

## Downloaded via the EU tax law app / web

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija)

SPRENDIMAS

2005 m. balandžio 26 d.(\*)

„Apyvartos mokestis – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Šeštosios direktyvos 77/388/EEB 17 straipsnis – Mokesčio už pirkimus atskaita – Nacionalinės teisės aktų pakeitimas – Galiojimas atgaline data – Teisėtai įkesyti apsaugos ir teisinio saugumo principai“

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. Krišis, E. Juhász, G. Arestis ir M. Ilešis,

generalinis advokatas A. Tizzano,

posėdžio sekretorė M. F. Contet, vyriausioji administratorė,

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

išnagrinęs 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

pridėtinąs vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145 p. 1, toliau – Šeštoji direktyva) 17 ir 20 straipsniai bei dėl teisinio saugumo ir teisėtų lokesčių 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 pridėtinąs 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 atskaitos 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) pridėtinąs 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, 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 rodoma 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, skaičiuojant ir tuos metus, kuriais ilgalaikis turtas buvo įsigytas ar pasigamintas. Per metus turi būti tikslinamas tik penktadalis už prekes apskaičiuoto mokesčio. Tikslinimas atliekamas remiantis vėlesniais atskaitomos sumos, 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 laikotarpis galima pratęsti iki 10 metų.

<...>

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

- apibrėžti ilgalaikio turto sąvoką,
- nustatyti mokesčio sumą, kuri 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 prastos 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 mokesčių mis su nekilnojamoju turto 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 nekilnojamojo turto perleidimas laikomas „prekių tiekimu“. Tačiau Pakeitimo įstatymas tvirtino šios taisyklės išimtį ir lėmė, kad uzufukto teisės tvirtinimas 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 prašymu priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismo paaiškinimais, *Staatssecretaris van Financiën* 1995 m. kovo 31 d. ir balandžio 3 d. pranešimuose spaudai

praneš? apie Ministr? tarybos ketinim? pateikti Nyderland? parlamentui *Wet OB 1968*, o vis? pirma jo 3 straipsnio 2 dalies ir 11 straipsnio 1 dalies b punkto 5 papunk?io, pakeitimo projekt?. Jis taip pat paskelb? apie tai, kad Taryba numato, jog, ?sigaliojus pakeitimams, pakeistos redakcijos *Wet OB 1968* prad?s galioti nuo 1995 m. kovo 31 d. 18 valandos.

## Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

10 Iš sprendimo pateikti prejudicin? klausim? matyti, kad pareišk?jas pagrindin?je byloje *Stichting „Goed Wonen“* yra *Woningbouwvereniging „Goed Wonen“* (But? statybos asociacija GW, toliau – asociacija GW) teisi? per?m?ja.

11 Notaro patvirtintu 1995 m. balandžio 28 d. dokumentu asociacija GW ?steig? fond? „De Goede Woning“ (toliau – fondas GW). T? pa?i? dien? ji fondo naudai dešim?iai met? ?registravo uzufukto teis? ? tris but? kompleksus už atlyginim?, kuris buvo mažesnis nei j? statybos kaina. Dalis but? dar buvo statoma. Iki tos datos ieškovas pagrindin?je byloje nebuvo atskait?s mokes?i?, kurie jam buvo priskai?iuoti už tiekim? ar but? statyb?.

12 Mokes?i? deklaracijoje už laikotarp? nuo 1995 m. balandžio 1 d. iki birželio 30 d. asociacija GW nurod? 645 067 NLG PVM, kur? ji buvo ?traukusi ? s?skait? fondui GW už uzufukto teis?s suteikim?, ir 1 285 059 NLG PVM, kuris jai buvo priskai?iuotas už tiekim? ar but? statyb? ir kur? j? atskait? kaip pirkimo mokest?. Remiantis šia deklaracija, tikslinimo metu asociacijai GW buvo gr?žinta 639 992 NLG.

13 Atsižvelgdamas ? Pakeitimo ?statym?, mokes?i? inspektorius išsiunt? raginim? sumok?ti mokes?ius, susijus? su asociacijos GW atskaityta suma. Šis raginimas buvo patvirtintas 1996 m. gruodžio 12 d. sprendimu, kur? asociacija GW apskund? *Gerechtshof te Arnhem*. Ta?iau 1997 m. vasario 14 d. sprendimu tas pats mokes?i? inspektorius *ex officio* sumažino raginime sumok?ti mokes?ius nustatyt? sum? iki 639 992 NLG, kuri atitiko sum?, kuri? mokes?i? inspekcija gr?žino asociacijai GW, remdamasi jos mokes?i? deklaracija.

