uzdots, lai pārbaudītu, vai Tiesas pieņemtais risinājums iepriekš minētajā spriedumā *Schlossstraße* ir piemērojams šīs pamata prāvas faktiem.

26 Sākumā ir jāatgādina, ka nodokļu atskaitījumu sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmēju no PVN sloga, kas ir maksājams vai samaksāts visas tā saimnieciskās darbības ietvaros. Kopēja PVN sistēma nodrošina pilnīgu saimniecisko darbību aplikšanas ar nodokļiem neitralitāti neatkarīgi no šīs darbības mērķiem vai rezultātiem, ja minētās darbības arī ir apliktas ar PVN (1988. gada 21. septembra spriedums 50/87 Komisija/Francija, *Recueil*, 4797. lpp., 15. punkts).

27 Iepriekš minētā sprieduma *Schlossstraße* 53. punktā Tiesa nosprieda, ka Sestās direktīvas 17. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa maksātāja tiesības atskaitīt samaksāto pievienotās vērtības nodokli par piegādātajām precēm vai saņemtajiem pakalpojumiem, lai veiktu noteiktas izīrēšanas darbības, saglabājas, ja tiesību akti, kas pieņemti pēc preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas, bet pirms minēto darbību sākuma atņem šim nodokļa maksātājam tiesības atteikties no to atbrīvojuma no nodokļa.

28 Tomēr ir jānorāda, ka prasītājas pamata prāvā situācija atšķiras no situācijas, kāda ir aprakstīta iepriekš minētajā spriedumā *Schlossstraße*, no kura izriet, ka nodokļa maksātājs atskaitīja samaksāto PVN pirms tiesību aktu grozījumu piemērošanas. Prasītāja pamata prāvā atskaitīja PVN, kas bija samaksāts par preces piegādi tikai 1995. gada 28. aprīlī, t.i., pirms Likuma par grozījumiem pieņemšanas 1995. gada 18. decembrī, bet pēc tā piemērošanas — 1995. gada 31. marta, kad saskaņā ar valsts likumdevēja lēmumu tam skaidri tika piešķirts atpakaļejošs spēks.

29 Tā kā Likums par grozījumiem sakarā ar tā atpakaļejošo spēku tika piemērots, pirms nodokļa maksātājs veica nodokļu atskaitījumu, tad nav jāatsaucas uz Sestās direktīvas 17. pantu, lai atbildētu uz iesniedzējtiesas jautājumu.

30 Attiecībā uz Sestās direktīvas 20. pantu, šķiet, ka to iesniedzējtiesa ir minējusi prejudiciālajā jautājumā kopā ar šīs direktīvas 17. pantu, lai pārbaudītu, vai tas ir interpretējams tādējādi, ka tādos apstākļos kā pamata prāvā minētie tas iestājas pret tādas koriģēšanas atcelšanu, kas izriet no veiktā nodokļa atskaitījuma. Iepriekšējā punktā minētā iemesla dēļ 20. panta kontekstā nav novērtējams, vai Kopienu tiesības iestājas pret Likuma par grozījumiem atpakaļejošo spēku.

31 Turpretī ir jāizpēta vispārējie Kopienu tiesību principi, t.i., tiesiskās paļāvības un tiesiskās drošības aizsardzības principi, lai pārbaudītu, vai tie iestājas pret koriģēšanas, kas izriet no veiktā nodokļa atskaitījuma, atcelšanu ar atpakaļejošu likuma spēku.

32 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka tiesiskās paļāvības un tiesiskās drošības aizsardzības principi ir daļa no Kopienu tiesību sistēmas. Tādējādi tie ir jāievēro Kopienu iestādēm (1975. gada 14. maija spriedums lietā 74/74 *CNTA*/Komisija, *Recueil*, 533. lpp.), kā arī dalībvalstīm, īstenojot pilnvaras, ko tām piešķir Kopienu direktīvas (iepriekš minētais spriedums lietās *Gemeente Leusden* un *Holin Groep*, 57. punkts).

33 Kaut arī vispārīgi tiesiskās drošības princips iestājas pret to, ka Kopienu akta piemērošanas laikā sākums ir noteikts pirms tā publicēšanas, tomēr izņēmuma kārtā ir pieļaujami citādāki gadījumi, ja to pieprasa vispārējo interešu mērķi un ieinteresēto personu tiesiskā paļāvība ir atbilstošā veidā ievērota (skat. šajā sakarā 1991. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-368/89 *Crispoltoni, Recueil*, I-3695. lpp., 17. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietās *Gemeente Leusden* un *Holin Groep*, 59. punkts; skat. arī Eiropas Cilvēktiesību tiesas 1997. gada 23. oktobra spriedumu lietā *National & Provincial Building Society* pret Apvienoto Karalisti, *Recueil des arrêts et décisions*, 1997-VII, § 80).

