

Lieta C-376/02

Stichting "Goed Wonen"

pret

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Sest?s direkt?vas 77/388/EEK 17. pants – Priekšnodok?a atskait?šana – Valsts ties?bu aktu groz?šana – Atpaka?ejošs sp?ks – Tiesisk?s pa??v?bas un tiesisk?s droš?bas aizsardz?bas principi

?ener?ladvok?ta Antonio Tizzano [*Antonio Tizzano*] secin?jumi, sniegti 2004. gada 16. decembr?

Tiesas spriedums (virspal?ta) 2005. gada 26. apr??

Sprieduma kopsavilkums

1. *Kopienu ties?bas — Principi — Atpaka?ejoša sp?ka aizliegums — Iz??mumi — Nosac?jumi — Atpaka?ejošs sp?ks, kas ir nepieciešams visp?r?j?s interes?s — Ieinteres?to personu tiesisk?s pa??v?bas iev?rošana*

2. *Noteikumi par nodok?iem — Ties?bu aktu saska?ošana — Apgroz?juma nodok?i — Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma — Priekšnodok?a atskait?šana — Ties?bu akta groz?jums, kas paredz?ts c??ai pret finanšu kombin?cij?m un kas atbr?vo no nodok?a t?du saimniecisku darb?bu ar nekustamu ?pašumu, kura agr?k bija aplikta ar nodokli, un k? rezult?t? tiek atcelta nodok?a kori??šana — Atpaka?ejošs sp?ks — Pie?aujama attiec?b? uz tiesisk?s pa??v?bas un tiesisk?s droš?bas principu aizsardz?bu — Nosac?jumi*

1. Kaut ar? visp?r?gi tiesisk?s droš?bas princips iest?jas pret to, ka Kopienu akta piem?rošanas laik? s?kums ir noteikts pirms t? public?šanas, tom?r iz??muma k?rt? ir pie?aujami cit?d?ki gad?jumi, ja to pieprasa visp?r?jo interešu m?r?i un ieinteres?to personu tiesisk? pa??v?ba ir atbilstoš? veid? iev?rota.

Šis princips ir j?iev?ro valsts likumdev?jam, pie?emot ties?bu aktus, kas izriet no Kopienu ties?b?m.

(sal. ar 33. un 34. punktu)

2. Tiesisk?s pa??v?bas un tiesisk?s droš?bas aizsardz?bas principi neiest?jas pret to, ka dal?bvalsts iz??muma k?rt? un, lai izvair?tos no t?du finanšu kombin?ciju veikšanas plaš? m?rog? ar nol?ku izvair?ties no pievienot?s v?rt?bas nodok?a sloga, pret kur?m ir paredz?ts c?n?ties ar likumu par groz?jumiem, pieš?ir šim likumam atpaka?ejošu sp?ku, ja uz??m?ji, kas veic likum? min?t?s saimniecisk?s darb?bas, ir bijuši br?din?ti par š? likuma paredz?to pie?emšanu un t? atpaka?ejošo sp?ku t?d? veid?, lai tie var?tu saprast paredz?to ties?bu aktu groz?jumu ietekmi uz to veiktaj?m darb?b?m.

Gad?jum?, ja šis likums atbr?vo no nodok?a t?du saimniecisku darb?jumu ar nekustamu ?pašumu, kas agr?k bija aplikts ar pievienot?s v?rt?bas nodokli, tas var atcelt pievienot?s v?rt?bas nodok?a

kori??šanu, kas tiek veikta, izmantojot ties?bas atskait?t samaks?to pievienot?s v?rt?bas nodokli par š? nekustam? ?pašuma pieg?di br?d?, kad ar nekustamo ?pašumu tiek veikts dar?jums, kuru šaj? laik? uzskata par apliekamu ar nodokli.

(sal. ar 45. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (virspal?ta)

2005. gada 26. apr?l? (*)

Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma – Sest?s direkt?vas 77/388/EEK 17. pants – Priekšnodok?a atskait?šana – Valsts ties?bu aktu groz?šana – Atpaka?ejošs sp?ks – Tiesisk?s pa??v?bas un tiesisk?s droš?bas aizsardz?bas principi

Lieta C?376/02

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlande) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2002. gada 18. oktobr? un kas Ties? re?istr?ts 2002. gada 21. oktobr?, tiesved?b?

Stichting “Goed Wonen”

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (virspal?ta)

š?d? sast?v?: priekšs?d?t?js V. Skouris [V. Skouris], pal?tu priekšs?d?t?ji P. Jann [P. Jann], K. V. A. Timmermans [C. W. A. Timmermans], A. Ross [A. Rosas] (referents), R. Silva de Lapuerta [R. Silva de Lapuerta] un E. Borgs?Bartets [A. Borg Barthe?], tiesneši N. Kolnerika [N. Colneric], S. fon B?rs [S. von Bahr], H. N. Kunja Rodrigess [J. N. Cunha Rodrigues], P. K?ris [P. K?ris], E. Juh?ss [E. Juhász], Dž. Arestis [G. Arestis] un M. Ileši?s [M. Ileši?],

?ener?ladvok?ts A. Ticano [A. Tizzano],

sekret?re M. F. Kont? [M.?F. Contet], galven? administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un tiesas s?di 2004. gada 26. oktobr?,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- Stichting “Goed Wonen” v?rd? – H. Foss [G. Vos], belastingsadviseur,
- N?derlandes vald?bas v?rd? – H. H. Sevenstere [H. G. Sevenster] un S. Terstala [S. Terstal], p?rst?ves,
- Zviedrijas vald?bas v?rd? – A. Kruse [A. Kruse], p?rst?vis,
- Eiropas Kopienu Komisijas v?rd? – E. Traversa [E. Traversa] un D. V. F. Zeilstra [D. W. V.