14 1997 m. rugpj??io 21 d. asociacija GW pakeit? savo teisin? form? ir tapo fondu *Stichting „Goed Wonen“*.

15 1998 m. geguž?s 20 d. sprendimu *Gerechtshof te Arnhem* nepanaikino raginimo sumok?ti mokes?ius, kuriuo mokes?i? inspektorius sumažino mok?tin? sum?. Š? sprendim? *Stichting „Goed Wonen“* kasacine tvarka apskund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui.

16 Pirmoje Teisingumo Teismo nagrin?toje byloje klausimai buvo susij? 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 nacionalin?s teis?s nuostata kaip Pakeitimo ?statymas prilygint? ?statyme numatytomis aplinkyb?mis suteikt? uzufukto teis? nuo PVM atleistai nuomai. Sprendime *Goed Wonen I* Teisingumo Teismas nusprend?:

1. Šeštosios direktyvos <...> 5 straipsnio 3 dalies b punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad jis nedraudžia tokios nacionalin?s teis?s nuostatos kaip *Wet OB 1968* <...>, pakeisto <...>, 3 straipsnio 2 dalis numatyt?, jog daiktini? teisi? ? nekilnojam?j? turt? suteikimas, perleidimas, pakeitimas, atsisakymas ar galiojimo nutraukimas gali b?ti laikomas „preki? tiekimu“ tik tuomet, jei kaip atlyginimas už š? sandor? sumok?ta suma kartu su apyvartos mokes?iu yra ne mažesn? nei ekonomin? nekilnojamojo turto, su kuriuo šios teis?s susijusios, vert?.

2) (Šeštosios) direktyvos 13 straipsnio B dalies b punktas ir C dalies a punktas turi b?ti

aiškinami taip, jog jie nedraudžia, kad tokia nacionalinė teisė nuostata kaip minėta 1968 m. birželio 28 d. įstatymo, pakeisto <...>, 11 straipsnio 1 dalies b punkto 5 papunktis nustatytas, kad taikant atleidimą nuo pridėtinės vertės mokesčio leidžiama, jog nekilnojamojo turto nuomai būtų prilygintas atlygintinis daiktinės teisės perleidimas sutartam laikui, kuris, kaip ir pagrindinėje byloje nagrinėjama uzufukto teisė, suteikia jos turtojuo teisė naudotis nekilnojamojo turto.

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 signaluoti 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 abejonė 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 galimybių pasinaudoti išimtimi, atleidžiama nuo mokesčio remiantis (*Wet OB 1968*) 11 straipsnio 1 dalies b punktu (Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B dalies vadovas ir b punktas). Iš esmės suinteresuotasis asmuo statybą metu turėjo teisę atskaityti jam už statybas mokėtą 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 vade 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 apmokestinamąjį vertę.

6.3.2. Tačiau, remiantis ministro įsakymu, butų statybos bendrovės, kaip suinteresuotieji asmenys, turi galimybių 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 statybą metu neatskaitant joms priskaičiuoto mokesčio. Vadovaudamasis šiuo teisės aktu, suinteresuotasis asmuo butų statybą 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 anksčiau neatliktos atskaitos tikslinimui. Tačiau šios

teis?s jis neteko remiantis (atgaline data galiojan?iu Pakeitimo) ?statymu, kuris prad?jo galioti nuo ankstesn?s datos, nei buvo suteikta nagrin?jama uzufukto teis?..“

21 Sprendimo pateikti prejudicin? klausim? 6.3.4. punkte *Hoge Raad* taip paaiškino, kuo pagrindin? byla skiriasi nuo min?tame sprendime *Schlossstra?e* nagrin?tos situacijos:

„Sprendime *Schlossstra?e* nagrin?jamas ?statymo pakeitimas, ne?sigalioj?s atgaline data, l?m?, kad buvo panaikinta jau ?gyta teis? ? atskait?, kadangi sandoriai, nuo kuri? priklaus? teis? ? atskait?, buvo sudaryti ?sigaliojus pakeitimui ir, priešingai nei anks?iau, buvo privalomai atleidžiami nuo mokes?io be teis?s ? atskait?.

