TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS
2005 m. balandžio 26 d. *

Byloje C-376/02

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2002 m. spalio 18 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2002 m. spalio 21 d., pagal EB sutarties 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Stichting „Goed Wonen"

prieš

Staatssecretaris van Financiën

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegijos pirmininkai P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (pranešėjas), R. Silva de Lapuerta ir A. Borg Barthet, teisėjai N. Colneric, S. von Bahr, J. N. Cunha Rodrigues, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis ir M. Ilešič,

* Proceso kalba: olandų.

generalinis advokatas A. Tizzano,
posėdžio sekretorė M.-F. Contet, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2004 m. spalio 26 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs rašytines pastabas, pateiktas:

— Stichting „Goed Wonen", atstovaujamo belastingsadviseur G. Vos,

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir S. Terstal,

— Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Kruse,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos E. Traversa ir D. W. V. Zijlstra,

susipažinęs su 2004 m. gruodžio 16 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1997 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo –

Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145 p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 17 ir 20 straipsnių bei dėl teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principų išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas byloje tarp Nyderlandų fondo *Stichting „Goed Wonen"* ir *Staatssecretaris van Financiën* (Finansų valstybės sekretorius) dėl mokesčių inspekcijos raginimo sumokėti papildomus mokesčius, susijusio su šio fondo už laikotarpį nuo 1995 m. balandžio 1 d. iki birželio 30 d. deklaruotu pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM). Dėl šios bylos Teisingumo Teismas jau yra priėmęs sprendimą taip pat pagal *Hoge Raad* prašymą priimti prejudicinį sprendimą (2001 m. spalio 4 d. Sprendimas *„Goed Wonen"*, C-326/99, Rink. p. I-6831, toliau – Sprendimas *Goed Wonen I*).

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 17 straipsnis numato:

„Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis

1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) pridėtinės vertės mokestį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

<...>"

4 Šeštosios direktyvos 20 straipsnis nustato:

„Atskaitos tikslinimas

1. Pradinė atskaita turi būti tikslinama valstybių narių nustatyta tvarka, ypač:

a) kai atskaitytoji suma buvo didesnė ar mažesnė už tą sumą, į kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę;

b) kai po deklaracijos užpildymo pasikeičia tam tikros aplinkybės, kurių pagrindu buvo apskaičiuota atskaitoma suma, ypač kai buvo atšauktas pirkimas arba

gauta nuolaida; tačiau tikslinti atskaitytos sumos nereikia, kai sandoriai lieka visiškai ar iš dalies neapmokėti ar įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės patiektos kaip 5 straipsnio 6 dalyje nurodytos nedidelės dovanos ar pavyzdžiai. Tačiau tais atvejais, kai sandoriai lieka visiškai ar iš dalies neapmokėti, ir vagystės atvejais valstybės narės gali tikslinimo reikalauti.

2. Ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas penkerius metus, įskaičiuojant ir tuos metus, kuriais ilgalaikis turtas buvo įsigytas ar pasigamintas. Per metus turi būt tikslinamas tik penktadalis už prekes apskaičiuoto mokesčio. Tikslinimas atliekamas remiantis vėlesniais atskaitomos sumos, į kurią turima teisė, metiniais svyravimais lyginant su tais metais, kuriais prekės buvo įsigytos ar pasigamintos.

Išimties tvarka netaikydamos aukščiau pateiktos pastraipos, valstybės narės gali nustatyti, kad tikslinimas būtų atliekamas penkerius metus, pradedant tuo momentu, kai ilgalaikis turtas buvo pirmą kartą panaudotas.

Kai nekilnojamasis turtas įsigyjamas kaip ilgalaikis turtas, tikslinimo laikotarpį galima pratęsti iki 10 metų.

<...>

4. Taikydamos 2 ir 3 punktų nuostatas, valstybės narės gali:

— apibrėžti ilgalaikio turto sąvoką,

— nustatyti mokesčio sumą, į kurią reikia atsižvelgti tikslinant,

— nustatyti reikiamas priemones, būtinas užtikrinti, kad dėl tikslinimo neatsirastų koks nors nepagrįstas pranašumas,

— nustatyti supaprastintas administracines procedūras.