Zijlstra], p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus tiesas s?d? 2004. gada 16. decembr?,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t 17. un 20. pantu Padomes 1977. gada 17. maija Sestaj? direkt?v? 77/388/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma: vienota apr??inu b?ze (OV L 145, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “Sest? direkt?va”), k? ar? tiesisk?s pa??v?bas un tiesisk?s droš?bas aizsardz?bas principus.

2 Šie l?gumi tika iesniegti tiesved?b? starp *Stichting “Goed Wonen”*, N?derlandes fondu, un *Staatssecretaris van Financiën* (finanšu valsts sekret?rs) sakar? ar nodok?u inspektora izdotu pazi?ojumu par nodok?u maks?jumu apm?ru un min?t? fonda deklar?to pievienot?s v?rt?bas nodokli (turpm?k tekst? – “PVN”) par laika posmu no 1995. gada 1. apr??a l?dz 30. j?nijam. Š? str?da sakar? Tiesa jau ir pasludin?jusi spriedumu par prejudici?lo jaut?jumu, ko ar? bija uzdevusi *Hoge Raad* [Augst?k? tiesa] (2001. gada 4. oktobra spriedums liet? C?326/99 “*Goed Wonen*”, *Recueil*, I?6831. lpp.; turpm?k tekst? – “spriedums *Goed Wonen I*”).

Atbilstoš?s ties?bu normas

Kopien? tiesiskais regul?jums

3 Sest?s direkt?vas 17. pants paredz:

“Atskait?šanas ties?bu izcelsme un darb?bas joma

1. Atskait?šanas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams.
2. Ja preces un pakalpojumus nodok?a maks?t?js izmanto ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, vi?am ir ties?bas atskait?t no nodok?a, kurš vi?am j?maks?:
 - a) pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas maks?jams vai samaks?ts par prec?m vai pakalpojumiem, kurus vi?am jau pieg?d?jis vai sniedzis vai v?l pieg?d?s vai sniegs cits nodok?a maks?t?js;

[..].”

4 Sest?s direkt?vas 20. panta redakcija ir š?da:

“Atskait?jumu kori??šana

1. S?kotn?jo atskait?jumu kori?? saska?? ar proced?ru, k?du nosaka dal?bvalstis, jo ?paši:
 - a) ja šis atskait?jums bijis liel?ks vai maz?ks par to, uz k?du nodok?a maks?t?jam biju?as ties?bas;

b) ja p?c atmaks?šanas main?s faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskait?mo summu, it ?paši ja ir anul?ti pirkumi vai sa?emti cenu samazin?jumi; tom?r kori??šanu neveic dar?jumiem, kuri paliek piln?gi vai da??ji neapmaks?ti, un pien?c?gi pier?d?tai vai apstiprin?tai ?pašuma izn?cin?šanai, zudumam vai z?dz?bai, k? ar? pre?u izmantošanai, lai sniegtu mazas v?rt?bas d?vanas vai dotu paraugus, k? aprakst?ts 5. panta 6. punkt?. Tom?r dal?bvalstis var piepras?t korekcijas dar?jumiem, kuri paliek piln?gi vai da??ji neapmaks?ti, k? ar? z?dz?bas gad?jum?.

2. Ražošanas l?dzek?iem kori??šana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kur? tie ir ieg?d?ti vai ražoti. Kori??šanu katru gadu veic tikai par vienu piektda?u no tiem uzlikt? nodok?a. Kori??šanu veic, balstoties uz sv?rst?b?m atskait?šanas ties?b?s n?kamajos gados attiec?b? pret atskait?šanas ties?b?m taj? gad?, kur? tie ir ieg?d?ti vai ražoti.

Atk?pjoties no iepriekš?j?s da?as, dal?bvalstis var veikt kori??šanu pilnus piecus gadus, s?kot no br?ža, kad šos ražošanas l?dzek?us pirmoreiz lieto.

Nekustamam ?pašumam, kas ieg?d?ts k? ražošanas l?dzeklis, kori??šanas laiku var pagarin?t l?dz pat 10 gadiem.

[..]

4. Lai piem?rotu 2. un 3. punkta noteikumus, dal?bvalstis var:

- noteikt ražošanas l?dzek?u j?dzienu,
- uzr?d?t nodok?a summu, kas ?emama v?r? kori??šanai,
- paredz?t visus piem?rotus pas?kumus, lai nodrošin?tu, ka kori??šana nerada nek?das nepamatotas priekšroc?bas,
- at?aut administrat?vus vienk?ršojumus.

