

GENERALINIO ADVOKATO

ANTONIO TIZZANO IŠVADA,

pateikta 2004 m. gruodžio 16 d.(1)

Byla C-376/02

Stichting „Goed Wonen“

prieš

Staatssecretaris van Financiën

(*Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – Teisinis saugumas – Teisėti lėkėsiai – Nacionalinės teisės aktų pakeitimas – Užufrukto teisės perleidimas – Anksčiau apmokestinamu laikytas sandoris – Atleidimas nuo mokesčio – Taikymas atgaline data – Atitiktis“

1. *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2002 m. spalio 18 d. sprendimu pagal EB 234 straipsnį pateikė Teisingumo Teismui prejudicinį klausimą, kuriuo jis klausia, ar 1977 m. gegužės 17 d. Šeštajai Tarybos direktyvai 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas(2) (toliau – Šeštoji direktyva) ir teisinio saugumo bei teisėti lėkėsiai principams prieštarauja nacionalinės teisės aktai, kuriais tam tikri anksčiau apmokestinami sandoriai atgaline data yra atleidžiami nuo PVM ir juos jau įgyvendinę asmenys netenka įgytos teisės tikslinti pradinę atskaitos.

I – Teisinis pagrindas

A – Bendrijos teisės aktai

2. Šioje byloje, be teisinio saugumo ir teisėti lėkėsiai principų, kurie yra bendrieji Bendrijos teisės sistemos principai, reikia paminėti Šeštosios direktyvos 17 ir 20 straipsnius.

3. 17 straipsnyje, susijusiame su teisės atskaitų atsiradimu ir apimtimi, yra nustatyta:

„Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaituotinas.

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

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

<...>“.

4. 20 straipsnyje, kuriame yra reglamentuojamas atskaitos tikslinimas, yra nustatyta:

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

a) kai atskaitytoji suma buvo didesnė ar mažesnė už tą sumą, kuri 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 patiekto 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 būti tikslinamas tik penktadalis už prekes apskaičiuoto mokesčio. Tikslinimas atliekamas remiantis vėlesniais atskaitomos sumos, kuri 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 įsigijamas kaip ilgalaikis turtas, tikslinimo laikotarpį galima pratęsti iki 10 metų.

<...>“.

B – *Nacionalinės teisės aktai*

5. 1995 m. kovo 31 d. išplatintas pranešimų spaudai, *Staatssecretaris van Financiën* (finansų valstybės sekretorius) paskelbė apie Ministrų Tarybos ketinimus pateikti Parlamentui 1968 m. birželio 28 d. PVM įstatymo(3) dalinio pakeitimo projektą. Pranešime buvo nurodyti pagrindiniai teisės akto pakeitimai ir paskelbta, kad patvirtinti jie įsigalios nuo šio pranešimo dienos.

6. Iš tikrųjų šis įstatymas(4) (toliau – Pakeitimo įstatymas) įsigaliojo 1995 m. gruodžio 29 dieną. Kad būtų neleista „nepageidautinai ir netinkamai naudotis teisės aktais, susijusiais su nekilnojamojo turto“(5), šiame įstatyme buvo numatyta, kad jei sutartas atlygis už daiktinės teisės nekilnojamąjį turtą suteikimą yra mažesnis nei šios teisės ekonominė vertė, šis sandoris nebelaikytinas PVM apmokestinamu turto perleidimu, bet prilyginamas neapmokestinamai nuomai (žr. įstatymo 3 straipsnio 2 dalį ir 11 straipsnio 1 dalies b punkto 5 papunktį, kuriais perkeliama Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalies b punktas, 13 straipsnio B dalies b punktas ir C dalies a punktas).

7. Nors šioje byloje tai ir neturi ypatingos reikšmės, derėtų priminti, kad Pakeitimo įstatymas taip pat panaikino galimybę nekilnojamojo turto nuomos sutarties šalims rinktis nuomos apmokestinimą. Sutartims, sudarytoms iki 1995 m. kovo 31 d., šiai galimybei panaikinti buvo nustatytas pereinamasis režimas.

8. Kaip buvo pažymėta pranešime spaudai, Pakeitimo įstatyme buvo nustatyta, kad jis

įsigalioja 1995 m. kovo 31 d. 18 valandą. (V straipsnis).