Nagrin?jamas atvejis skiriasi nuo šio atvejo tuo, kad tiek teis? ? atskait?, tiek sandoris, nuo kurio priklaus? ši teis? – nes anks?iau suinteresuotasis asmuo netur?jo teis?s ? atskait?, – ?vyko tuo pa?iu metu ir tuo, kad ?statymo pakeitimas ?sigaliojo v?liau. Šiuo klausimu pažym?tina, kad apie planuojam? ?statymo pakeitim? prieš tai buvo informuota per žiniaskleid? ir kad, pirmiausia pabr?žiant nepageidautinas pranešimo apie atgaline data negaliosian?io ?statymo pakeitimo išdavus, buvo pažym?ta, jog pakeitimas ta dalimi, kuri svarbi nagrin?jamu atveju, tur?t? ?sigalioti atgaline data nuo 1995 m. kovo 31 d. 18 valandos.“

22 Šiomis aplinkyb?mis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tok? prejudicin? klausim?:

„Ar pirmiau 6.3.4 punkte aprašytomis aplinkyb?mis Šeštosios direktyvos 17 ir 20 straipsniai arba Bendrijos teis?s teis?t? l?kes?i? apsaugos ir teisinio saugumo principai nedraudžia, kad – tokiu atveju, kai n?ra nei suk?iavimo, nei piktnaudžiavimo, nei turto naudojimo pakeitimo Teisingumo Teismo sprendimo *Schlossstra?e* 50 ir 51 punkt? prasme, – apmokestinamojo asmens neatskaityto PVM, sumok?to jo už (nekilnojam?) turt?, kur? jis gavo ir kur? jis iš pradži? numat? (PVM neapmokestinamai) nuomai, ta?iau v?liau panaudojo PVM apmokestinamajam sandoriui (nagrin?jamu atveju – daiktin?s uzufukto teis?s suteikimui), tikslinimas panaikinamas tik d?l to, kad, pri?mus ?statymo pakeitim? po nagrin?jamo sandorio sudarymo, šis sandoris atgaline data laikomas neapmokestinamu, nesuteikiant teis?s ? atskait?.“

23 Savo sprendime prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pamin?jo bylas C?487/01, *Gemeente Leusden*, ir C?7/02, *Holin Groep*, kuriose jis buvo pateik?s su tomis pa?iomis nuostatomis susijusius prejudicinius klausimus. Pri?mus 2004 m. balandžio 29 d. sprendim? šiose bylose (*Gemeente Leusden ir Holin Groep*, C?487/01 ir C?7/02, dar nepaskelbtas Rinkinyje), jis buvo persi?stas prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui su klausimu, ar vis dar reikia atsakyti ? šioje byloje pateikt? klausim?. 2004 m. birželio 3 d. laišku *Hoge Raad* Teisingumo Teismui praneš? neatsiimantis savo prašymo.

### **D?l bylos esm?s**

24 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Šeštosios direktyvos 17 ir 20 straipsniai arba teis?t? l?kes?i? apsaugos ir teisinio saugumo principai nedraudžia, kad PVM tikslinimas, padarytas d?l to, kad priskiriant su pastatu susijusias operacijas apmokestinamiesiems sandoriams buvo pasinaudota teise atskaityti už šio pastato tiekim? sumok?t? PVM, b?t? panaikintas d?l tos priežasties, kad po šio tikslinimo buvo priimtas ?statymas, panaikinant apmokestinam?j? šio sandorio pob?d? ir, remiantis nacionalinio ?statym? leid?jo sprendimu, ?sigaliojantis anks?iau, nei su pastatu susijusios operacijos buvo priskirtos apmokestinamiesiems sandoriams ir atsirado teis? ? atskait?.

25 Kaip išplaukia iš sprendimo pateikti prejudicin? klausim?, šis klausimas buvo pateiktas siekiant nustatyti, ar min?tas Teisingumo Teismo sprendimas *Schlossstra?e* gali b?ti taikomas

šios pagrindin?s bylos faktin?ms aplinkyb?ms.

26 Pirmiausia primintina, kad atskaitos taisykl? skirta atleisti verslinink? nuo vykdant ?kin? veikl? mok?tino ar sumok?to PVM naštos. Tod?l bendra PVM sistema užtikrina, kad bet kokiai PVM apmokestinamai ?kinei veiklai, nepriklausomai nuo jos tiksl? ar rezultato, tenka neutrali mokes?i? našta (1988 m. rugs?jo 21 d. Sprendimas *Komisija prieš Pranc?zij?*, 50/87, Rink. p. 4797, 15 punktas).