[..]

6. Ja nodok?a maks?t?js p?riet no nodok?u uzlikšanas parast? veid? uz ?pašu rež?mu vai otr?di, dal?bvalstis var veikt visus vajadz?gos pas?kumus, lai nodrošin?tu, ka šis nodok?a maks?t?js nepamatoti neg?st priekšroc?bas, nedz ar? tam nav nodar?ts kait?jums.”

Valsts tiesiskais regul?jums

5. Lai c?n?tos pret finanšu kombin?cij?m nekustam? ?pašuma jom?, *Wet op de Omzetbelasting 1968* (1968. gada likums par apgroz?juma nodokli, turpm?k tekst? – “*Wet OB 1968*”) tika groz?ts 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 groz?jumiem 1968. gada likum? par apgroz?juma nodokli, likum? par juridisko aktu nodokli un noteikt? skait? citu nodok?u likumu sakar? ar c??u pret kombin?cij?m ar nekustamo ?pašumu), kas tika pie?emts 1995. gada 18. decembr? (*Stbl. 1995*, 659. lpp., turpm?k tekst? – “Likums par groz?jumiem”).

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 ievieša izņēmumu šādai kvalifikācijai un lietojuma tiesību nodibināšanu pielīdzināja nekustamo īpašuma izrēšanai, ja atļūdzība, 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 nekustamo īpašuma izrēšana principā ir atbrīvota no PVN un ka "nekustamo īpašuma izrēšana" ietver arī jebkāda cita veida nekustamo īpašuma nodošanu lietošanai, 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 preseī.

9 Saskaņā ar iesniedzējtiesas precizējumiem *Staatssecretaris van Financiën* 1995. gada 31. marta un 3. aprīļa paziņojumos preseī darīja zināmu, ka Ministru padomei bija nodoms iesniegt Nīderlandes Parlamentam *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 pārciešot 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 lūguma izriet, ka *Stichting "Goed Wonen"*, atbildētāja pamata prāvā, ir *Woningbouwvereniging "Goed Wonen"* (dzīvojamā mājū būvniecības apvienība "Goed Wonen", turpmāk tekstā – "Apvienība GW") tiesību un saistību pārrēmēja.

11 Ar 1995. gada 28. aprīļa notariālu aktu Apvienība GW izveidoja fondu "De Goede Woning" (turpmāk tekstā – "Fonds GW"). Tajā pašā dienā tika piešķirta fondam trīs dzīvojamā mājū kompleksu lietojuma tiesības uz desmit gadiem, par to saņemot samaksu, kas ir mazāka par pašizmaksu. Daļa dzīvojamā mājū vēl nebija uzbūvēta. Līdz minētajai dienai atbildētāja pamata prāvā neatskaitīja nodokli, kura rēķins tai tika izrakstīts sakarā ar preču piegādi vai dzīvojamā mājū 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 dzīvojamā mājū būvniecību NLG 1 285 059 apmērā, kas tika atskaitīts kā priekšnodoklis. Pamatojoties uz šo deklarāciju, Apvienībai GW pielēgumu 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 pārcieš 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 pārvēidota par fondu un kļuva par *Stichting "Goed Wonen"*.

15 *Gerechtshof te Arnhem* 1998. gada 20. maija spriedumā atstāja spēkā paziņojumu par

nodok?u maks?jumu apm?ru, kur? min?to summu bija samazin?jis nodok?u inspektors. Šo spriedumu kas?cijas k?rt?b? *Stichting "Goed Wonen"* p?rs?dz?ja iesniedz?jties?.

16 Pirmaj? liet?, kas tika iesniegta Ties?, uzdotie jaut?jumi attiec?s uz Sest?s direkt?vas interpret?ciju, lai p?rbaud?tu, vai Sest?s direkt?vas 5. panta 3. punkta b) apakšpunkts, 13. panta B da?as b) apakšpunkts un C da?as a) apakšpunkts iest?jas pret t?diem valsts ties?bu aktiem k? Likums par groz?jumiem, kas likum? noteiktajos apst?kos lietojuma ties?bu pieš?iršanu piel?dzina nekustam? ?pašuma iz?r?šanai, kas ir atbr?vota no PVN. Iepriekš min?taj? spriedum? *Goed Wonen* / Tiesa nosprieda:

“1) Sest?s direkt?vas 5. panta 3. punkta b) apakšpunkts [...] ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas neiest?jas pret t?du valsts ties?bu normu k? *Wet OB 1968* 3. panta 2. punkts [...] ar groz?jumiem [...], kas lietu ties?bu uz nekustamo ?pašumu nodibin?šanu, pieš?iršanu, groz?šanu, izbeigšanu vai atteikšanos no t?m uzskata par “pre?u pieg?di”, ja atl?dz?ba par š?m darb?b?m, kurai pieskaita apgroz?juma nodokli, ir liel?ka vai vien?da ar ?pašuma, uz kuru attiecas š?s ties?bas, saimniecisko v?rt?bu.