<...>

6. Kai apmokestinamasis asmuo pereina iš įprastos apmokestinimo sistemos į specialią apmokestinimo sistemą, ar atvirkščiai, valstybės narės gali imtis visų reikiamų priemonių užtikrinti, kad apmokestinamasis asmuo negautų iš to jokios nepagrįstos naudos ar jam dėl to nebūtų padaryta jokios nepateisinamos žalos."

Nacionalinės teisės aktai

5 Siekiant užkirsti kelią finansinėms schemoms nekilnojamojo turto srityje *Wet op de Omzetbelasting 1968* (1968 m. apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *Wet OB 1968*) buvo pakeistas 1995 m. gruodžio 18 d. įstatymu *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* (1968 m. apyvartos mokesčio įstatymo, Įstatymo dėl kituose teisės aktuose nustatytų mokesčių ir tam tikrų kitų mokesčių įstatymų pakeitimo, siekiant kovoti su mokestinėmis su nekilnojamuoju turtu susijusiomis schemomis, įstatymas, Stbl. 1995, p. 659, toliau – Pakeitimo įstatymas).

6 Remdamasis Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies b punkte nustatyta galimybe, Nyderlandų įstatymų leidėjas priėmė *Wet OB 1968* 3 straipsnio 2 dalį, kuri numato, kad daiktinės teisės į nekilnojamąjį turtą perleidimas laikomas „prekių tiekimu". Tačiau Pakeitimo įstatymas įtvirtino šios taisyklės išimtį ir lėmė, kad uzufrukto teisės įtvirtinimas prilygsta nekilnojamojo turto nuomai, jei atlyginimas už tai kartu su apyvartos mokesčiu yra mažesnis nei turto ekonominė vertė.

7 Be to, iš *Wet OB 1968* 11 straipsnio 1 dalies b punkto 5 papunkčio pakeitimo išplaukia, kad nekilnojamojo turto nuoma iš esmės atleidžiama nuo PVM ir kad „nekilnojamojo turto nuoma" laikytinas bet koks kitas nekilnojamojo turto perleidimas naudojimui, nesantis tiekimu.

8 Pakeitimo įstatymas įsigaliojo 1995 m. gruodžio 29 dieną. Vis dėlto jame buvo numatyta, kad jis galioja nuo 1995 m. kovo 31 d. 18 valandos, t. y. nuo to momento, kai būsimo įstatymo turinys buvo paskelbtas pranešimu spaudai.

9 Remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimais, *Staatssecretaris van Financiën* 1995 m. kovo 31 d. ir balandžio 3 d. pranešimuose spaudai pranešė apie Ministrų tarybos ketinimą pateikti Nyderlandų parlamentui *Wet OB 1968*, o visų pirma jo 3 straipsnio 2 dalies ir 11 straipsnio 1 dalies b punkto 5 papunkčio, pakeitimo projektą. Jis taip pat paskelbė apie tai, kad Taryba numato, jog, įsigaliojus pakeitimams, pakeistos redakcijos *Wet OB 1968* pradės galioti nuo 1995 m. kovo 31 d. 18 valandos.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

10 Iš sprendimo pateikti prejudicinį klausimą matyti, kad pareiškėjas pagrindinėje byloje *Stichting „Goed Wonen"* yra *Woningbouwvereniging „Goed Wonen"* (Butų statybos asociacija GW, toliau – asociacija GW) teisių perėmėja.

11 Notaro patvirtintu 1995 m. balandžio 28 d. dokumentu asociacija GW įsteigė fondą „De Goede Woning" (toliau – fondas GW). Tą pačią dieną ji fondo naudai dešimčiai metų įregistravo uzufrukto teisę į tris butų kompleksus už atlyginimą, kuris buvo mažesnis nei jų statybos kaina. Dalis butų dar buvo statoma. Iki tos datos ieškovas

pagrindinėje byloje nebuvo atskaitęs mokesčių, kurie jam buvo priskaičiuoti už tiekimą ar butų statybą.

12 Mokesčių deklaracijoje už laikotarpį nuo 1995 m. balandžio 1 d. iki birželio 30 d. asociacija GW nurodė 645 067 NLG PVM, kurį ji buvo įtraukusi į sąskaitą fondui GW už uzufrukto teisės suteikimą, ir 1 285 059 NLG PVM, kuris jai buvo priskaičiuotas už tiekimą ar butų statybą ir kurį ji atskaitė kaip pirkimo mokestį. Remiantis šia deklaracija, tikslinimo metu asociacijai GW buvo grąžinta 639 992 NLG.

