

ENERĢLADVOKĀTA ANTONIO TICANO [ANTONIO TIZZANO] SECINĀJUMI,

sniegti 2004. gada 16. decembrī (1)

Lieta C-376/02

Stichting "Goed Wonen"

pret

Staatssecretaris van Financiën

[Hoge Raad Nederlanden (Nīderlande) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu]

PVN – Sestā direktīva 77/388/EEK – Tiesiskā drošība – Tiesiskā pārveība – Valsts tiesību aktu grozīšana – Lietojuma tiesību piešķiršana – Darījums, kas agrāk bija apliekams ar nodokli – Atbrīvojums no nodokļa – Piemērošana ar atpakaļejošu spēku – Saderīgums

1. Ar 2002. gada 18. oktobra lēmumu *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) atbilstoši EKL 234. pantam uzdeva Tiesai prejudiciālu jautājumu par to, vai Sestā direktīva 77/388/EEK un tiesiskās pārveibas un tiesiskās drošības principi iestājas pret valsts tiesību aktu, kas ar atpakaļejošu spēku atbrīvo no PVN noteiktus darījumus, kuri agrāk bija apliekami ar nodokli, un tādējādi liedz iegūtās tiesības uz saskaņotajiem atskaitījuma koriģēšanu tiem, kuri šos darījumus jau ir izpildījuši.

I – Atbilstošās tiesību normas

A – Kopienas tiesiskais regulējums

2. Šajā lietā papildus Kopienas tiesību vispārīgajiem principiem, proti, tiesiskās drošības principam un tiesiskās pārveibas principam, jāpiemin Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (turpmāk tekstā – "Sestā direktīva") (2), 17. un 20. pants.

3. Direktīvas 17. pants par atskaitīšanas tiesību izcelsmi un darbības jomu paredz:

"1. Atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasājams.

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

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. Savuk?rt 20. pants par atskait?jumu kori??šanu paredz:

“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 bijušas 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.

[..].”

B – *Valsts tiesiskais regul?jums*

5. *Staatssecretaris van Financiën* (N?derlandes finanšu valsts sekret?rs) 1995. gada 31. mart? public?ja pazi?ojumu presei par Ministru Padomes nodomu iesniegt Parlament? likumprojektu par groz?jumiem 1968. gada 28. j?nija Likum? par pievienot?s v?rt?bas nodokli (3) (turpm?k tekst? – “PVN likums”). Pazi?ojum? tika nor?d?ti svar?g?kie likuma groz?jumi un pazi?ots, ka tie p?c to pie?emšanas st?sies sp?k? no š? pazi?ojuma dienas.

6. Izsludin?tais likums (4) (turpm?k tekst? – “Likums par groz?jumiem”) st?j?s sp?k? 1995. gada 29. decembr?. Lai nov?rstu “valsts ties?bu aktu nev?lamu un neparedz?tu izmantošanu saist?b? ar nekustamo ?pašumu” (5), Likums par groz?jumiem paredz?ja, ka tad, ja l?gums par lietu ties?bu dibin?šanu uz nekustamo ?pašumu paredz atl?dz?bu, kas ir maz?ka par šo ties?bu saimniecisko v?rt?bu, tad min?tais dar?jums ir uzskat?ms nevis par pre?u pieg?di, uz kuru attiecina PVN, bet gan par nekustam? ?pašuma iz?r?šanu, uz kuru neattiecina š?du nodokli (skat. 3. panta 2. punktu un 11. panta 1. punkta b) apakšpunkta 5. da?u, ar ko transpon? Sest?s direkt?vas 5. panta 3. punkta b) apakšpunktu un 13. panta B da?as b) apakšpunktu un C da?as a) apakšpunktu).

7. Pat ja šaj? liet? tas ir mazsvar?gi, j?atg?dina, ka šaj? sakar? Likums par groz?jumiem t?pat atc?la iesp?ju l?gumsl?dz?j?m pus?m izv?l?ties maks?t nodokli par nekustam? ?pašuma iz?r?šanu. Attiec?b? uz l?gumiem, kuri tika nosl?gti pirms 1995. gada 31. marta, bija paredz?ts

p?rejas periods saist?b? ar š?s iesp?jas atcelšanu.

8. Pazi?ojum? presei tika min?ts, ka saska?? ar Likumu par groz?jumiem tas st?sies sp?k? 1995. gada 31. mart? plkst. 18.00 (V pants).