II – Faktinės aplinkybės ir procedūra

9. Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad per 1995 m. antrąjį trimestrą trys nuomai skirti butų kompleksai buvo perduoti *Woningbouwvereniging „Goed Wonen“* (Butų statybos asociacija „Goed Wonen“, toliau – asociacija GW, jos teisės per šį fondas „Goed Wonen“). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikė teismas pažymi, kad vykstant šių butų statyboms asociacija, pasinaudojusi nacionalinės teisės suteikiama galimybe, neatskaitė PVM, sumokėto už atitinkamas gautas prekes ir paslaugas.

10. 1995 m. balandžio 28 d. asociacija GW steigė fondą „De Goed Woning“ (toliau – fondas GW), kuriam tą pačią dieną dešimčiai metų perleido butų užufrukto teisę. Už šį perleidimą ji gavo atlygą, mažesnę nei šių butų statybos kaina, ir PVM, priklausiusį pagal tuo metu dar galiojusį PVM įstatymą.

11. Po šio sandorio asociacija nusprendė prašyti patikslinti pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 1 dalies a punktą su statybų išlaidomis susijusį mokestį, kurio ji anksčiau nebuvo atskaičiusi. Mokesčių deklaracijoje už laikotarpį nuo 1995 m. balandžio 1 d. iki birželio 30 d. ji nurodė 645 067 NLG PVM, kurį ji buvo įtraukusi į skaitį fondui GW už užufrukto teisės suteikimą, ir 1 285 059 NLG PVM, kuris jai buvo priskaičiuotas už butų statybą ir kurį ji atskaitė kaip pirkimo mokestį.

12. Remdamasi šia deklaracija, mokesčių inspekcija asociacijai GW grąžino 639 992 NLG.

13. Tačiau taikydamas tuo metu įsigaliojusį Pakeitimo įstatymą mokesčių inspektorius pakeitė savo sprendimą ir asociacijos GW vykdytą sandorį vertino kaip neapmokestinamą. Todėl jis nepripažino asociacijos teisės tikslinimui, kuri ši jau buvo įgyjusi, ir kartu pareikalavo sumokėti 1 285 059 NLG sumą, kuri vėliau *ex officio* sumažino iki 639 992 NLG, t. y. faktiškai grąžinto PVM.

14. Kadangi tuo metu pateiktas prašymas buvo atmestas, asociacija GW kreipėsi į *Gerechtshof di Arnhem*, kuris 1998 m. gegužės 20 d. sprendimu patvirtino reikalavimą sumokėti mokesčių inspekcijos sumažintą sumą.

15. Asociacija GW kasacine tvarka apskundė šį sprendimą *Hoge Raad*, kuris, visų pirma suabejojęs, ar PVM įstatymo 3 straipsnio 2 dalis ir 11 straipsnio 1 dalies b punkto 5 papunktis, kurie buvo pakeisti Pakeitimo įstatymu, atitinka Šeštąją direktyvą, pateikė Teisingumo Teismui pirmąjį prejudicinį klausimą.

16. Tačiau Teisingumo Teismas išskleidė jo abejones, 2001 m. spalio 4 d. sprendime *Goed Wonen* (C-326/99, Rink. p. I-6831) paskelbė, kad Šeštoji direktyva neprieštarauja tokiai nacionalinei normai, kuri, kaip 3 straipsnio 2 dalis, „numatytą, jog daiktinių teisių nekilnojamųjų turtų suteikimas, perleidimas, pakeitimas, atsisakymas arba 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 ekonominis nekilnojamojo turto, su kuriuo šios teisės susijusios, vertė“, nei tokiai nacionalinei normai, kuri, kaip 11 straipsnio 1 dalies b punkto 5 papunktis, „nustatytą, kad taikant atleidimą nuo pridėtinės vertės mokesčio leidžiama, jog nekilnojamojo turto nuomai būtų prilygintas atlygintinis daiktinių teisės perleidimų sutartam laikui, kuris kaip ir pagrindinėje byloje nagrinėjama užufrukto teisė suteikia jos turtoju teisę naudotis nekilnojamoju turtu“.

17. Tačiau po šio sprendimo *Hoge Raad* kilo klausimų dėl Pakeitimo įstatymo atitikties Bendrijos teisei kitu aspektu. Visų pirma jis klausia, ar šis įstatymas, kurio turinys buvo pripažintas teisėtu,

gali būti taikomas atgaline data panaikinant apmokestinamojo asmens įgytą teisę į atskaitos tikslinimą.