2) [Sest?s] direkt?vas 13. panta B da?as b) apakšpunkts un C da?as a) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas neiest?jas pret t?du valsts ties?bu normu k? min?t? 1968. gada 28. j?nija Likums ar groz?jumiem [...], kas, lai piem?rotu atbr?vojumu no pievienot?s v?rt?bas nodok?a, ?auj piel?dzin?t nekustam? ?pašuma iznom?šanai vai iz?r?šanai t?du lietu ties?bu nodibin?šanu pret atl?dz?bu uz noteiktu laiku, kas pieš?ir t?s izmantot?jam ties?bas lietot nekustamo ?pašumu, k?, piem?ram, pamata pr?v? esoš?s lietojuma ties?bas.”

17 1998. gada 20. maija l?mum? *Gerechtshof* cita starp? nol?ma, ka Likuma par groz?jumiem atpaka?ejošais sp?ks nav nesader?gs ar Sest?s direkt?vas norm?m. Šaj? sakar? *Stichting "Goed Wonen"* kas?cijas s?dz?b? nor?d?ja, ka š? likuma atpaka?ejošais sp?ks no 1995. gada 31. marta plkst. 18.00 ir pretrun? ar Kopienu ties?b?m. Jebkur? gad?jum? min?tajam Likumam par groz?jumiem nevar?ja b?t atpaka?ejoša sp?ka pirms t? projekta iesniegšanas N?derlandes Parlament?, t.i., pirms 1995. gada 23. maija.

18 1999. gada 24. augusta spriedum?, ar ko tika uzdoti prejudici?lie jaut?jumi pirmaj? liet?, *Hoge Raad* uzskat?ja, ka *Stichting "Goed Wonen"* min?tie pamati nav atbalst?mi un ka *Gerechtshof* v?rt?jums ir pamatots.

19 L?mum? par prejudici?l? jaut?juma uzdošanu šaj? liet? *Hoge Raad* tom?r nor?da, ka iepriekš?j? spriedum? min?tais viedoklis ir apšaub?ms kopš Tiesas 2000. gada 8. j?nija sprieduma liet? *Schlossstraße* (C?396/98, *Recueil*, I?4279. lpp.), kur? Tiesa nosprieda, ka “Sest?s direkt?vas [...] 17. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka nodok?a maks?t?ja ties?bas atskait?t samaks?to pievienot?s v?rt?bas nodokli par pieg?d?taj?m prec?m vai sa?emtajiem pakalpojumiem, lai veiktu noteiktas iz?r?šanas darb?bas, saglab?jas, ja ties?bu akti, kas pie?emti p?c pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas, bet pirms min?to darb?bu s?kuma, at?em šim nodok?a maks?t?jam ties?bas atteikties no to atbr?vojuma no nodok?a [...]”.

20 Iesniedz?jtiesa paskaidro, k?p?c *Stichting "Goed Wonen"* pirms 1995. gada 28. apr??a neatskait?ja PVN, kas bija samaks?ts sakar? ar b?vniec?bas darbiem:

“6.3.1. Šaj? liet? ieinteres?t? persona s?ka dz?vojamo m?ju kompleksa b?vniec?bu pirms 1995. gada 28. apr??a. S?kum? tai bija nodoms iz?r?t dz?vok?us p?c to pabeigšanas. Š?da veida iz?r?šana ir atbr?vota no nodok?a bez iesp?jas atteikties no š? atbr?vojuma saska?? ar [*Wet OB 1968*] 11. panta 1. punkta b) apakšpunktu (Sest?s direkt?vas 13. panta B da?a un t?s b) apakšpunkts). Princip? ieinteres?tajai personai bija ties?bas b?vniec?bas laik? atskait?t samaks?to nodokli, kura r??ins tai tika izrakst?ts. Ja p?c tam notiktu iz?r?šana, tad notiktu

pieg?de Likuma 3. panta 1. punkta h) apakšpunkta noz?m? (N?derlandes likumdev?js izmantoja iesp?ju uzskat?t š?du darb?bu par pieg?di, ko pieš?ir Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkts un t? a) apakšpunkts). Sakar? ar šo pieg?di ieinteres?tajai personai bija j?maks? nodoklis no nodok?a b?zes, ko nosaka Likuma 8. panta 3. punkts (Sest?s direkt?vas 11. panta A da?as 1. punkta b) apakšpunkts).

6.3.2. Saska?? ar ministrijas r?kojumu t?d?m dz?vojamo m?ju b?v?t?ju sabiedr?b?m k? ieinteres?taj?m pus?m tom?r bija iesp?ja atteikties no Likuma 3. panta 1. punkta h) apakšpunkta piem?rošanas. Š? norma, t?pat k? Sest?s direkt?vas 5. panta 7. punkta a) apakšpunkts t?m ir piem?rojama tikai tad, ja t?s izr?da š?du gribu, ko saska?? ar ministrijas r?kojumu t?s var izr?d?t, dz?vojamo m?ju b?vniec?bas laik? neatskaitot nodokli, kura r??ins t?m ir izrakst?ts. Atbilstoši šim regul?jumam ieinteres?t? persona neatskait?ja nodokli dz?vojamo m?ju b?vniec?bas laik?.