13 Atsižvelgdamas į Pakeitimo įstatymą, mokesčių inspektorius išsiuntė raginimą sumokėti mokesčius, susijusį su asociacijos GW atskaityta suma. Šis raginimas buvo patvirtintas 1996 m. gruodžio 12 d. sprendimu, kurį asociacija GW apskundė *Gerechtshof te Arnhem*. Tačiau 1997 m. vasario 14 d. sprendimu tas pats mokesčių inspektorius *ex officio* sumažino raginime sumokėti mokesčius nustatytą sumą iki 639 992 NLG, kuri atitiko sumą, kurią mokesčių inspekcija grąžino asociacijai GW, remdamasi jos mokesčių deklaracija.

14 1997 m. rugpjūčio 21 d. asociacija GW pakeitė savo teisinę formą ir tapo fondu *Stichting „Goed Wonen"*.

15 1998 m. gegužės 20 d. sprendimu *Gerechtshof te Arnhem* nepanaikino raginimo sumokėti mokesčius, kuriuo mokesčių inspektorius sumažino mokėtiną sumą. Šį sprendimą *Stichting „Goed Wonen"* kasacine tvarka apskundė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

16 Pirmoje Teisingumo Teismo nagrinėtoje byloje klausimai buvo susiję su Šeštosios direktyvos išaiškinimu, siekiant nustatyti, ar Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies b punktas ir 13 straipsnio B dalies b punktas ir C dalies a punktas neprieštarauja tam, kad tokia nacionalinės teisės nuostata kaip Pakeitimo įstatymas prilygintų įstatyme numatytomis aplinkybėmis suteiktą uzufrukto teisę nuo PVM atleistai nuomai. Sprendime *Goed Wonen I* Teisingumo Teismas nusprendė:

1. Šeštosios direktyvos <...> 5 straipsnio 3 dalies b punktas turi būti aiškinamas taip, kad jis nedraudžia tokios nacionalinės teisės nuostatos kaip *Wet OB 1968* <...>, pakeisto <...>, 3 straipsnio 2 dalis numatytų, jog daiktinių teisių į nekilnojamąjį turtą suteikimas, perleidimas, pakeitimas, atsisakymas ar galiojimo nutraukimas gali būti laikomas „prekių tiekimu" tik tuomet, jei kaip atlyginimas už šį sandorį sumokėta suma kartu su apyvartos mokesčiu yra ne mažesnė nei ekonominė nekilnojamojo turto, su kuriuo šios teisės susijusios, vertė.

2. (Šeštosios) direktyvos 13 straipsnio B dalies b punktas ir C dalies a punktas turi būti aiškinami taip, jog jie nedraudžia, kad tokia nacionalinės teisės nuostata kaip minėto 1968 m. birželio 28 d. įstatymo, pakeisto <...>, 11 straipsnio 1 dalies b punkto 5 papunktis nustatytų, kad taikant atleidimą nuo pridėtinės vertės mokesčio leidžiama, jog nekilnojamojo turto nuomai būtų prilygintas atlyginti-nis daiktinės teisės perleidimas sutartam laikui, kuris, kaip ir pagrindinėje byloje nagrinėjama uzufrukto teisė, suteikia jos turėtojui teisę naudotis nekilnojamuoju turtu.

17 1998 m. gegužės 20 d. Sprendime *Gerechtshof, inter alia*, nusprendė, kad Pakeitimo įstatymo galiojimas atgaline data neprieštarauja nė vienai Šeštosios direktyvos

nuostatai. Šiuo klausimu savo kasaciniame skunde *Stichting „Goed Wonen"* tvirtino, kad šio Pakeitimo įstatymo galiojimas atgaline data nuo 1995 m. kovo 31 d. 18 valandos prieštarauja Bendrijos teisei. Jos nuomone, šis Pakeitimo įstatymas galėjo įsigalioti nebent nuo jo projekto pateikimo Nyderlandų parlamentui dienos, t. y. nuo 1995 m. gegužės 23 dienos.

18 1999 m. rugpjūčio 24 d. Sprendime, kuriuo buvo pateikti prejudiciniai klausimai pirmoje byloje, *Hoge Raad* teigė, kad *Stichting „Goed Wonen"* kasacinio skundo pagrindui negalima pritarti ir kad *Gerechtshof* vertinimas buvo teisingas.