18. Dėl šios priežasties *Hoge Raad* vėl kreipiasi į Teisingumo Teismą su šiuo klausimu:

„Ar <...> Šeštosios direktyvos 17 ir 20 straipsniai arba Bendrijos teisės teisėtą įtakę ir teisinio saugumo principai nedraudžia, kad – tokiu atveju, kai nėra nei sukčiavimo, nei piktnaudžiavimo, nei turto naudojimo pakeitimo <...> – apmokestinamojo asmens neatskaityto PVM, kurį jis sumokėjo už (nekilnojamąjį) turtą, kurį jis gavo ir iš pradžių numatė nuomai (PVM neapmokestinamai), tačiau vėliau panaudojo PVM apmokestinamam sandoriui (nagrinjamu atveju – daiktinės užufrukto teisės suteikimui), tikslinimas panaikinamas tik dėl to, kad, priėmus įstatymo pakeitimą po nagrinjamo sandorio sudarymo, šis sandoris atgaline data laikomas neapmokestinamu, nesuteikiant teisės į atskaitą?“

19. Vykstant procesui Teisingumo Teisme, asociacija GW, Nyderlandų vyriausybė ir Komisija pateikė rašytinius paaiškinimus, vėliau jos kartu su Švedijos vyriausybė pareiškė savo nuomonę per 2004 m. spalio 26 d. posėdį.

III – Teisinis vertinimas

20. Prieš imantis nagrinėti klausimą, dėl kurio ginėjasi šios bylos dalyviai, reikia atskirti tam tikrus klausimus, kurie, priešingai, nėra ginytini.

21. Šiuo atžvilgiu visų pirma derėtų priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį apmokestinamasis asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti „prieštinę vertę mokesčiui, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas“, jei šias „prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams“.

22. Be to, pagal 20 straipsnio 1 dalies a punktą, pradinė atskaita turi būti tikslinama, kai ji yra „mažesnė už tą sumą, kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę“.

23. Šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir visos bylos šalys iš esmės sutinka, kad iki Pakeitimo įstatymo priėmimo asociacija GW įgijo teisę atskaityti sumokėtą PVM, susijusį su vykdomo statybos išlaidomis. Iš esmės šis mokesčio buvo sumokėtas, kaip numatyta Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje, už paslaugas ir prekes, būtinąs, kad būtų pastatyti butai, vėliau panaudoti sandoriui (uzufrukto teisės perleidimas), kuris jo įgyvendinimo momentu buvo apmokestinamas.

24. Taip pat neginėjama, jog dėl to, kad vykstant butų statyboms asociacija GW neatskaitydavo PVM, pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 1 dalies a punktą ji turėjo teisę vėliau tikslinti pradinę atskaitą.

25. Priešingai, ginčas yra dėl klausimo, ar taip atsiradusi teisė į atskaitą (arba tiksliau kalbant, į atskaitos tikslinimą) gali būti vėliau atgaline data panaikinta nacionalinio įstatymo, tokio kaip Pakeitimo įstatymas, kuriuo atgaline data nuo PVM atleidžiamas sandoris (atskirai daiktinei teisei perleidimas už atlygą, mažesnį nei į ekonominę vertę), kuris anksčiau buvo apmokestinamas.

26. Iš anksto pasakysiu, kad palaikau asociacijos GW ir Komisijos pozicijų, kurios mano, kad tokiu atveju, kaip šioje byloje, kai privačių asmenų teisė būti laikomi tinkamai apsaugoti, teisinio saugumo principas prieštarauja tam, kad atgaline data būtų taikomos nacionalinės mokesčių normos, tokios kaip ginčijamo įstatymo 3 straipsnio 2 dalis ir 11 straipsnio 1 dalies b punkto 5 papunktis.

27. Manau, šis sprendimas atitinka nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką, pagal kurią, kaip žinome, teisinio saugumo principas yra Bendrijos teisės sistemos dalis, ir jo turi laikytis ne tik Bendrijos institucijos(6), bet ir valstybės narės, „naudodamosi Bendrijos direktyvų suteiktais galiojimais“(7). Taigi šis principas taikytinas nacionaliniam įstatymui, tokiam kaip Pakeitimo įstatymas, kuris pakeičia įvairias PVM įstatymo, kuriuo perkeliama Šeštoji direktyva, nuostatas (žr. šios išvados 6 punktą).