II – Fakti un tiesved?ba

9. No iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka 1995. gada otraj? trimestr? *Woningbouwvereniging “Goed Wonen”* (dz?vojamo m?ju b?vniec?bas apvien?ba “Goed Wonen”, kuras ties?bu un saist?bu p?r??m?js ir *Stichting “Goed Wonen”*, turpm?k tekst? – “Apvien?ba GW”) tika nodoti tr?s dz?vojamo m?ju kompleksi, kuri bija dom?ti iz?r?šanai. L?mum? tiek preciz?ts, ka min?to m?ju b?vniec?bas laik? apvien?ba, izmantojot valsts ties?b?s paredz?to iesp?ju, neatskait?ja PVN, kas bija samaks?ts sakar? ar šim nol?kam nepieciešamo pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu.

10. 1995. gada 28. apr?l? Apvien?ba GW izveidoja fondu “*De Goede Woning*” (turpm?k tekst? – “Fonds GW”) un taj? paš? dien? tam pieš??ra dz?vojamu m?ju lietojuma ties?bas uz desmit gadiem. Par lietojuma ties?bu pieš?iršanu t? sa??ma samaksu, kas ir maz?ka par min?to dz?vojamo m?ju pašizmaksu, un, piem?rojot PVN likumu, kas taj? br?d? v?l bija sp?k?, iekas?ja pievienot?s v?rt?bas nodokli.

11. P?c š? dar?juma veikšanas apvien?ba saska?? ar Sest?s direkt?vas 20. panta 1. punkta a) apakšpunktu l?dza kori??t to nodokli par b?vniec?bas izdevumiem, ko t? iepriekš nav atskait?jusi. T?d?j?di sav? PVN deklar?cij? par laika posmu no 1995. gada 1. apr??a l?dz 30. j?nijam t?, pirmk?rt, nor?d?ja, ka t? par lietojuma ties?b?m izrakst?jusi Fondam GW PVN r??inu NLG 645 067 apm?r?, un, otrk?rt, nor?d?ja, ka Apvien?bai GW tika izrakst?ts PVN r??ins par dz?vojamo m?ju b?vniec?bu NLG 1 285 059 apm?r?, kas tika atskait?ts k? priekšnodoklis.

12. Pamatojoties uz šo deklar?ciju, nodok?u inspektors atmaks?ja Apvien?bai GW NLG 639 992.

13. Iev?rojot Likuma par groz?jumiem st?šanas sp?k?, nodok?u inspektors v?l?k tom?r groz?ja savu l?mumu un noteica, ka Apvien?bas GW veikt? pieš?iršana ir ar nodokli neapliekams dar?jums. T?d?j?di viš? liedza apvien?bai iepriekš ieg?t?s ties?bas uz kori??šanu un vienlaic?gi lika atmaks?t summu NLG 1 285 059 apm?r?, kuru v?l?k inspektors p?c savas ierosmes samazin?ja l?dz NLG 639 992, proti, l?dz PVN summai, kas bija faktiski atmaks?ta.

14. T? k? t?s iesniegt? s?dz?ba tika noraid?ta, Apvien?ba GW c?la pras?bu *Gerechtshof di Arnhem* (Arnemas tiesa), kas 1998. gada 20. maija spriedum? apstiprin?ja izdoto pazi?ojumu par nodok?u maks?jumu apm?ru, k?d? tos samazin?ja nodok?u administr?cija.

15. Apvien?ba GW kas?cijas k?rt?b? p?rs?dz?ja spriedumu *Hoge Raad*, kas, šauboties vispirms par PVN likuma, k? tas groz?ts ar Likumu par groz?jumiem, sader?bu ar Sest?s direkt?vas 3. panta 2. punktu un 11. panta 1. punkta b) apakšpunkta 5. da?u, uzdeva Tiesai pirmo prejudici?lo jaut?jumu.