19 Tačiau sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą šioje byloje *Hoge Raad* teigia, kad kyla abejonių dėl jo ankstesniame sprendime išsakytos nuomonės, nes 2000 m. birželio 8 d. Teisingumo Teismas priėmė sprendimą *Schlossstraße* (C-396/98, Rink. p. I-4279), kuriame nusprendė, kad „Šeštosios direktyvos <...> 17 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad apmokestinamojo asmens teisė atskaityti pridėtinės vertės mokestį, kurį jis sumokėjo už prekes ar paslaugas, gautas sudarant tam tikrus nuomos sandorius, išlieka, jei teisės akto pakeitimas, priimtas jam gavus šias prekes ar paslaugas, tačiau dar iki šių sandorių sudarymo, neleido šiam apmokestinamajam asmeniui atsisakyti šiems sandoriams taikomo atleidimo nuo mokesčio <...>".

20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip aiškina aplinkybę, kodėl *Stichting „Goed Wonen"* iki 1995 m. balandžio 28 d. neatskaitė už statybos darbus mokėtino PVM:

„6.3.1. Nagrinėjamoje byloje suinteresuotojo asmens užsakymu iki 1995 m. balandžio 28 d. buvo pastatyti butų kompleksai. Iš pradžių, užbaigus

statybas, jis ketino butus išnuomoti. Ši nuoma, nesant galimybės pasinaudoti išimtimi, atleidžiama nuo mokesčio remiantis (*Wet OB 1968*) 11 straipsnio 1 dalies b punktu (Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies įvadas ir b punktas). Iš esmės suinteresuotasis asmuo statybų metu turėjo teisę atskaityti jam už statybas į sąskaitą įtrauktą mokestį. Tuomet nuomos atveju būtų atliktas tiekimas įstatymo 3 straipsnio 1 dalies h punkto prasme (Nyderlandų įstatymų leidėjas pasinaudojo Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies įvade ir a punkte suteikta galimybe laikyti tokį sandorį tiekimu). Dėl šio tiekimo suinteresuotasis asmuo turėtų sumokėti mokestį, apskaičiuotą pagal įstatymo 8 straipsnio 3 dalyje (Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A dalies 1 pastraipos b punktas) numatytą apmokestinamąją vertę.

6.3.2. Tačiau, remiantis ministro įsakymu, butų statybos bendrovės, kaip suinteresuotieji asmenys, turi galimybę išvengti įstatymo 3 straipsnio 1 dalies h punkto taikymo. Ši nuostata, kaip ir Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 7 dalies a punktas, netaikoma, jeigu jos pareiškia tokį norą; šis noras, remiantis ministro įsakymu, pareiškiamas statybų metu neatskaitant joms priskaičiuoto mokesčio. Vadovaudamasis šiuo teisės aktu, suinteresuotasis asmuo butų statybų metu neatliko atskaitos.

6.3.3. 1995 m. balandžio 28 d. suinteresuotasis asmuo atliko butų tiekimą (tuomet dar galiojusios redakcijos) įstatymo 3 straipsnio 2 dalies prasme, kuri grindžiama Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies b punktu. Šis tiekimas nebuvo atleidžiamas nuo apyvartos mokesčio. Tai lėmė, kad suinteresuotasis asmuo tuo metu, remiantis Šeštosios direktyvos 17 ir 20 straipsniais pagrįsta įstatymo 15 straipsnio 4 dalimi, turėjo teisę į anksčiau neatliktos atskaitos tikslinimą. Tačiau šios teisės jis neteko remiantis (atgaline data galiojančiu Pakeitimo) įstatymu, kuris pradėjo galioti nuo ankstesnės datos, nei buvo suteikta nagrinėjama uzufrukto teisė."

21 Sprendimo pateikti prejudicinį klausimą 6.3.4. punkte *Hoge Raad* taip paaiškino, kuo pagrindinė byla skiriasi nuo minėtame sprendime *Schlossstraße* nagrinėtos situacijos:

„Sprendime *Schlossstraße* nagrinėjamas įstatymo pakeitimas, neįsigaliojęs atgaline data, lėmė, kad buvo panaikinta jau įgyta teisė į atskaitą, kadangi sandoriai, nuo kurių priklausė teisė į atskaitą, buvo sudaryti įsigaliojus pakeitimui ir, priešingai nei anksčiau, buvo privalomai atleidžiami nuo mokesčio be teisės į atskaitą.