6.3.3. 1995. gada 28. apr?l? ieinteres?t? persona veica dz?vojamo m?ju pieg?di Likuma 3. panta 2. punkta noz?m? (atbilstoši toreiz sp?k? esošajai redakcijai), kas pamatots ar Sest?s direkt?vas 5. panta 3. punkta b) apakšpunktu. Š? pieg?de nebija atbr?vota no apgroz?juma nodok?a. L?dz ar to ieinteres?t? persona var?ja šaj? br?d? veikt kori??šanu saska?? ar Likuma 15. panta 4. punktu, kas bija pamatots ar Sest?s direkt?vas 17. pantu un 20. panta 1. punktu un t? a) apakšpunktu, lai veiktu iepriekš neizdar?to nodok?a atskait?jumu. Tom?r pirms lietojuma ties?bu nodibin?šanas š?das ties?bas tai at??ma Likums [par groz?jumiem, kuram bija atpaka?ejošs sp?ks].”

21 Iesniedz?jtiesas l?muma par prejudici?l? jaut?juma uzdošanu 6.3.4. punkt? *Hoge Raad* š?di preciz?ja atš?ir?bas starp pamata pr?vu un iepriekš min?taj? spriedum? *Schlossstraße* apl?koto situ?ciju:

“Liet? *Schlossstraße* ties?bu aktu groz?jumu, kuriem nebija atpaka?ejoša sp?ka, rezult?t? tika atceltas ieg?t?s ties?bas uz nodok?a atskait?jumu, jo darb?bas, no kur?m bija atkar?gas ties?bas uz nodok?a atskait?jumu, bija veiktas p?c groz?jumu sp?k? st?šan?s un pret?ji iepriekš?jai situ?cijai t?s bija atbr?votas no nodok?a bez ties?b?m uz atskait?jumu.

Š? lieta ir atš?ir?ga, jo gan ties?bu uz nodok?a atskait?jumu rašan?s, gan darb?bu, no kur?m bija atkar?gas ties?bas uz nodok?a atskait?jumu (pirms tam ieinteres?tajai personai nebija ties?bu uz nodok?a atskait?jumu), realiz?cija notika vienlaic?gi un ties?bu aktu groz?jumi notika p?c š? br?ža. Šaj? sakar? ir j?piez?m?, ka paredz?tie groz?jumi bija pazi?oti pres? pirms š? br?ža un ka cita starp? tika nor?d?ts, ka ar šo lietu saist?tajiem groz?jumiem b?s atpaka?ejošs sp?ks no 1995. gada 31. marta plkst. 18.00, k? iemeslu nor?dot nev?lam?s sekas, kas var?tu izriet?t no ties?bu aktu groz?jumiem bez atpaka?ejoša sp?ka.”

22 Past?vot š?diem apst?k?iem, *Hoge Raad der Nederlanden* nol?ma aptur?t tiesved?bu liet? un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai 6.3.4. punkt? nor?d?tajos apst?k?os un gad?jum?, ja netiek konstat?ta ne kr?pšana, ne ar? ?aunpr?t?ga r?c?ba un lietas izmantošanas projekts nav groz?ts, k? tas ir min?ts Tiesas sprieduma *Schlossstraße* 50. un 51. punkt?, Sest?s direkt?vas 17. un 20. pants vai ar? Kopien? tiesisk?s pa??v?bas un tiesisk?s droš?bas aizsardz?bas principi iest?jas pret to, ka tiek atceltas nodok?u maks?t?ja ties?bas kori??t neatskait?to PVN, kas ir samaks?ts sakar? ar t?das lietas (nekustam? ?pašuma) pieg?di, ko s?kum? bija paredz?ts izr?t (ar PVN neapliekams dar?jums), bet ar ko v?l?k tika veikts ar PVN apliekams dar?jums (šaj? gad?jum? – lietojuma ties?bu nodibin?šana), pamatojoties vien?gi uz to, ka saska?? ar ties?bu aktu groz?jumiem, kas v?l nebija st?jušies sp?k? š? dar?juma norises laik?, šis dar?jums ar atpaka?ejošu sp?ku ir uzskat?ms par atbr?votu no nodok?a bez ties?b?m uz nodok?a atskait?jumu?”

23 Iesniedz?jtiesa sav? l?mum? ir min?jusi lietas C?487/01 *Gemeente Leusden* un C?7/02 *Holin Groep*

, kurš t? uzdeva prejudiciālos jautājumus par šo normu. T? k? 2004. gada 29. aprīl? šaj? liet? tika pasludināts spriedums (C?487/01 un C?7/02 *Gemeente Leusden un Holin Groep, Recueil*, I?5337. lpp.), tad tas tika nosūtīts iesniedz?jtiesai ar jautājumu, vai v?l aizvien ir vajadzīga atbilde uz jautājumu, kas ir uzdots šaj? pamata pr?v?. 2004. gada 3. j?nija v?stul? *Hoge Raad* informēja Tiesu, ka t? savu l?gumu uztur sp?k?.