16. Tom?r Tiesa neapstiprin?ja š?das šaubas un 2001. gada 4. oktobra spriedum? liet? C?326/99 *Goed Wonen (Recueil, I?6831. lpp.)* nol?ma, ka Sest? direkt?va neiest?jas pret t?du valsts ties?bu normu k? 3. panta 2. punkts, “kas lietu ties?bu uz nekustamo ?pašumu nodibin?šanu, pieš?iršanu, groz?šanu, izbeigšanu vai atteikšanas no t?m uzskata par “pre?u pieg?di”, ja atl?dz?ba par šiem dar?jumiem, kuriem pieskaita apgroz?juma nodokli, ir liel?ka vai vien?da ar ?pašuma, uz kuru attiecas š?s ties?bas, saimniecisko v?rt?bu”, k? ar? t? neiest?jas pret t?du valsts ties?bu normu k? 11. panta 1. punkta b) apakšpunkta 5. da?a, “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

izmantojam tiesības lietot nekustamo īpašumu, kā, piemēram, pamata prāvā esošās lietojuma tiesības”.

17. Tomēr pēc šī sprieduma *Hoge Raad* vēlreiz, tomēr šoreiz no cita skatu punkta, izskatīja jautājumu par Likuma par grozījumiem saderību ar Kopienu tiesību m. Cita starpā tī izskatīja jautājumu par to, vai tīds likums, kas pēc satura ir likumīgs, var tīkt piemērots ar atpakaļejošu spēku, liedzot nodokļu maksājījam iepriekš iegītās tiesības uz atskaitījuma koriģīšanu.

18. Šī iemesla dīī *Hoge Raad* vēlreiz vērsīs Tiesī un uzdeva šīdu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [...] gadījumī, ja netiek konstatīta ne krīpšana, ne arī īaunprītīga rīcība un lietas izmantošanas projekts nav grozītī, [...] Sestīs direktīvas 17. un 20. pants vai arī tiesiskīs pārvības un tiesiskīs drošības principi iestījas pret to, ka tiek atceltas nodokļu maksājīja tiesības koriģīt neatskaitīto PVN, kas ir samaksīts sakarī ar tīdas lietas (nekustamī īpašuma) piegīdi, ko sīkumī bija paredzītī izrītī (ar PVN neapliekams darījums), bet ar ko vēlīk tīka veikts ar PVN apliekams darījums (šājī gadījumī – lietojuma tiesību nodibinīšana), pamatojoties vienīgi uz to, ka saskaī ar tiesību aktu grozījumiem, kas vēlī nebija stījušies spēkā šī darījuma norises laikā, šīs darījums ar atpakaļejošu spēku ir uzskatīms par atbrīvotu no nodokļa bez tiesībī uz nodokļa atskaitījumu”

19. Tiesvedības gaitī Apvienība GW, Nīderlandes valdība un Komisija iesniedza rakstiskos apsvīrumus un kopī ar Zviedrijas valdību 2004. gada 26. oktobra Tiesas sīdī sniedza mutiskos apsvīrumus.

III – Juridiskī analīze

20. Pirms izskatīt jautājumu, par kuru šājī lietī iesaistītājī pusī ir strīds, jīapskata daži jautājumi, par kuriem tīm strīds nepastīv.

21. Šājī sakarī, pirmkrītī, jīatgīdīna, ka Sestīs direktīvas 17. panta izpratnī nodokļu maksājījam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš vīam jīmaksī, “pievienotīs vērtības nodokli, kas maksījams vai samaksīts par precīm vai pakalpojumiem, kurus vīam jau piegīdītījis vai sniedzīs vai vēlī piegīdīs vai snīegs cīts nodokļa maksītījs”, ja “[attiecīgīs] preces un pakalpojumus nodokļa maksītījs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem”.

22. Turklītī saskaī ar 20. panta 1. punkta a) apakšpunktu sīkotnījo atskaitījumu koriģītī īpašī tad, ja šīs atskaitījums bijīs “mazīks par to, uz kādu nodokļa maksājījam bijuīšas tiesības”.

23. Šājī lietī iesniedzītīesa un visas iesaistītīs puses bītībī piekrītī, ka pirms 1995. gada 29. decembra, kad Likums par grozījumiem stītīs spēkā, Apvienībai GW pastīvīja tiesības uz tīda PVN atskaitīšanu, kas radīes sakarī ar dzīvojamo mīju bīvniecības izmaksīm. Patieīšīm, minītīais nodoklis saskaī ar 17. pantu tīka samaksīts par preīu piegīdi un pakalpojumu snīegīšanu, kas bija nepiecieīšama, lai pabeigtī to dzīvojamo mīju bīvniecību, ar kurīm vēlīk tīka veikts darījums (lietojuma tiesību pieīīrīšana), kurī tīs norises laikā bija apliekams ar PVN.