Nagrinėjamas atvejis skiriasi nuo šio atvejo tuo, kad tiek teisė į atskaitą, tiek sandoris, nuo kurio priklausė ši teisė – nes anksčiau suinteresuotasis asmuo neturėjo teisės į atskaitą, – įvyko tuo pačiu metu ir tuo, kad įstatymo pakeitimas įsigaliojo vėliau. Šiuo klausimu pažymėtina, kad apie planuojamą įstatymo pakeitimą prieš tai buvo informuota per žiniasklaidą ir kad, pirmiausia pabrėžiant nepageidautinas pranešimo apie atgaline data negaliosiančio įstatymo pakeitimo išdavas, buvo pažymėta, jog pakeitimas ta dalimi, kuri svarbi nagrinėjamu atveju, turėtų įsigalioti atgaline data nuo 1995 m. kovo 31 d. 18 valandos."

22 Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar pirmiau 6.3.4 punkte aprašytomis aplinkybėmis Šeštosios direktyvos 17 ir 20 straipsniai arba Bendrijos teisės teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principai nedraudžia, kad – tokiu atveju, kai nėra nei sukčiavimo, nei piktnaudžiavimo, nei turto naudojimo pakeitimo Teisingumo Teismo sprendimo *Schlossstraße* 50 ir 51 punktų prasme, – apmokestinamojo asmens neatskaityto

PVM, sumokėto jo už (nekilnojamąjį) turtą, kurį jis gavo ir kurį jis iš pradžių numatė (PVM neapmokestinamai) nuomai, tačiau vėliau panaudojo PVM apmokestinamajam sandoriui (nagrinėjamu atveju – daiktinės uzufrukto teisės suteikimui), tikslinimas panaikinamas tik dėl to, kad, priėmus įstatymo pakeitimą po nagrinėjamo sandorio sudarymo, šis sandoris atgaline data laikomas neapmokestinamu, nesuteikiant teisės į atskaitą?"

23 Savo sprendime prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paminėjo bylas C-487/01, *Gemeente Leusden*, ir C-7/02, *Holin Groep*, kuriose jis buvo pateikęs su tomis pačiomis nuostatomis susijusius prejudicinius klausimus. Priėmus 2004 m. balandžio 29 d. sprendimą šiose bylose (*Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C-487/01 ir C-7/02, Rink. p. I-5337), jis buvo persiųstas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui su klausimu, ar vis dar reikia atsakyti į šioje byloje pateiktą klausimą. 2004 m. birželio 3 d. laišku *Hoge Raad* Teisingumo Teismui pranešė neatsiimantis savo prašymo.

Dėl bylos esmės

24 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 17 ir 20 straipsniai arba teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principai nedraudžia, kad PVM tikslinimas, padarytas dėl to, kad priskiriant su pastatu susijusias operacijas apmokestinamiesiems sandoriams buvo pasinaudota teise atskaityti už šio pastato tiekimą sumokėtą PVM, būtų panaikintas dėl tos priežasties, kad po šio tikslinimo buvo priimtas įstatymas, panaikinantis apmokestinamąjį šio sandorio pobūdį ir, remiantis nacionalinio įstatymų leidėjo sprendimu, įsigaliojantis anksčiau, nei su pastatu susijusios operacijos buvo priskirtos apmokestinamiesiems sandoriams ir atsirado teisė į atskaitą.

25 Kaip išplaukia iš sprendimo pateikti prejudicinį klausimą, šis klausimas buvo pateiktas siekiant nustatyti, ar minėtas Teisingumo Teismo sprendimas *Schlossstraße* gali būti taikomas šios pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms.

26 Pirmiausia primintina, kad atskaitos taisyklė skirta atleisti verslininką nuo vykdant ūkinę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrina, kad bet kokiai PVM apmokestinamai ūkinei veiklai, nepriklausomai nuo jos tikslų ar rezultato, tenka neutrali mokesčių našta (1988 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją*, 50/87, Rink. p. 4797, 15 punktas).