Par lietas b?t?bu

24 Sav? jautājums iesniedz?jtiesa p?c b?t?bas jaut?, vai Sest?s direkt?vas 17. un 20. pants vai ar? Kopien? tiesisk?s p?v?bas un tiesisk?s droš?bas principi iest?jas pret to, ka PVN kori??šana, lai izmantotu ties?bas atskait?t samaks?to PVN par š? nekustam? ?pašuma pieg?di br?d?, kad ar nekustamo ?pašumu tiek veikts ar nodokli apliekams dar?jums, tiek atcelta sakar? ar likuma pie?emšanu p?c min?t?s kori??šanas, kas atce? š? dar?juma aplikšanu ar nodokli un kas saska?? ar valsts likumdev?ja l?mumu tiek piem?rots, pirms ar nekustamo ?pašumu tiek veikts ar nodokli apliekams dar?jums un rodas ties?bas uz nodok?a atskait?jumu.

25 K? tas izriet no iesniedz?jtiesas r?kojuma, šis jautājums ir uzdots, lai p?rbaud?tu, vai Tiesas pie?emtais risinājums iepriekš min?taj? spriedum? *Schlossstraße* ir piem?rojams š?s pamata pr?vas faktiem.

26 S?kum? ir j?atg?dina, ka nodok?u atskait?jumu sist?mas m?r?is ir piln?b? atbr?vot uz??m?ju no PVN sloga, kas ir maks?jams vai samaks?ts visas t? saimniecisk?s darb?bas ietvaros. Kop?ja PVN sist?ma nodrošina piln?gu saimniecisko darb?bu aplikšanas ar nodok?iem neitralit?ti neatkar?gi no š?s darb?bas m?r?iem vai rezult?tiem, ja min?t?s darb?bas ar? ir apliktas ar PVN (1988. gada 21. septembra spriedums 50/87 Komisija/Francija, *Recueil*, 4797. lpp., 15. punkts).

27 Iepriekš min?t? sprieduma *Schlossstraße* 53. punkt? Tiesa nosprieda, ka Sest?s direkt?vas 17. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka nodok?a maks?t?ja ties?bas atskait?t samaks?to pievienot?s v?rt?bas nodokli par pieg?d?taj?m prec?m vai sa?emtajiem pakalpojumiem, lai veiktu noteiktas izr?šanas darb?bas, saglab?jas, ja ties?bu akti, kas pie?emti p?c pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas, bet pirms min?to darb?bu s?kuma at?em šim nodok?a maks?t?jam ties?bas atteikties no to atbr?vojuma no nodok?a.

28 Tom?r ir j?nor?da, ka pras?t?jas pamata pr?v? situ?cija atš?iras no situ?cijas, k?da ir aprakst?ta iepriekš min?taj? spriedum? *Schlossstraße*, no kura izriet, ka nodok?a maks?t?js atskait?ja samaks?to PVN pirms ties?bu aktu groz?jumu piem?rošanas. Pras?t?ja pamata pr?v? atskait?ja PVN, kas bija samaks?ts par preces pieg?di tikai 1995. gada 28. aprīl?, t.i., pirms Likuma par groz?jumiem pie?emšanas 1995. gada 18. decembr?, bet p?c t? piem?rošanas – 1995. gada 31. marta, kad saska?? ar valsts likumdev?ja l?mumu tam skaidri tika pieš?irts atpaka?ejošs sp?ks.

29 T? k? Likums par groz?jumiem sakar? ar t? atpaka?ejošo sp?ku tika piem?rots, pirms nodok?a maks?t?js veica nodok?u atskait?jumu, tad nav j?atsaucas uz Sest?s direkt?vas 17. pantu, lai atbild?tu uz iesniedz?jtiesas jautājumu.

30 Attiec?b? uz Sest?s direkt?vas 20. pantu, š?iet, ka to iesniedz?jtiesa ir min?jusi prejudiciāla? jautājums kop? ar š?s direkt?vas 17. pantu, lai p?rbaud?tu, vai tas ir interpret?jams t?d?j?di, ka t?dos apst?k?os k? pamata pr?v? min?tie tas iest?jas pret t?das kori??šanas atcelšanu, kas izriet no veikt? nodok?a atskait?juma. Iepriekš?j? punkt? min?t? iemesla d?? 20. panta kontekst? nav nov?rt?jams, vai Kopien? ties?bas iest?jas pret Likuma par groz?jumiem atpaka?ejošo sp?ku.

31 Turpret? ir j?izp?ta visp?r?jie Kopienu ties?bu principi, t.i., tiesisk?s pa??v?bas un tiesisk?s droš?bas aizsardz?bas principi, lai p?rbaud?tu, vai tie iest?jas pret kori??šanas, kas izriet no veikt? nodok?a atskait?juma, atcelšanu ar atpaka?ejošu likuma sp?ku.