24. Tīpat netiek apīšaubītī fakts, ka Apvienībai GW saistībī ar PVN, kuru tī neatskaitīja dzīvojamo mīju bīvniecības laikā, bija tiesības vēlīk koriģītī sīkotnījo atskaitījumu atbīlstoī 20. panta 1. punkta a) apakīpunktam.

25. Tomēr pastīvī īaubas par to, vai šīdi iegītās tiesības uz atskaitījumu (vai precīzīk – tiesības koriģītī atskaitījumu) var atcelt ar atpakaļejošu spēku tīds valsts tiesību akts kā Likums par grozījumiem, kas ar atpakaļejošu spēku atbrīvo no PVN darījumu (ierobeīžotu lietas tiesību pieīīrīšanu par atlīdzību, kas ir mazīka par īpašuma saimniecisko vērtību), kurī iepriekī bija

apliekams ar PVN.

26. Nekav?joties nor?du, ka atbalstu Apvien?bas GW un Komisijas nost?ju – ja netiek pien?c?gi aizsarg?ta personas tiesisk? pa??v?ba, k? tas notika šaj? liet?, tad tiesisk?s droš?bas princips iest?jas pret to, ka t?das valsts nodok?u ties?bu normas k? str?d?g? likuma 3. panta 2. punkts un 11. panta 1. punkta b) apakšpunkta 5. da?a tiek piem?rotas ar atpaka?ejošu sp?ku.

27. Manupr?t, š?ds risin?jums atbilst past?v?gajai Tiesas judikat?rai, saska?? ar kuru, k? zin?ms, tiesisk?s droš?bas princips ir da?a no Kopien? ties?bu sist?mas un tas ir j?iev?ro ne tikai Kopien? iest?d?m (6), bet ar? dal?bvalst?m, “?stenojot pilnvaras, ko t?m pieš?ir Kopien? direkt?vas” (7). L?dz ar to tas attiecas ar? uz t?du valsts ties?bu aktu k? Likums par groz?jumiem, ar ko groza vair?kus PVN likuma noteikumus, ar kuriem ievieš Sesto direkt?vu (skat. š? sprieduma 6. punktu).

28. K? uz to pareizi nor?da Apvien?ba GW, šis princips iest?jas pret to, “ka [normat?v?] ties?bu akta piem?rojam?ba laik? tiek noteikta ar br?di pirms t? public?šanas” (8). L?dz ar to attiec?b? uz PVN šis princips iest?jas pret to, “ka valsts ties?bu akta groz?jums ar atpaka?ejošu sp?ku liedz nodok?u maks?t?ja ties?bas uz atskait?jumu, kuras tas ieguvis ar Sesto direkt?vu” (9).

29. Tom?r j??em v?r?, ka no Tiesas judikat?ras t?pat izriet, ka “iz??muma k?rt? ir pie?aujama atk?pe [no š? principa], ja to prasa t?d?j?di sasniedzamais m?r?is un ja pien?c?gi tiek iev?rota iesaist?to personu tiesisk? pa??v?ba” (10).

30. Piem?ram, spriedumos liet?s *Racke* un *Decker* Tiesa cita starp? ??ma v?r? “taj? br?d? past?vošo ?rk?rt?jo situ?ciju” un pie??va, ka t?ds valsts ties?bu akts, kas noteica kompens?cijas summas v?na tirdzniec?bai, tiek piem?rots ar atpaka?ejošu sp?ku, ja past?v iev?rojamās val?tas kursa sv?rst?bas, kas raduš?s starptautisk?s monet?r?s situ?cijas izmai?as rezult?t? (11). T?pat spriedum? liet? *Amylum* t? atzina par likum?gu regulu, kas ar atpaka?ejošu sp?ku atk?rtoti paredz?ja kvotu rež?mu un maks?jumus par izoglikozes ražošanu p?c tam, kad Tiesa b?tisku formas pras?bu p?rk?puma d?? atc?la pirmo regulu, ar kuru bija paredz?ts ieviest š?dus pas?kumus (12).