27 Minėto sprendimo *Schlossstraße* 53 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnis aiškintinas taip, kad apmokestinamojo asmens teisė atskaityti PVM, kurį jis sumokėjo už prekes ar paslaugas, gautas sudarant tam tikrus nuomos sandorius, išlieka, jei teisės akto pakeitimas, priimtas jam gavus šias prekes ar paslaugas, tačiau dar iki šių sandorių sudarymo, neleido šiam apmokestinamajam asmeniui atsisakyti šiems sandoriams taikomo atleidimo nuo mokesčio.

28 Vis dėlto pažymėtina, kad ieškovo pagrindinėje byloje padėtis šiuo atveju skiriasi nuo minėto sprendimo *Schlossstraße* 18 punkte aprašytos situacijos, iš kurios išplaukia, kad apmokestinamasis asmuo atskaitė sumokėtą PVM prieš įsigaliojant įstatymo pakeitimui. Ieškovas pagrindinėje byloje atliko už prekės tiekimą sumokėtą PVM atskaitą tik 1995 m. balandžio 28 d., t. y. iki Pakeitimo įstatymo priėmimo 1995 m. gruodžio 18 d., tačiau po tos datos, nuo kurios jis pradėjo veikti, remiantis nacionalinio įstatymo leidėjo sprendimu suteikti jam grįžtamąją galią, t. y. po 1995 m. kovo 31 dienos.

29 Kadangi Pakeitimo įstatymas dėl savo grįžtamosios galios įsigaliojo prieš tai, kai apmokestinamasis asmuo atliko atskaitą, siekiant atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą, nereikia remtis Šeštosios direktyvos 17 straipsniu.

30 Kalbant apie Šeštosios direktyvos 20 straipsnį, atrodo, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausime jis buvo paminėtas kartu su Šeštosios direktyvos 17 straipsniu, siekiant nustatyti, ar jis aiškintinas taip, jog pagrindinės bylos aplinkybėmis jis prieštarauja atliktos atskaitos tikslinimo panaikinimui. Dėl šio sprendimo 29 punkte nurodytų priežasčių sprendžiant, ar Bendrijos teisė nedraudžia, kad Pakeitimo įstatymas turėtų grįžtamąją galią, nereikia atsižvelgti į Šeštosios direktyvos 20 straipsnį.

31 Tačiau turi būti išnagrinėti bendrieji Bendrijos teisės principai, o ypač teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principai, siekiant nustatyti, ar jie nedraudžia atliktos atskaitos tikslinimo panaikinimo, įstatymui įsigaliojus atgaline data.

32 Šiuo klausimu primintina, kad teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principai yra Bendrijos teisės sistemos dalis. Todėl jų turi paisyti ne tik Bendrijos institucijos (1975 m. gegužės 14 d. Sprendimas *CNTA prieš Komisiją*, 74/74, Rink. p. 533), bet ir valstybės narės, naudodamosi Bendrijos direktyvų suteiktais įgaliojimais (minėtas sprendimas *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, 57 punktas).

33 Nors pagal bendrą taisyklę teisinio saugumo principas draudžia nustatyti Bendrijos teisės akto galiojimo pradžią anksčiau, nei jis buvo paskelbtas, tačiau šio principo išimtis gali būti taikoma tuomet, kai to reikalauja bendrojo intereso tikslai ir yra tinkamai atsižvelgiama į suinteresuotųjų asmenų teisėtus lūkesčius (šiuo klausimu žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Crispoltoni*, C-368/89, Rink. p. I-3695, 17 punktą ir minėto sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep* 59 punktą; taip pat žr. EŽTT 1997 m. spalio 23 d. Sprendimą *National & Provincial Building Society prieš Jungtinę Karalystę, Recueil des arrêts et décisions*, 1997-VII, § 80).

34 To paties principo turi laikytis nacionalinis įstatymų leidėjas, priimdamas teisės aktą Bendrijos teisės pagrindu.

35 *Stichting „Goed Wonen"* tvirtina, kad Pakeitimo įstatymo galiojimas atgaline data nebuvo būtinas, nes Nyderlandų vyriausybė ilgus metus žinojo apie tokias schemas, kuria jis pasinaudojo. Be to, nebuvo nei sukčiaujama, nei piktnaudžiaujama, nes įstatymo buvo laikomasi.