28. Kaip teisingai pažymėjo asociacija GW, nagrinjamas principas prieštarauja „tam, kad (norminis) aktas įsigaliotų anksčiau, nei jis yra paskelbtas“(8). Todėl šis principas, taikomas PVM, prieštarauja „tam, kad dėl nacionalinių teisės aktų pakeitimo apmokestinamasis asmuo atgaline data netektų teisės į atskaitą, kuri jam atsirado Šeštosios direktyvos pagrindu“(9).

29. Tačiau reikia atsižvelgti ir į tai, kad iš Teisingumo Teismo praktikos taip pat matyti, jog „išimtiniais atvejais“ nuo minėto principo galima nukrypti, „jei siekiamas tikslas to reikalauja ir jei suinteresuotų asmenų teisė būti laikomi tinkamai apsaugoti“(10).

30. Pavyzdžiui, byloje *Racke ir Decker* Teisingumo Teismas būtų dėl „išimtinės situacijos, kuri buvo tuo metu“, nepanaikino reglamento, kuris nustatė kompensacijas vyno prekybai esant dideliems nacionalinių valiutų kursų svyravimams dėl svarbaus pasikeitimo tarptautinėje valiutų rinkoje, taikymo atgaline data(11). Taip pat byloje *Amylum prieš Tarybą* Teisingumo Teismas nusprendė, kad teisėtas yra reglamentas, kuris atgaline data atkūrė kvotų ir mokėjimų režimą izogliukozės gamybai, nors šias priemones nustatė pirmasis reglamentas dėl esminių procedūrinių reikalavimų pažeidimo buvo Teisingumo Teismo panaikintas(12).

31. Galiausiai paskutinis labai svarbus pavyzdys – byloje *Zuckerfabrik Süderdithmarschen ir Zuckerfabrik Soest* Teisingumo Teismas patvirtino, kad galioja reglamentas, nustatantis cukraus gamintojų mokas už praėjusius prekybos metus, kuriais bendras rinkos organizavimas cukraus sektoriuje patyrė didelių nuostolių dėl staigaus dolerio kurso kritimo ir cukraus kainų mažėjimo pasaulio biržose(13). Savo sprendime Teisingumo Teismas pirma pripažino, jog tokia išimtinė situacija buvo, kad vėliau patikrinta, ar yra dvi minėtos sąlygos (galiojimo atgaline data būtų ir teisėtai būtų apsauga).

32. Grįžtant prie šio klausimo šioje byloje, visų pirma man atrodo, kad, kaip teisingai pažymėjo asociacija GW, joje nėra „išimtinės aplinkybės“, palygintinai su minėtomis.

33. Iš tikrųjų, nusprendęs atgaline data pakeisti PVM įstatymą, Nyderlandų teisės aktų leidėjas nebuvo patekęs į netikėtą finansinę krizę arba nenumatytą biudžeto sunkumų situaciją. Jis tik konstatavo, kad kelerius metus tam tikri ūkio subjektai „vis dažniau“ taiko „su nekilnojamajam turtui taikomu apyvartos mokesčiu susijusius teisės aktus <...> tokiu būdu, kurio teisės aktų leidėjas nenumatė“. Iš esmės jie taiko įvairias teises schemas, kurios, be to, buvo teisėtos(14), kad „nekilnojamasis turtas (būtų) apmokestintas mažesniu, o tam tikrais atvejais ir gerokai mažesniu mokesčiu nei numatytasis“ įstatyme(15).

34. Taigi iš tikrųjų, atsižvelgiant į tai, kad buvo sumokama vis mažiau su nekilnojamojo turto susijusio PVM, situacija buvo sudėtinga. Tačiau nematau, kaip ji gali būti laikoma *išimtimi*, kaip nurodytos situacijos, t. y. susidariusi dėl netikėtų, nenumatytų ir nenuspėjamų vykių.

35. Tai dar ne viskas. Iš esmės man atrodo, kad turi būti smarkiai suabejota ir dviejų sąlygų, nuo kurių pagal minėtą Teisingumo Teismo praktiką (žr. šios išvados 29 punktą) priklauso galimybė nuostatas taikyti atgaline data, buvimu, t. y.: i) dėl *būtinybės* nustatyti tokį galiojimą, kad būtų pasiektas teisės aktų leidėjo tikslas, ir ii) dėl suinteresuotųjų asmenų teisėtų lūkesčių apsaugos.