34 Šis princips ir jāievēro valsts likumdevējam, pieņemot tiesību aktus, kas izriet no Kopienu tiesībām.

35 *Stichting "Goed Wonen"* norāda, ka Likuma par grozījumiem atpakaļejošais spēks nebija vajadzīgs, jo Nīderlandes valdība vairākus gadus zināja par tādām kombinācijām kā tās, ko tā veica. Turklāt šāda rīcība nav ne krāpšana, ne arī izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, jo likums bija ievērots.

36 Turpretī Nīderlandes valdība norāda, kā tas bija precizēts arī *Staatssecretaris van Financiën* paziņojumā, ka atpakaļejošo spēku pamatoja bažas, ka no brīža, kad tika nolemts veikt grozījumus likumā, līdz brīdim, kad tas stājās spēkā, kombinācijas tiks veiktas plašā mērogā. Atzinumā par likuma projektu *Raad van State* (Valsts Padome) uzskatīja atpakaļejošo spēku par pamatotu. Turklāt to atbalstīja abas Nīderlandes Parlamenta palātas, kaut arī tās parasti neatbalsta grozījumu tiesību aktos atpakaļejošu spēku.

37 Šajā jautājumā Nīderlandes valdību atbalsta Zviedrijas valdība. Tā precizē, ka, neskatoties uz pastiprināto uzmanību, kāda Zviedrijā pievērsta tiesiskās paļāvības un tiesiskās drošības aizsardzības principu ievērošanai, Zviedrijas Konstitūcija paredz, ka, lai novērstu pieaugošu izvairīšanos no nodokļiem, pirms stājas spēkā likums, kuram tā ir jāierobežo, Zviedrijas Parlaments var nolemt, ka jaunie nodokļu likumi būs piemērojami no dienas, kad valsts valdība ir nosūtījusi Parlamentam vēstuli par nodomu grozīt likumu.

38 Šajā sakarā, lasot 1995. gada 31. marta paziņojumu presei, izriet, ka Likumu par grozījumiem nepamatoja rūpes izbeigt vairāku gadu garumā veiktās finanšu kombinācijas, bet gan bailes, ka šādas kombinācijas tiks veiktas plašā mērogā no brīža, kad tika nolemts veikt likuma grozījumus, līdz brīdim, kad stājās spēkā minētie grozījumi.

39 Šādas bailes ir pamatotas, un šādu kombināciju novēršanu var uzskatīt par vispārēju interesi, kas izņēmuma kārtā pamato to, ka dalībvalsts izmanto likuma atpakaļejošu spēku, ja nodokļa maksātāju tiesiskā paļāvība ir atbilstošā veidā ievērota. Tomēr valsts tiesnesim, kas labāk pārzina lietas apstākļus, ir jānovērtē, vai risks, ka šajā laika posmā tiks veiktas finanšu kombinācijas, ir pietiekami nozīmīgs, lai pamatotu likuma atpakaļejošo spēku.

40 Attiecībā uz uzņēmēju tiesisko paļāvību *Stichting "Goed Wonen"* norāda, ka no tiem nevar gaidīt, lai tie iepazītos ar visiem iestāžu paziņojumiem presei, ne arī lai tie domātu, ka visi paziņotie ieteikumi tiks patiesībā īstenoti. Turklāt paziņojums presei ir pārāk vispārīgs un nekonkrēts. Pilns paredzēto grozījumu teksts bija zināms tikai pēc likuma projekta iesniegšanas Nīderlandes Parlamentā 1995. gada 23. maijā.

41 Nīderlandes valdība norāda, ka pirms paziņojuma presei notika vairākas *Staatssecretaris van Financiën* uzstāšanās Nīderlandes Parlamentā, paziņojot par attiecīgajiem pasākumiem. Turklāt paziņojums bija skaidrs, un tas skaidri attiecās uz tādām finanšu kombinācijām kā prasītājas pamata prāvā lietotā. Projektā tika ieviestas izmaiņas tā pieņemšanas procedūras laikā, bet tās tikai precizēja dažus izņēmumus likuma projekta piemērošanas principiem, un šīs izmaiņas neattiecās uz prasītājas pamata prāvā stāvokli.