36 Tačiau Nyderlandų vyriausybė tvirtina, kad, kaip buvo paaiškinta *Staatssecretaris van Financiën* pranešime, galiojimą atgaline data pagrindė nuogąstavimas, jog nuo to momento, kai buvo nuspręsta pakeisti įstatymą, iki šio pakeitimo įsigaliojimo tokiomis schemomis bus naudojamasi dideliu mastu. Savo nuomonėje apie įstatymo projektą *Raad van State* (Valstybės Taryba) padarė išvadą, kad šis galiojimas atgaline data pateisinamas. Be to, tokiam galiojimui pritarė abeji Nyderlandų parlamento rūmai, nors apskritai Nyderlanduose įstatymo pakeitimų įsigaliojimas atgaline data sulaukia nedidelio pritarimo.

37 Šiuo atžvilgiu Nyderlandų vyriausybę palaiko Švedijos vyriausybė. Ji teigia, kad nepaisant to, jog Švedijoje skiriama labai daug dėmesio teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principams, Švedijos Konstitucija numato, kad Švedijos parlamentas, siekdamas užkirsti kelią mokesčių vengimui iki įstatymo, turinčio tai apriboti, įsigaliojimo, gali nuspręsti, jog naujas įstatymas įsigalioja nuo tos dienos, kurią šios valstybės vyriausybė pateikė jam raštą, pranešantį apie jos ketinimą pakeisti įstatymą.

38 Šiuo atžvilgiu iš 1995 m. kovo 31 d. pranešimo spaudai išplaukia, kad Pakeitimo įstatymo įsigaliojimo atgaline data priežastis yra ne ketinimas nutraukti ilgus metus besitęsiantį naudojimąsi finansinėmis schemomis, o nuogąstavimas, kad nuo sprendimo pakeisti įstatymą iki šio pakeitimo įsigaliojimo tokiomis schemomis bus naudojamasi dideliu mastu.

39 Toks nuogąstavimas neatrodo nepagrįstas, o tokių schemų prevencija gali būti laikoma bendruoju interesu, pateisinančiu valstybės narės galimybę išimties tvarka pasinaudoti įstatymo galiojimo atgal mechanizmu, jei yra tinkamai atsižvelgiama į apmokestinamųjų asmenų teisėtus lūkesčius. Tačiau nacionalinis teismas, geriausiai žinantis nagrinėjamos bylos aplinkybes, turėtų įvertinti, ar finansinių schemų rizika buvo pakankamai didelė, kad pateisintų įstatymo galiojimą atgaline data.

40 Ūkio subjektų teisėtų lūkesčių klausimu *Stichting „Goed Wonen"* tvirtina, jog iš jų negalima tikėtis nei kad jie susipažins su visais valdžios institucijų pranešimais spaudai, nei kad jie manys, jog visi pasiūlymai, apie kuriuos buvo pranešta, iš tikrųjų bus įgyvendinti. Be to, pranešimas spaudai buvo pernelyg trumpas ir miglotas. Visas planuojamų pakeitimų tekstas tapo žinomas tik pateikus įstatymo projektą Nyderlandų parlamentui 1995 m. gegužės 23 dieną.

41 Nyderlandų vyriausybė teigia, kad iki paskelbiant pranešimą spaudai *Staatssecretaris van Financiën* kelis kartus kreipėsi į Nyderlandų parlamentą, informuodamas apie nagrinėjamas priemones. Be to, šis pranešimas buvo aiškus ir jame buvo tiksliai nurodytos tokios finansinės schemos, kurias naudojo ieškovas pagrindinėje byloje. Įstatymo leidybos procedūros metu buvo atlikti pakeitimai, tačiau juose tik buvo paaiškintos tam tikros pagrindinių įstatymo projekto principų taikymo išimtys ir todėl šie pakeitimai nebuvo esminiai ieškovo pagrindinės bylos situacijai.

42 Švedijos vyriausybė mano, kad teisėtų lūkesčių paisymo klausimas turi būti sprendžiamas atsižvelgiant tik į atskiros valstybės narės įstatymų leidybos tradicijas. Švedijos Konstitucijoje įtvirtinta tradicija reikalauja, kad įstatymas atgaline data pradėtų galioti ne anksčiau nei dieną, kai vyriausybė nusiuntė šios valstybės narės parlamentui raštą, pranešantį apie įstatymo projekto pateikimą. Nagrinėjamoje byloje vertinimas, ar buvo paisoma ūkio subjektų teisėtų lūkesčių, turi būti atliekamas atsižvelgiant į Nyderlandų įstatymų leidybos tradicijas.