31. Visbeidzot, j?piemin ?paši svar?gais piem?rs, proti, Tiesa spriedum? liet? *Zuckerfabrik Süderdithmarschen* un *Zuckerfabrik Soest* apstiprin?ja t?das regulas sp?k? esam?bu, ar ko paredz?ja ražot?ju pien?kumu maks?t nodevu par tirdzniec?bas gadu, kurš jau ir beidzies un kur? cukura tirgus kop?gajai organiz?cijai ir radušies smagi zaud?jumi t?d??, ka strauji krit?s dol?ra v?rt?ba un pasaules tirg? pazemin?j?s cukura cenas (13). Tiesa sav? spriedum?, pirmk?rt, atzina, ka past?v ?rk?rtas situ?cija, un p?c tam t? p?rbaud?ja, vai ir izpild?ti divi iepriekš min?tie nosac?jumi (nepieciešam?ba un tiesisk?s pa??v?bas aizsardz?ba).

32. Manupr?t, šaj? liet?, pirmk?rt, k? to pareizi nov?ro Apvien?ba GW, nepast?v “?rk?rtas apst?k?i”, kas ir sal?dzin?mi ar iepriekš min?tajiem apst?k?iem.

33. Patieš?m, nolemjot groz?t PVN likumu, N?derlandes likumdev?js nesask?r?s ar p?kš?u finanšu kr?zi vai ar? ar neparedzam?m budžeta gr?t?b?m. Tas vienk?rši atkl?ja, ka vair?kus gadus noteiktas kategorijas uz??m?ji “aizvien vair?k” izmantoja “ties?bu aktus par apgroz?juma nodokli attiec?b? uz nekustamo ?pašumu [...] t?d? veid?, k?d? to neparedz?ja likumdev?js”. Tie izmantoja daž?dus juridiskus pa??mienus, kas turkl?t bija *likum?gi* (14) [pa??mieni], lai nodrošin?tu to, ka “uz nekustamo ?pašumu [b?tu] piem?rots maz?ks [...] nodoklis un noteiktos gad?jumos ar? daudz maz?ks nodoklis nek? paredz?tais nodoklis” (15).

34. T?d?j?di nav apšaub?ms, ka, ?emot v?r? pak?penisko ie??mumu samazin?šanos saist?b? ar PVN par nekustamo ?pašumu, š? bija delik?ta situ?cija. Tom?r neuzskatu, ka t?d?? to var?tu

atzēt par šķērštas situāciju iepriekš minētajā nozīmē, kur situāciju noteica pārkāpi, neparedzēti un neparedzami notikumi.

35. Bet tas nav viss. Manuprāt, šajā gadījumā jāizsaka nopietnas šaubas arī saistībā ar divu nosacījumu ieviešanu, kuriem saskaņā ar iepriekš minēto Tiesas judikatūru (skat. šo sprieduma 29. punktu) ir jābūt izpildītiem, lai varētu pieņemt tiesību aktus ar atpakaļejošu spēku, proti, (i) pasākuma atpakaļejoša spēka nepieciešamība, lai sasniegtu likumdevēja izvirzīto mērķi, un (ii) iesaistīto pušu tiesiskās paņāvības aizsardzība.

36. Attiecībā uz pirmo nosacījumu piekrītu Apvienības GW uzskatam, ka atpakaļejošs spēks Likumam par grozījumiem nebija "nepieciešams", lai sasniegtu Nīderlandes valdības deklarāto mērķi, proti, cēnīties pret nodokļu tiesību aktu "nevēlamu izmantošanu", kas radīja ievērojamu samazinājumu saistībā ar PVN par nekustamo īpašumu. Patiešām, ir grūti apgalvot, ka tādā situācijā, kādā tā ir šajā lietā, mērķi pārtraukt darbības, kas pašas par sevi bija likumīgas un kuras tika veiktas jau vairākus gadus, nebija iespējams sasniegt savādāk, kā pieņemot likumu ar atpakaļejošu spēku. Ēmot vērā, ka šajā lietā pārkāpi netika atklāta neparedzēta un neparedzama situācija, tādēļ likums, kas aizliegumu veikt "nevēlamās" pasākumus attiecinātu tikai uz nākotnes notikumiem, tik un tā būtu varējis pārtraukt darbības, kas rada attiecīgo saimniecisko zaudējumu (jo tas būtu ierobežots laiks un būtu saistīts ar darbībām, kuras tika pieautas tik ilgu laiku posmā), neizraisot tiesiskās drošības principa rupju pārkāpumu.

37. Turklāt arī attiecībā uz iepriekš minēto otro nosacījumu nevar apgalvot, ka šajā gadījumā ar paziņojumu presei par to, ka, sēkot ar 1995. gada 31. martu, ierobežotu lietu tiesību uz nekustamo īpašumu dibināšana ir pielīdzināta nekustamā īpašuma izīrēšanai, kas ir atbrīvota no nodokļa, tika atbilstīgi aizsargāta attiecīgo personu tiesiskā paņāvība.