27 Min?to sprendimo *Schlossstraße* 53 punkte Teisingumo Teismas nusprend?, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnis aiškintinas taip, kad apmokestinamojo asmens teis? atskaityti PVM, kur? jis sumok?jo už prekes ar paslaugas, gautas sudarant tam tikrus nuomos sandorius, išlieka, jei teis?s akto pakeitimas, priimtas jam gavus šias prekes ar paslaugas, ta?iau dar iki ši? sandori? sudarymo, neleido šiam apmokestinamajam asmeniui atsisakyti šiems sandoriams taikomo atleidimo nuo mokes?io.

28 Vis d?lto pažym?tina, kad ieškovo pagrindin?je byloje pad?tis šiuo atveju skiriasi nuo min?to sprendimo *Schlossstraße* 18 punkte aprašytos situacijos, iš kurios išplaukia, kad apmokestinamasis asmuo atskait? sumok?t? PVM prieš ?sigaliojant ?statymo pakeitimui. Ieškovas pagrindin?je byloje atliko už prek?s tiekim? sumok?t? PVM atskait? tik 1995 m. balandžio 28 d., t. y. iki Pakeitimo ?statymo pri?mimo 1995 m. gruodžio 18 d., ta?iau po tos datos, nuo kurios jis prad?jo veikti, remiantis nacionalinio ?statymo leid?jo sprendimu suteikti jam gr?žtam?j? gali?, t. y. po 1995 m. kovo 31 dienos.

29 Kadangi Pakeitimo ?statymas d?l savo gr?žtamosios galios ?sigaliojo prieš tai, kai apmokestinamasis asmuo atliko atskait?, siekiant atsakyti ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausim?, nereikia remtis Šeštosios direktyvos 17 straipsniu.

30 Kalbant apie Šeštosios direktyvos 20 straipsn?, atrodo, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausime jis buvo pamin?tas kartu su Šeštosios direktyvos 17 straipsniu, siekiant nustatyti, ar jis aiškintinas taip, jog pagrindin?s bylos aplinkyb?mis jis prieštarauja atliktos atskaitos tikslinimo panaikinimui. D?l šio sprendimo 29 punkte nurodyt? priežas?i? sprendžiant, ar Bendrijos teis? nedraudžia, kad Pakeitimo ?statymas tur?t? gr?žtam?j? gali?, nereikia atsižvelgti ? Šeštosios direktyvos 20 straipsn?.

31 Ta?iau turi b?ti išnagrin?ti bendrieji Bendrijos teis?s principai, o ypa? teis?t? l?kes?i? apsaugos ir teisinio saugumo principai, siekiant nustatyti, ar jie nedraudžia atliktos atskaitos tikslinimo panaikinimo, ?statymui ?sigaliojus atgaline data.

32 Šiuo klausimu primintina, kad teis?t? l?kes?i? apsaugos ir teisinio saugumo principai yra Bendrijos teis?s sistemos dalis. Tod?l j? turi paistyti ne tik Bendrijos institucijos (1975 m. geguž?s 14 d. Sprendimas *CNTA prieš Komisij?*, 74/74, Rink. p. 533), bet ir valstyb?s nar?s, naudodamosi Bendrijos direktyv? suteiktais ?galiojimais (min?tas sprendimas *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, 57 punktas).

33 Nors pagal bendr? taisykl? teisinio saugumo principas draudžia nustatyti Bendrijos teis?s akto galiojimo pradži? anks?iau, nei jis buvo paskelbtas, ta?iau šio principo išimtis gali b?ti taikoma tuomet, kai to reikalauja bendrojo intereso tikslai ir yra tinkamai atsižvelgiama ? suinteresuot?j? asmen? teis?tus l?kes?ius (šiuo klausimu žr. 1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Crispoltoni*, C?368/89, Rink. p. I?3695, 17 punkt? ir min?to sprendimo *Gemeente Leusden ir Holin Groep* 59 punkt?; taip pat žr. EŽTT 1997 m. spalio 23 d. Sprendim? *National & Provincial Building Society prieš Jungtin? Karalyst?*, *Recueil des arrêts et décisions*, 1997-VII, § 80).

34 To paties principo turi laikytis nacionalinis ?statym? leid?jas, priimdamas teis?s akt?

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, kurias jį 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, galiojimo atgaline data pagrindinis nuostatas, jog nuo to momento, kai buvo nuspręsta pakeisti įstatymą, iki šio pakeitimo įsigaliojimo tokiomis schemomis bus naudojamos 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 abiejų Nyderlandų parlamento rūmų, nors apskritai Nyderlanduose įstatymo pakeitimo įsigaliojimas atgaline data sulaukia nedidelio pritarimo.