32 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka tiesisk?s pa??v?bas un tiesisk?s droš?bas aizsardz?bas principi ir da?a no Kopienu ties?bu sist?mas. T?d?j?di tie ir j?iev?ro Kopienu iest?d?m (1975. gada 14. maija spriedums liet? 74/74 CNTA/Komisija, *Recueil*, 533. lpp.), k? ar? dal?bvalst?m, ?stenojot pilnvaras, ko t?m pieš?ir Kopienu direkt?vas (iepriekš min?tais spriedums liet?s *Gemeente Leusden* un *Holin Groep*, 57. punkts).

33 Kaut ar? visp?r?gi tiesisk?s droš?bas princips iest?jas pret to, ka Kopienu akta piem?rošanas laik? s?kums ir noteikts pirms t? public?šanas, tom?r iz??muma k?rt? ir pie?aujami cit?d?ki gad?jumi, ja to pieprasa visp?r?jo interešu m?r?i un ieinteres?to personu tiesisk? pa??v?ba ir atbilstoš? veid? iev?rota (skat. šaj? sakar? 1991. gada 11. j?lija spriedumu liet? C?368/89 *Crispoltoni*, *Recueil*, l?3695. lpp., 17. punkts; iepriekš min?to spriedumu liet?s *Gemeente Leusden* un *Holin Groep*, 59. punkts; skat. ar? Eiropas Cilv?kties?bu tiesas 1997. gada 23. oktobra spriedumu liet? *National & Provincial Building Society* pret Apvienoto Karalisti, *Recueil des arrêts et décisions*, 1997?VII, § 80).

34 Šis princips ir j?iev?ro valsts likumdev?jam, pie?emot ties?bu aktus, kas izriet no Kopienu ties?b?m.

35 *Stichting "Goed Wonen"* nor?da, ka Likuma par groz?jumiem atpaka?ejošais sp?ks nebija vajadz?gs, jo N?derlandes vald?ba vair?kus gadus zin?ja par t?d?m kombin?cij?m k? t?s, ko t? veica. Turkl?t š?da r?c?ba nav ne kr?pšana, ne ar? izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas, jo likums bija iev?rots.

36 Turpret? N?derlandes vald?ba nor?da, k? tas bija preciz?ts ar? *Staatssecretaris van Financiën* pazi?ojum?, ka atpaka?ejošo sp?ku pamatoja bažas, ka no br?ža, kad tika nolemts veikt groz?jumus likum?, l?dz br?dim, kad tas st?js sp?k?, kombin?cijas tiks veiktas plaš? m?rog?. Atzinum? par likuma projektu *Raad van State* (Valsts Padome) uzskat?ja atpaka?ejošo sp?ku par pamatotu. Turkl?t to atbalst?ja abas N?derlandes Parlamenta pal?tas, kaut ar? t?s parasti neatbalsta groz?jumu ties?bu aktos atpaka?ejošu sp?ku.

37 Šaj? jaut?jum? N?derlandes vald?bu atbalsta Zviedrijas vald?ba. T? preciz?, ka, neskatoties uz pastiprin?to uzman?bu, k?da Zviedrij? piev?rsta tiesisk?s pa??v?bas un tiesisk?s droš?bas aizsardz?bas principu iev?rošanai, Zviedrijas Konstit?cija paredz, ka, lai nov?rstu pieaugošu izvair?šanos no nodok?iem, pirms st?jas sp?k? likums, kuram t? ir j?ierobežo, Zviedrijas Parlaments var nolemt, ka jaunie nodok?u likumi b?s piem?rojami no dienas, kad valsts vald?ba ir nos?t?jusi Parlamentam v?stuli par nodomu groz?t likumu.

38 Šaj? sakar?, lasot 1995. gada 31. marta pazi?ojumu presei, izriet, ka Likumu par groz?jumiem nepamatoja r?pes izbeigt vair?ku gadu garum? veikt?s finanšu kombin?cijas, bet gan bailes, ka š?das kombin?cijas tiks veiktas plaš? m?rog? no br?ža, kad tika nolemts veikt likuma groz?jumus, l?dz br?dim, kad st?js sp?k? min?tie groz?jumi.

39 Š?das bailes ir pamatotas, un š?du kombin?ciju nov?ršanu var uzskat?t par visp?r?ju interesi, kas iz??muma k?rt? pamato to, ka dal?bvalsts izmanto likuma atpaka?ejošu sp?ku, ja nodok?a maks?t?ju tiesisk? pa??v?ba ir atbilstoš? veid? iev?rota. Tom?r valsts tiesnesim, kas lab?k p?rzina lietas apst?k?us, ir j?nov?rt?, vai risks, ka šaj? laika posm? tiks veiktas finanšu kombin?cijas, ir pietiekami noz?m?gs, lai pamatotu likuma atpaka?ejošo sp?ku.

40 Attiecībā uz uzņēmju tiesisko pa?v?bu *Stichting "Goed Wonen"* nor?da, ka no tiem nevar gaid?t, lai tie iepaz?tos ar visiem iest?žu pazi?ojumiem presei, ne ar? lai tie dom?tu, ka visi pazi?otie ieteikumi tiks paties?b? ?stenoti. Turkl?t pazi?ojums presei ir p?r?k visp?r?gs un nekonkr?ts. Pilns paredz?to groz?jumu teksts bija zin?ms tikai p?c likuma projekta iesniegšanas N?derlandes Parlament? 1995. gada 23. maij?.