38. Protams, kā uz to norāda arī Zviedrijas valdība, dažāds dalībvalstīs pastāv prakse iepriekš paziņot par likumdošanas pasākumiem, publicējot paziņojumus presē, lai laicīgi informātu tos subjektus, kurus tie skar. Tomēr papildus jebkādiem citiem apsvērumiem, manuprāt, šādu praksi nevar attiecināt uz visu iekšējo tirgu, kurā darījumus veic visi Eiropas uzņēmumi un kurā parasta prakse vairāk atbilst principam, saskaņā ar kuru pilsoņu rēķībā ir reglamentāta un balstāta uz tiesību aktiem, nevis uz paziņojumiem presē. Kā uz to pareizi norāda Komisija, Kopienā lēmēji atsevišķu dalībvalstu prakses pastāvīšana nevar likt pilsoņiem vispārējā nozīmē un nodokļu maksātājiem šaurā nozīmē vairāk uzticīties paziņojumiem presē nekā spēkā esošiem tiesību aktiem.

39. Tāpat jāatgādina, ka tādā tiesību akta konkrēto piemērojamību un precīzu saturu, par kuru presē tikai vispārīgi paziņots, var novērtēt tikai pēc attiecīgā likumprojekta iesniegšanas Parlamentā un ka attiecīgajos noteikumos to izskatīšanas laiks Parlamentā var tikt izdarīti vairāki grozījumi, kā tas arī notika šajā gadījumā.

40. Līdz ar to nevar uzskatīt, ka šajā gadījumā Apvienībai GW bija pienākums pēc 28. aprīļa ieviešanas preses paziņojumā norādītās neskaidrās prasības, nevis sekot skaidriem PVN likuma noteikumiem, kas ir spēkā sēkot ar 1968. gadu; tāpat nav skaidrs, vai vispār Apvienībai GW pastāvīga juridisks pienākums ieviešanas 1995. gada 31. marta paziņojumu presei. Šo secinājumu apstiprina arī tas, ka tieši uz šo likumu paņāvības Apvienība GW, izvēloties starp iespējamiem darījumiem tādā, kas saistībā ar nodokļiem bija visizdevīgākais (lietojuma tiesību piešķiršana). Turklāt, ja tā būtu zinājusi paziņoto grozījumu precīzo, nevis tikai vispārējo saturu, par kādu tika paziņots presē, tad tā būtu varējusi veikt minētos darījumus citādi, tikpat likumīgi veidot izvēloties kādu variantu, kas būtu atauts pat saskaņā ar jaunajiem tiesību aktiem, lai vismaz daļēji saglabātu tiesības uz atskaitījumu (piemēram, vienojoties par tādā atļādzību, kas būtu nedaudz augstāka par piešķirto tiesību saimniecisko vērtību).

41. Tāpat nav lietderīgi iebilst, ka 2004. gada 29. aprīlī spriedums lietā *Gemeente Leusden un Holin Groep* (16) Tiesa nolēma, ka šis pats likums, kurš tiek izskatīts šajā lietā, “[nepārķēpj] nodokļu maksātāju tiesisko paņēvību”.

42. Minētājā lietā tika izskatīti citi noteikumi Likumā par grozījumiem (it īpaši tie noteikumi, ar kuriem atcēla tiesības izvēlēties maksāt nodokli par nekustamo īpašuma izīrēšanu, skat. šo sprieduma 7. punktu), attiecībā uz kuriem Nīderlandes likumdevējs ievēroja personu tiesisko paņēvību, ne tikai izdodot tādū paziņojumu presei, kas “paskaidrojā” paredzēto likuma grozījumu, bet arī paredzot tajā pārejas noteikumus, kas noteica, “ka pāreja no ar nodokli apliekamas izīrēšanas uz neapliekamu izīrēšanu notiek līdz ar likuma spēkā stāšanās brīdi”, tādējādi “dodot īres līguma pusēm laiku vienoties [...] par likuma grozījumu izraisītajām sekām” (17).