42 Zviedrijas valdība uzskata, ka tiesiskās paļāvības ievērošana ir jāvērtē, ņemot vērā likumdošanas tradīcijas katrā dalībvalstī. Zviedrijā konstitucionālās tradīcijas pieprasa, lai atpakaļejošais spēks sāktos ar dienu, kad valdība nosūta valsts Parlamentam vēstuli par likuma projekta iesniegšanu. Pamata lietā būtu jāizvērtē, vai uzņēmēju tiesiskā paļāvība ir pienācīgi ievērota, ņemot vērā Nīderlandes likumdošanas tradīcijas.

43 Šajā sakarā attiecībā uz pamata prāvā minēto valsts tiesisko regulējumu ir jāņem vērā parastais informācijas izplatīšanas veids dalībvalstī, kas ir to pieņēmusi, un lietas apstākļi, lai izvērtētu *in concreto*, vai uzņēmēju, kurus skar šie tiesību akti, tiesiskā paļāvība ir ievērota.

44 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka *Staatssecretaris van Financiën* 1995. gada 31. marta un 3. aprīļa paziņojumos presei oficiāli paziņoja, ka Ministru padomei ir

nodoms iesniegt Nīderlandes Parlamentā *Wet OB 1968* 3. panta 2. punkta un 11. panta 1. punkta b) apakšpunkta 5. daļas grozījumu projektu un piemērot Likumu par grozījumiem no 1995. gada 31. marta plkst. 18.00. Tomēr iesniedzējtiesai ir jānovērtē, vai šie dokumenti bija pietiekami skaidri, lai uzņēmēji, kas veic likumā minētās saimnieciskās darbības, varētu saprast paredzēto tiesību aktu grozījumu ietekmi uz to veiktajām darbībām.

45 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild šādi:

"Tiesiskās paļāvības un tiesiskās drošības aizsardzības principi neiestājas pret to, ka dalībvalsts izņēmuma kārtā un, lai izvairītos no tādu finanšu kombināciju veikšanas plašā mērogā ar nolūku izvairīties no PVN sloga, pret kurām ir paredzēts cīnīties ar likumu par grozījumiem, piešķir šim likumam atpakaļejošu spēku, ja tādos apstākļos kā pamata lietā esošie uzņēmēji, kas veic likumā minētās saimnieciskās darbības, ir bijuši brīdināti par šī likuma paredzēto pieņemšanu un tā atpakaļejošo spēku tādā veidā, lai tie varētu saprast paredzēto tiesību aktu grozījumu ietekmi uz to veiktajām darbībām.

Gadījumā, ja šis likums atbrīvo no nodokļa tādu saimniecisku darījumu ar nekustamu īpašumu, kas agrāk bija aplikts ar PVN, tas var atcelt PVN koriģēšanu, kas tiek veikta, izmantojot tiesības atskaitīt samaksāto PVN par šī nekustamā īpašuma piegādi brīdī, kad ar nekustamo īpašumu tiek veikts darījums, kuru šajā laikā uzskata par apliekamu ar nodokli."

Par tiesāšanās izdevumiem

46 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

tiesiskās paļāvības un tiesiskās drošības aizsardzības principi neiestājas pret to, ka dalībvalsts izņēmuma kārtā un, lai izvairītos no tādu finanšu kombināciju veikšanas plašā mērogā ar nolūku izvairīties no pievienotās vērtības nodokļa sloga, pret kurām ir paredzēts cīnīties ar likumu par grozījumiem, piešķir šim likumam atpakaļejošu spēku, ja tādos apstākļos kā pamata lietā esošie uzņēmēji, kas veic likumā minētās saimnieciskās darbības, ir bijuši brīdināti par šī likuma paredzēto pieņemšanu un tā atpakaļejošo spēku tādā veidā, lai tie varētu saprast paredzēto tiesību aktu grozījumu ietekmi uz to veiktajām darbībām;

gadījumā, ja šis likums atbrīvo no nodokļa tādu saimniecisku darījumu ar nekustamu īpašumu, kas agrāk bija aplikts ar pievienotās vērtības nodokli, tas var atcelt pievienotās vērtības nodokļa koriģēšanu, kas tiek veikta, izmantojot tiesības atskaitīt samaksāto pievienotās vērtības nodokli par šī nekustamā īpašuma piegādi brīdī, kad ar nekustamo īpašumu tiek veikts darījums, kuru šajā laikā uzskata par apliekamu ar nodokli.

[Paraksti]