41 N?derlandes vald?ba nor?da, ka pirms pazi?ojuma presei notika vair?kas *Staatssecretaris van Financiën* uzst?šan?s N?derlandes Parlament?, pazi?ojot par attiec?gajiem pas?kumiem. Turkl?t pazi?ojums bija skaidrs, un tas skaidri attiec?s uz t?d?m finanšu kombin?cij?m k? pras?t?jas pamata pr?v? lietot?. Projekt? tika ieviestas izmai?as t? pie?emšanas proced?ras laik?, bet t?s tikai preciz?ja da?us iz??mumus likuma projekta piem?rošanas principiem, un š?s izmai?as neattiecs uz pras?t?jas pamata pr?v? st?vokli.

42 Zviedrijas vald?ba uzskata, ka tiesisk?s pa?v?bas iev?rošana ir j?v?rt?, ?emot v?r? likumdošanas trad?cijas katr? dal?bvalst?. Zviedrij? konstitucion?l?s trad?cijas pieprasa, lai atpaka?ejošais sp?ks s?ktos ar dienu, kad vald?ba nos?ta valsts Parlamentam v?stuli par likuma projekta iesniegšanu. Pamata liet? b?tu j?izv?rt?, vai uz??m?ju tiesisk? pa?v?ba ir pien?c?gi iev?rota, ?emot v?r? N?derlandes likumdošanas trad?cijas.

43 Šaj? sakar? attiec?b? uz pamata pr?v? min?to valsts tiesisko regul?jumu ir j??em v?r? parastais inform?cijas izplat?šanas veids dal?bvalst?, kas ir to pie??musi, un lietas apst?k?i, lai izv?rt?tu *in concreto*, vai uz??m?ju, kurus skar šie ties?bu akti, tiesisk? pa?v?ba ir iev?rota.

44 No iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka *Staatssecretaris van Financiën* 1995. gada 31. marta un 3. apr??a pazi?ojumos presei ofici?li pazi?oja, ka Ministru padomei ir nodoms iesniegt N?derlandes Parlament? *Wet OB 1968* 3. panta 2. punkta un 11. panta 1. punkta b) apakšpunkta 5. da?as groz?jumu projektu un piem?rot Likumu par groz?jumiem no 1995. gada 31. marta plkst. 18.00. Tom?r iesniedz?jtiesai ir j?nov?rt?, vai šie dokumenti bija pietiekami skaidri, lai uz??m?ji, kas veic likum? min?t?s saimniecisk?s darb?bas, var?tu saprast paredz?to ties?bu aktu groz?jumu ietekmi uz to veiktaj?m darb?b?m.

45 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild š?di:

"Tiesisk?s pa?v?bas un tiesisk?s droš?bas aizsardz?bas principi neiest?jas pret to, ka dal?bvalsts iz??muma k?rt? un, lai izvair?tos no t?du finanšu kombin?ciju veikšanas plaš? m?rog? ar nol?ku izvair?ties no PVN sloga, pret kur?m ir paredz?ts c?n?ties ar likumu par groz?jumiem, pieš?ir šim likumam atpaka?ejošu sp?ku, ja t?dos apst?k?os k? pamata liet? esošie uz??m?ji, kas veic likum? min?t?s saimniecisk?s darb?bas, ir bijuši br?din?ti par š? likuma paredz?to pie?emšanu un t? atpaka?ejošo sp?ku t?d? veid?, lai tie var?tu saprast paredz?to ties?bu aktu groz?jumu ietekmi uz to veiktaj?m darb?b?m.

Gad?jum?, ja šis likums atbr?vo no nodok?a t?du saimniecisku dar?jumu ar nekustamu ?pašumu, kas agr?k bija aplikts ar PVN, tas var atcelt PVN kori??šanu, kas tiek veikta, izmantojot ties?bas atskait?t samaks?to PVN par š? nekustam? ?pašuma pieg?di br?d?, kad ar nekustamo ?pašumu tiek veikts dar?jums, kuru šaj? laik? uzskata par aplikamu ar nodokli."

Par ties?šan?s izdevumiem

46 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzot tiesā, un tādēļ lemj par tiesāšanu izdevumiem. Tiesāšanu izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

tiesiskās paņēvības un tiesiskās drošības aizsardzības principi neietekmē pret to, ka dalībvalsts izņemuma kārtībā un, lai izvairītos no tādā finanšu kombināciju veikšanas plašmērogā ar nolūku izvairīties no pievienotās vērtības nodokļa sloga, pret kurām ir paredzēts cikties ar likumu par grozījumiem, piešķir šim likumam atpakaļejošu spēku, ja tādā apstākļos kā pamata lietā esošie uzņēmumi, kas veic likumā minētās saimnieciskās darbības, ir bijuši brīdināti par šā likuma paredzēto pieņemšanu un tādā atpakaļejošo spēku tādā veidā, lai tie varētu saprast paredzēto tiesību aktu grozījumu ietekmi uz to veiktajām darbībām;

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

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.