37 Šiuo atžvilgiu Nyderlandų vyriausybė palaiko Švedijos vyriausybę. Ji teigia, kad nepaisant to, jog Švedijoje skiriama labai daug dėmesio teisėtvarkos ir apsaugos ir teisinio saugumo principams, Švedijos Konstitucija numato, kad Švedijos parlamentas, siekdamas užkirsti kelią mokesčių vengimui iki įstatymo, turinio tai apriboti, įsigaliojimo, gali nuspręsti, jog naujas įstatymas įsigalioja nuo tos dienos, kurią šios valstybės vyriausybė pateikė jam raštu, pranešant 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 nuostatas, kad nuo sprendimo pakeisti įstatymą iki šio pakeitimo įsigaliojimo tokiomis schemomis bus naudojamos dideliu mastu.

39 Toks nuostatas neatrodo nepagrįstas, o tokia schema prevencija gali būti laikoma bendruoju interesu, pateisintu valstybės narų galimybe išimties tvarka pasinaudoti įstatymo galiojimo atgaline mechanizmu, jei yra tinkamai atsižvelgiama į apmokestinamųjų asmenų teises ir interesus. Tačiau nacionalinis teismas, geriausiai žinantis nagrinjamą bylą aplinkybes, turintis vertinti, ar finansinė schema rizika buvo pakankamai didelė, kad pateisintų įstatymo galiojimo atgaline data.

40 Šio subjekto teisėtvarkos klausimu *Stichting „Goed Wonen“* tvirtina, jog iš jo 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 planuojamo pakeitimo 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 nagrinjamą priemonę. 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 pagrindinio įstatymo projekto principų taikymo išimtys ir todėl šie pakeitimai nebuvo esminiai ieškovo pagrindinės bylos situacijai.



42 Švedijos vyriausybė mano, kad teisėtą lėkesių paisyimo 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, pranešant apie įstatymo projekto pateikimą. Nagrinėjamoje byloje vertinimas, ar buvo paisoma įkio subjektų teisėtą lėkesių, 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 priemonės ir į šios bylos aplinkybes, reikia *in concreto* įvertinti, ar buvo tinkamai paisoma su šiuo teisės aktu susijusi įkio subjektų teisėtą lėkesių.

44 Iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas turi patikrinti, ar šie tekstai buvo tokie aiškūs, kad įkio subjektas, vykdamas tokį įkinį 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:

„Teisėtą lėkesių apsaugos ir teisinio saugumo principai neprieštarauja tam, kad valstybė narė išimties tvarka ir siekdama užkirsti kelią tam, kad įstatymo leidybos metu būtų dideliu mastu naudojamos finansinės schemomis PVM naštai sumažinti, kovai su kuriomis kaip tik ir numatoma priimti pakeitimo įstatymą, nuspręstą, kad šis įstatymas galioja atgaline data, jeigu tokiomis aplinkybomis, kurios susiklostė pagrindinėje byloje, įkio subjektai, vykdamys įkinį 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 prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi išspręsti pastarasis teismas. Kitą šalį nei tos, kurios pateiktą Teisingumo Teismui savo pastabas, išlaidos nėra atlygintinos.

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

**Teisėtą lėkesių apsaugos ir teisinio saugumo principai neprieštarauja tam, kad valstybė narė išimties tvarka ir siekdama užkirsti kelią tam, kad įstatymo leidybos metu būtų dideliu mastu naudojamos finansinės schemomis pridėtinės vertės mokesčio naštai sumažinti, kovai su kuriomis kaip tik ir numatoma priimti pakeitimo įstatymą, nuspręstą, kad šis įstatymas galioja atgaline data, jeigu tokiomis aplinkybomis, kurios susiklostė pagrindinėje byloje, įkio subjektai, vykdamys įkinį 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 ?statymas atleidžia nuo mokes?io anks?iau prid?tin?s vert?s mokes?iu apmokestinam? nekilnojamojo turto sandor?, jis gali lemti prid?tin?s vert?s mokes?io tikslinimo panaikinim? d?l to, kad priskiriant su pastatu susijusias operacijas tuo metu apmokestinamiesiems sandoriams buvo pasinaudota teise atskaityti už šio pastato tiekim? sumok?t? prid?tin?s vert?s mokest?.**

Parašai.

\* Proceso kalba: oland?.