43 Pagrindinėje byloje nagrinėjamo nacionalinio teisės akto atveju, atsižvelgiant į jį priėmusios valstybės narės paprastai naudojamas informavimo priemones ir į šios bylos aplinkybes, reikia *in concreto* įvertinti, ar buvo tinkamai paisoma su šiuo teisės aktu susijusių ūkio subjektų teisėtų lūkesčių.

44 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo matyti, kad *Staatssecretaris van Financiën* 1995 m. kovo 31 d. ir balandžio 3 d. spaudos

pranešimais oficialiai pranešė, jog Ministrų taryba ketina pateikti Nyderlandų parlamentui *Wet OB 1968*, o visų šio įstatymo 3 straipsnio 2 dalies ir 11 straipsnio 1 dalies b punkto 5 papunkčio pakeitimų projektą ir nuspręsti, jog Pakeitimo įstatymas įsigalios nuo 1995 m. kovo 31 d. 18 valandos. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šie tekstai buvo tokie aiškus, kad ūkio subjektas, vykdantis tokią ūkinę veiklą, nurodytą šiame įstatyme, galėjo suprasti numatomo įstatymo pakeitimo pasekmes savo vykdomai veiklai.

45 Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip:

„Teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principai neprieštarauja tam, kad valstybė narė išimties tvarka ir siekdama užkirsti kelią tam, kad įstatymo leidybos metu būtų dideliu mastu naudojamasi finansinėmis schemomis PVM naštai sumažinti, kovai su kuriomis kaip tik ir numatoma priimti pakeitimo įstatymą, nuspręstų, kad šis įstatymas galioja atgaline data, jeigu tokiomis aplinkybėmis, kurios susiklostė pagrindinėje byloje, ūkio subjektai, vykdantys ūkinę veiklą, kuriai yra skirtas šis įstatymas, buvo informuoti apie tai, kad įstatymas bus priimtas artimiausiu metu, ir apie numatomą jo galiojimą atgaline data taip, kad galėjo suprasti numatomo įstatymo pakeitimo pasekmes savo vykdomai veiklai.

Jeigu šis įstatymas atleidžia nuo mokesčio anksčiau PVM apmokestinamą nekilnojamojo turto sandorį, jis gali lemti PVM tikslinimo panaikinimą dėl to, kad priskiriant su pastatu susijusias operacijas tuo metu apmokestinamiesiems sandoriams buvo pasinaudota teise atskaityti už šio pastato tiekimą sumokėtą PVM."

Dėl bylinėjimosi išlaidų

46 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi išspręsti pastarasis teismas. Kitų šalių nei tos, kurios pateikė Teisingumo Teismui savo pastabas, išlaidos nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija), nusprendžia:

Teisėtų lūkesčių apsaugos ir teisinio saugumo principai neprieštarauja tam, kad valstybė narė išimties tvarka ir siekdama užkirsti kelią tam, kad įstatymo leidybos metu būtų dideliu mastu naudojamasi finansinėmis schemomis pridėtinės vertės mokesčio naštai sumažinti, kovai su kuriomis kaip tik ir numatoma priimti pakeitimo įstatymą, nuspręstų, kad šis įstatymas galioja atgaline data, jeigu tokiomis aplinkybėmis, kurios susiklostė pagrindinėje byloje, ūkio subjektai, vykdantys ūkinę veiklą, kuriai yra skirtas šis įstatymas, buvo informuoti apie tai, kad įstatymas bus priimtas artimiausiu metu, ir apie numatomą jo galiojimą atgaline data taip, kad galėjo suprasti numatomo įstatymo pakeitimo pasekmes savo vykdomai veiklai.

Jeigu šis įstatymas atleidžia nuo mokesčio anksčiau pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamą nekilnojamojo turto sandorį, jis gali lemti pridėtinės vertės mokesčio tikslinimo panaikinimą dėl to, kad priskiriant su pastatu susijusias operacijas tuo metu apmokestinamiesiems sandoriams buvo pasinaudota teise atskaityti už šio pastato tiekimą sumokėtą pridėtinės vertės mokestį.

Parašai.