36. Taigi dėl pirmosios sąlygos palaikau asociacijos GW nuomonę, jog Pakeitimo įstatymo galiojimas atgaline data nebuvo „būtinasis“, kad būtų pasiektas Nyderlandų vyriausybės paskelbtas tikslas užkirsti kelią mokesčių normų „nepageidautinam naudojimui“, dėl kurio sumažėja nekilnojamojo turto apmokestinimas PVM. Iš esmės yra sudėtinga teigti, kad tokiu atveju, kaip byloje, kai buvo siekiama nutraukti veiksmus, kurie patys savaime buvo teisėti ir tų sąsėklerių metus, tikslas galėjo būti veiksmingai pasiektas tik priėmus atgalinio veikimo galią turintį įstatymą. Iš tikrųjų, kadangi čia nebuvo susidurta su nenumatyta ir nenuspėjama situacija, įstatymas, kuriuo „nepageidautinos“ schemos būtų uždraustos tik ateityje, taip pat leistų išspręsti problemą, padaręs santykinį (dėl riboto laiko ir ryšio su ilgai toleruotais veiksmais) ekonominį žalą, smarkiai nepažeisdamas teisinio saugumo principo.

37. Be to, grįžtant prie antrosios minėtų sąlygų, taip pat negalima teigti, kad šiuo atveju suinteresuotųjų asmenų teisėtų lūkesčių buvo tinkamai apsaugoti išplatinus pranešimų spaudai, kuriame buvo skelbiama, kad nuo 1995 m. kovo 31 d. atskirų daiktinių teisių suteikimas prilyginamas neapmokestinamajai nuomai.

38. Iš tikrųjų, kaip priminė ir Švedijos vyriausybė, tam tikros valstybės narės apie teises priemones paskelbia išplatindamos pranešimus spaudai, turintys laiku informuoti priemonės adresatus, tačiau man atrodo, kad ir koks būtų kitas argumentas, jog tokios praktikos taikymas negali būti absoliutinamas bendrojoje rinkoje, kurioje veikia visi Europos Sąjungos subjektai ir kurioje paprastai yra laikomasi praktikos, kad piliečių elgesys yra veikiamas ir sąlygojamas įstatymų, o ne pranešimų spaudai. Kaip teisingai yra pabrėžusi Komisija, dėl atskiros valstybės narės praktikos Bendrijoje apskritai iš teisės subjekto ir konkrečiai iš mokesčių mokėtojų negalima reikalauti, kad jie pranešimu spaudai pasitikėtų labiau nei galiojančia teise.

39. Tai dar labiau tinka tokiu atveju, kaip byloje, kai normų tikslus turinys ir tikrosios taikymo ribos, kurie pranešime spaudai buvo paskelbti apibendrintai, paaiškėjo tik kai atitinkamo įstatymo projektas buvo pateiktas Parlamentui ir nagrinėjamos normos galėjo būti ne kartą pakeistos per parlamentinio nagrinėjimo procedūrą, kaip ir įvyko.

40. Todėl šioje byloje iš asociacijos GW, kuri, man atrodo, nebuvo saistoma jokios teisės pareigos susipažinti su 1995 m. kovo 31 d. pranešimu spaudai, negalima reikalauti, kad ji nuo balandžio 28 d. remtųsi šio pranešimo nuostatomis, dėl kurių galiojimo nebuvo saugumo, o ne tikrai galiojančiomis 1968 m. PVM įstatymo nuostatomis. Tuo labiau kad būtų šiuo įstatymu ji rėmusi nuo pradžių, pasirinkdama iš galimų variantų mokesčių požiūriu palankiausi sандor (uzufukto teisės perleidimas). Be to, jei ji būtų galėjusi susipažinti su tiksliai skelbiamu pakeitimu turiniu, o ne bendro pobūdžio pranešimu spaudai, ji būtų galėjusi kitaip, bet taip pat teisėtai, įgyvendinti šį sандorą, pasirinkusi sprendimą, kuris net ir naujame teisiniame kontekste leistų jai išsaugoti bent jau dalį savo teisės į atskaitą (pavyzdžiui, susitarusi dėl atlygio, šiek tiek didesnio nei perleistos teisės ekonominė vertė).