43. Tomēr attiecībā uz šajā lietā izskatītajiem noteikumiem (saistībā ar ierobežotu lietu tiesību uz nekustamo īpašumu piešķiršanas atbrīvošanu no nodokļa) nav paredzēti šādi “pārejas noteikumi”. Tādējādi attiecīgā personu tiesiskās paņēvības aizsardzību bija paredzēts nodrošināt tikai ar paziņojumu presei, kas, atkrītošu, manuprāt, tomēr nav uzskatāms par pietiekošu, lai nodrošinātu minēto aizsardzību pilnībā.

44. Tādēļ uzskatu, ka šajā lietā atšķirīgi no sprieduma lietā *Gemeente Leusden un Holin Groep* tiesiskās paņēvības un tiesiskās drošības principi iestājas pret šajā lietā apskatītajiem tiesību aktiem, kas ar atpakaļejošu spēku liedz iesaistītajām personām izmantot tiesības uz atskaitījuma koriģēšanu, kuras tās ir ieguvušas saskaņā ar Sesto direktīvu.

45. Tomēr, pirms izdaru secinājumus, ir jāapskata vēl viens, pakārtots risinājums, kuru šajā lietā piedāvāja Komisija. Tā uzskata, ka pat tad, ja Nīderlandes iestādēm iepriekš minēto principu dēļ nebija tiesības nekavējoties un pilnībā pieprasīt atmaksāt iestāžu atmaksāto PVN, tās [Nīderlandes iestādes] tomēr varēja, nepārķēpjot minētos principus, piemērot Apvienībai GW nodokļu atskaitījumu samazināšanu attiecībā uz tiem gadiem, kas sekoja pēc Likuma par grozījumiem stāšanās spēkā. Ja pareizi izprotu šo uzskatu, tad, ņemot vērā, ka saskaņā ar tajā brīdī spēkā esošo Nīderlandes likumu koriģēšanas laiku varēja pagarināt līdz pat 10 gadiem, valsts iestādes nevar pieprasīt atmaksāt PVN, kas ticis atskaitīts par 1995. gadu, bet gan var pieprasīt atmaksāt atlikušo PVN summu vienīgi par nākošajiem 9 gadiem, par visiem tiem gadiem, kas sekoja pēc minētā likuma spēkā stāšanās.

46. Tomēr neuzskatu, ka Komisijas priekšlikums ir pieņemams. Manuprāt, tiesiskās paņēvības un tiesiskās drošības principi nepieļauj Nīderlandes nodokļu administrācijai pieprasīt pilnībā vai daļēji atmaksāt atskaitīto PVN, piemērojot koriģēšanu saskaņā ar Sesto direktīvas 20. panta 1. punkta b) apakšpunktu.

47. Cita starpā atgādinu, ka šis noteikums paredz, ka “sākotnējo atskaitījumu koriģēšana saskaņā ar procedūru, kādā nosaka dalībvalstīs, it īpaši [...], ja pēc atmaksāšanas mainās faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskaitīmo summu, ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi, tomēr koriģēšanu neveic *darījumiem*, kuri paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, un pienācīgi pierādītai vai apstiprinātai īpašuma *iznīcināšanai*, *zudumam* vai *zādzībai*, kā arī preču izmantošanai, lai *sniegtu mazas vērtības dāvanas* vai dotu *paraugus* [...]” (18).

48. Šo paša panta 2. punkts saistībā ar atskaitījumu koriģēšanu attiecībā uz ražošanas līdzekļiem precīzā, ka tiem “koriģēšana ilgst piecus gadus” (attiecībā uz nekustamo īpašumu laika posms var tikt palielināts līdz 10 gadiem), ka “koriģēšanu katru gadu veic tikai par vienu piektdaļu no tiem uzliktā nodokļa” un, visbeidzot, ka to “veic, balstoties uz *svērstību* *atskaitēšanas tiesībās*” nākamajos gados attiecībā pret atskaitēšanas tiesībām tajā gadā, kurā tie

ir iegādāti vai ražoti" (19).

49. Manuprāt, vispareizāk iepriekš minēto noteikumu interpretācija ir tā, saskaņā ar kuru koriģēšanas piemērošanu attiecina tikai uz gadījumiem, kuros tiek izmainīta faktiskā situācija, kas padarīja sēkotnājo atskaitījumu par likumīgu. Tomēr ņemot vērā šaubas, vai, kā to piedāvā Komisija, to var paplašināt attiecināt arī uz tiem gadījumiem kā šis, kur tika grozīta juridiskā situācija, uz kuru balstījās atskaitījums.