41. Negalima nepaisyti to, kad 2004 m. balandžio 29 d. sprendime *Gemeente Leusden ir Holin Groep*(16) Teisingumo Teismas, priimdamas sprendimą dėl to paties įstatymo, kuris yra

nagrinėjamas šioje byloje, nusprendžiant, kad jis „(nepažeidžia) apmokestinamąjį asmenį teisėtai įkeisti“.

42. Iš tikrųjų šioje byloje dėl kitų Pakeitimo įstatymo nuostatų (be kita ko, dėl nuostatų, susijusių su teise pasirinkti nekilnojamojo turto apmokestinimą; žr. šios išvados 7 punktą) Nyderlandų teisės aktų leidėjas apsaugojo suinteresuotąjį asmenį teisėtus įkeistus, „pranešdamas apie teisės akto pasikeitimą“ ir šiam pakeitimui nustatydamas pereinančiąją režimą, kuris „numatė, kad nuo apmokestinamos nuomos prie neapmokestinamos pereinama tik nuo įstatymo įsigaliojimo“, ir todėl „nuomos sutarties šalims buvo palikta laiko susitarti <...> dėl šio teisės akto pasikeitimo pasekmių“(17).

43. Nuostatos, kurias šiandien nagrinėjame (susijusios su atskirų daiktinių teisių nekilnojamąjį turtą perleidimo atleidimu nuo mokesčio), priešingai, nenumato tokio „pereinančiojo režimo“. Teisės subjektų teisėtai įkeisti apsauga patikima tik pranešimui spaudai, kuris, kartoju, mano nuomone, anaip tol negali užtikrinti tokios apsaugos.

44. Dėl šios priežasties manau, kad šioje byloje, skirtingai nei byloje *Gemeente Leusden ir Holin Groep*, teisinio saugumo ir teisėtai įkeisti principai prieštarauja toms teisės nuostatoms, kurios nagrinėjamos šioje byloje ir kurios atgaline data panaikina suinteresuotąjį asmenį teisėtai atskaitos tikslinimą, kuri atsirado Šeštosios direktyvos pagrindu.

45. Tačiau prieš darydami išvadą dar turime išnagrinėti papildomą sprendimą, kurį šiame ginče pasiūlė Komisija. Iš esmės ji mano, kad Nyderlandų valdžios institucijos, kurios dėl minėtų principų negalėjo reikalauti visiškai ir nedelsiant sumokėti grąžintą PVM, nepažeisdamos šių principų galėjo atlikti naują tikslinimą ir sumažinti asociacijos GW padarytą ataskaitą, su sąlyga, kad tai bus taikoma ateityje po Pakeitimo įstatymo įsigaliojimo. Jei gerai suprantu Komisijos nuomonę, kadangi tuo metu taikytas Nyderlandų įstatymas numatė, jog tikslinimas turėjo būti atliktas dešimt metų, nacionalinės administracijos institucijos negalėjo peržiūrėti 1995 m. atskaitytos PVM dalies, bet galėjo reikalauti grąžinti likusią PVM dalį, padalytą kitiems devyneriems metams po minėto įstatymo įsigaliojimo.

46. Tačiau nemanau, kad reikia palaikyti šią Komisijos nuomonę. Iš esmės manau, kad teisinio saugumo ir teisėtai įkeisti principai neleidžia Nyderlandų mokesčių institucijoms reikalauti tiek dalies, tiek viso atskaityto PVM grąžinimo pasinaudojant tikslinimu pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 1 dalies b punktą.

47. Šiuo atžvilgiu derėtų priminti, jog ši nuostata numato, kad „pradinė atskaita turi būti tikslinama valstybių narių nustatyta tvarka, ypač <...> 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 yra įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės patiektos kaip 5 straipsnio 6 dalyje nurodytos nedidelės dovanos ar pavyzdžiai <...>“(18).

48. Šios nuostatos 2 dalyje, kuri yra skirta tikslinimo taisyklėms dėl ilgalaikio turto, pažymima, kad tikslinimas „atliekamas penkerius metus“ (nekilnojamojo turto atveju šis laikotarpis gali būti pratęstas „iki 10 metų“); kad „per metus turi būti tikslinamas tik penktadalis už prekes apskaičiuoto mokesčio“; ir galiausiai tikslinimas „atliekamas remiantis vėlesniais atskaitomos sumos, kurių turima teisė, metiniais svyravimais, palyginti su tais metais, kuriais prekės buvo įsigytos ar pagamintos“(19).

49. Taigi man atrodo, kad tinkamiausias minėtų nuostatų aiškinimas yra toks, kad tikslinimas turi būti taikomas tik faktinės padėties pasikeitimo atvejais, kai būtų teisinta pradini ataskaita.

Priešingai, labai abejoju, kad jis gali būti taikomas, kaip mano Komisija, tokiais atvejais, kaip šioje byloje, kai buvo pasikeitusi *teisinė padėtis*, kuria buvo grindžiama ši atskaita.

50. Iš tikrųjų? 20 straipsnio 1 dalyje, kurioje yra išvardijami tikslinimo atvejai, yra žodis „ypa“, kuris leidžia suprasti, kad sąrašas nėra baigtinis. Taip pat 20 straipsnio 2 dalyje apskritai yra nustatyta, kad tikslinimas atliekamas atsižvelgiant į tai, kad „pasikeičia tam tikros aplinkybės“(20), ir nepatikslinama, ar kalbama tik apie faktinių aplinkybių pasikeitimą, ar ir apie teisinius pasikeitimus.

51. Tačiau nereikia pamiršti, kad išvardijant atvejus, kuriais turi būti atliekamas tikslinimas (atšauktas pirkimas arba gauta nuolaida), ir atvejus, kai išimties tvarka tikslinimo nereikalaujama (neapmokėti sandoriai, turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas arba prekės yra patiektos kaip nedidelės dovanos ar pavyzdžiai), 20 straipsnyje nuolat kalbama apie atvejus, kai pasikeičia faktinės aplinkybės. Kaip nurodžiau, tai verčia manyti, jog tikslinant atskaitą ji galima koreguoti tik tokiais atvejais (taip pat ir kitais, ne konkrečiai nurodytais, atvejais, bet su sąlyga, kad jie priklauso tai pačiai kategorijai).

52. Kad ir kaip būtų, net jei taip nebūtų ir jei sutiktume, kad 20 straipsnio 1 dalies b punkte numatytas tikslinimas galimas ir pakeitus teisės aktus, kuriais grindžiama atskaita, pažymėtina, kad galiausiai šios priemonės pasekmės atgaline data būtų tokios pat, kaip ir reikalavimo grąžinti atskaitos. Iš esmės jis būtų atgaline data mažiausiai iš dalies atimtas iš apmokestinamojo asmens jam visa apimtimi atsiradusi teisė į atskaitą.

53. Šiuo atveju tai taip pat būtų suinteresuotųjų asmenų teisėtą lūkesčių ir atitinkamai teisinio saugumo principo pažeidimas, nes asociacija GW atgaline data netektų, tegul ir tik iš dalies, teisės į atskaitą, atsiradusios iki Pakeitimo įstatymo priėmimo.

54. Dėl nurodytų priežasčių siūlau į nagrinėjimą klausimą atsakyti, kad tokiu atveju, kai, nesant nei sukčiavimo, nei piktnaudžiavimo, apmokestinamasis asmuo pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį įgijo teisę atskaityti PVM, jo sumokėtą gavus nekilnojamąjį turtą, kurį jis iš pradžių numatė nuomai (neapmokestinamasis sandoris), tačiau vėliau užufrukto teisė į šį turtą perleido (apmokestinamasis sandoris), vėliau nekeičiant numatyto šio turto panaudojimo, teisėtą lūkesčių ir teisinio saugumo principai prieštarauja tam, kad neatskaityto mokesčio tikslinimas, numatytas šios direktyvos 20 straipsnio 1 dalies a punkte, būtų panaikintas tik dėl to, kad, po nagrinėjamo sandorio sudarymo priėmus įstatymo pakeitimą, šis sandoris atgaline data laikomas neapmokestinamu, nesuteikiant teisės į atskaitą.

IV – Išvada

55. Atsižvelgdamas į išdėstytus samprotavimus, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Hoge Raad der Nederlanden* pateiktą klausimą:

„Toku atveju, kai, nesant nei sukčiavimo, nei piktnaudžiavimo, apmokestinamasis asmuo pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 17 straipsnį įgijo teisę atskaityti PVM, jo sumokėtą gavus nekilnojamąjį turtą, kurį jis iš pradžių numatė nuomai (neapmokestinamasis sandoris), tačiau vėliau užufrukto teisė į šį turtą perleido (apmokestinamasis sandoris), vėliau nekeičiant numatyto šio turto panaudojimo, teisėtą lūkesčių ir teisinio saugumo principai prieštarauja tam, kad neatskaityto mokesčio tikslinimas, numatytas šios direktyvos 20 straipsnio 1 dalies a punkte, būtų panaikintas tik dėl to, kad, po nagrinėjamo sandorio sudarymo priėmus įstatymo pakeitimą, šis sandoris atgaline data laikomas neapmokestinamu, nesuteikiant teisės į atskaitą.“

1 – Originalo kalba: ital?.

2 – OL L 145, p. 1.

3 – 1968 m. birželio 28 d. ?statymas d?l galiojan?io apyvartos mokes?io pakeitimo apyvartos mokes?iu pagal prid?tin?s vert?s mokes?io sistem? (*Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde*).

4 – 1995 m. gruodžio 18 d. ?statymas d?l 1968 met? apyvartos mokes?io ?statymo, ?statymo d?l kituose teis?s aktuose nustatyt? mokes?i? ir tam tikr? kit? mokes?i? ?statym? pakeitimo, siekiant kovoti su mokestin?mis su nekilnojamuoju turtu susijusiomis schemomis (*Wet van 18 december 1995, 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*).

5 – Žr. Pakeitimo ?statymo aiškinam?j? rašt?.

6 – 1975 m. geguž?s 14 d. Sprendimas *CNTA prieš Komisij?* (74/74, Rink. p. 533).

7 – 1998 m. gruodžio 3 d. Sprendimas *Belgocodex* (C?381/97, Rink. p. I?8153, 26 punktas); 2000 m. birželio 8 d. Sprendimas *Schloßstraße* (C?396/98, Rink. p. I?4279, 44 punktas) ir 2002 m. liepos 11 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C?62/00, Rink. p. I?6325, 44 punktas).

8 – 2001 m. lapkri?io 22 d. Sprendimas *Nyderlandai prieš Taryb?* (C?110/97, Rink. p. I?8763, 151 punktas).

9 – Min?to Sprendimo *Schloßstraße* 47 punktas; min?to Sprendimo *Marks & Spencer* 45 punktas ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Sudholz* (C?17/01, Rink. p. I?4243, 40 punktas).

10 – 1979 m. sausio 25 d. Sprendimas *Racke* (98/78, Rink. p. 69, 20 punktas); 1979 m. sausio 25 d. Sprendimas *Decker* (99/78, Rink. p. 101, 8 punktas); 1982 m. rugs?jo 30 d. Sprendimas *Amylum* (108/81, Rink. p. 3107, 4 punktas) ir 1989 m. kovo 21 d. Sprendimas *Zuckerfabrik Süderdithmarschen ir Zuckerfabrik Soest* (C?143/88 ir C?92/89, Rink. p. I?415, 49 punktas).

11 – Min?to sprendimo *Racke* 20 punktas ir min?to sprendimo *Decker* 8 punktas. Kompensacin?s sumos yra special?s atskaitymai, kuriais siekiama kompensuoti nacionaline valiuta išreikštos kainos pasikeitim?, kai pasikei?ia valiut? kursai, ir išvengti d?l to galin?i? kilti prekybos sutrikim?.

12 – Min?to sprendimo 5 punktas.

13 – Min?to sprendimo *Zuckerfabrik Süderdithmarschen ir Zuckerfabrik Soest* 52 punktas. Taip pat žr. min?to sprendimo *Nyderlandai prieš Komisij?* 155 punkt?.

14 – Kaip pažym?jo pats prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, tokios schemos, kaip asociacijos GW ?gyvendinta (žr. šios išvados 10 punkt?), kuriomis siekiama sukurti s?lygas, leidžian?ias pasinaudoti už nekilnojamojo turto statyb? sumok?to PVM atskaita, n?ra nei suk?iavimas, nei piktnaudžiavimas.

15 – Žr. Pakeitimo ?statymo aiškinam?j? rašt?.

16 – C?487/01 ir C?7/02, Rink. p. I?5337.

17 – Min?to sprendimo *Gemente Leusden e Holin Groep* 80 ir 81 punktai.

18 – Pažym?ta mano.

19 – Pažym?ta mano.

20 – Žr. min?to sprendimo *Gemente Leusden e Holin Groep* 52 ir 53 punktus.