50. Patiešām, 20. panta 1. punkts uzskaita gadījumus, kuros var veikt koriģēšanu, un tajā ir ietverta frāze "jo tāpēc", kas norāda uz to, ka šis nav izsmērētais saraksts. Tātad 20. panta 2. punkts vispārīgi, neprecizējot, vai tas ir tikai faktiskā rakstura izmaiņas vai juridiskās izmaiņas, norāda, ka koriģēšanu veic, pamatojoties uz "svērtībām atskaitēšanas tiesībās" (20).

51. Tomēr nevar ignorēt, ka, minot piemērus saistībā ar situācijām, kurās ir jāveic koriģēšana (ja ir anulēti pirkumi vai saņemti cenu samazinājumi) vai arī kurās izņēmuma kārtē tā nav pieprasīta (ja darījumi nav pienācīgi pierādīti vai apstiprināti pašuma iznīcināšana, zudums vai zuduma, kā arī preču izmantošana, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus), 20. pants vienmēr atsaucas uz izmaiņu faktiskajā situācijā. Kā jau iepriekš minēju, tas man liek secināt, ka vienīgi šāda veida gadījumos (pat ja tie atšķiras no skaidri norādītajiem, bet tomēr iekļaujas šajā kategorijā) var veikt atbilstīgu atskaitēšanu, piemērojot koriģēšanu.

52. Jebkurā gadījumā, pat ja tā tas nebūtu un 20. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzēta koriģēšana būtu atļauta arī tādā likuma grozījuma gadījumos, uz kuru balstās koriģēšana, jebnorāda, ka tādā gadījumā šādam instrumentam būtu tādēļ pats atpakaļejošs spēks kā prasībai atmaksāt atskaitījumu. Tādējādi atpakaļejošā spēka rezultātā nodokļu maksātājam vismaz daļēji tiktu liegtas tiesības uz atskaitījumu, kuras tam iepriekš pastāvēja pilnā apmērā.

53. Līdz ar to tas šajā lietā radītu pārķepumu attiecībā uz iesaistīto personu tiesisko paņēmumu un, tāpēc, arī tiesiskās drošības principa pārķepumu, jo Apvienībai GW ar atpakaļejošu spēku tiktu liegtas, pat ja tikai daļēji, tiesības uz atskaitījumu, kas radīs, pirms tika pieņemts Likums par grozījumiem.

54. Ēmot vērā iepriekš minētos apsvērumus, piedāvāju Tiesai atbildēt uz iesniegto prejudiciālo jautājumu, ka gadījumā, ja nodokļu maksātājs bez krāpšanas vai āunprātīgās rēķināšanas ir ieguvis Sestās direktīvas 17. panta nozīmē tiesības atskaitīt PVN, kas tika samaksāts par tādā nekustamā pašuma piegādi, ko sēkumā bija paredzēts izvērtēt (ar nodokli neapliekams darījums), bet saistībā ar kuru vēlāk tika piešķirtas lietojuma tiesības (ar nodokli apliekams darījums), un tas vēlāk nav paredzējis mainīt šo pašuma paredzēto izmantošanas veidu, tad tiesiskās paņēmuma un tiesiskās drošības principi iestājas pret to, ka tiek atcelta iepriekš neatskaitīta nodokļa koriģēšana, kas minēta šīs pašas direktīvas 20. panta 1. punkta a) apakšpunktā, pamatojoties vienīgi uz to, ka saskaņā ar likuma grozījumiem, kas lietojuma tiesību piešķiršanas brīdī vēl nebija stājies spēkā, ar atpakaļejošu spēku šis darījums tiek uzskatīts par neapliekamu ar nodokli un uz to neattiecas tiesības uz atskaitījumu.

IV – Secinājumi

55. Ēmot vērā iepriekšminētos apsvērumus, piedāvāju Tiesai atbildēt uz *Hoge Raad der Nederlanden* uzdoto prejudiciālo jautājumu šādi:

ja nodokļu maksātājs bez krāpšanas vai āunprātīgās rēķināšanas Sestās direktīvas 77/388/EEK 17. panta nozīmē ir ieguvis tiesības atskaitīt PVN, kas tika samaksāts par tādā nekustamā pašuma piegādi, ko sēkumā bija paredzēts izvērtēt (ar nodokli neapliekams darījums), bet saistībā ar kuru vēlāk tika piešķirtas lietojuma tiesības (ar nodokli apliekams darījums), un tas

v?l?k nav paredz?jis main?t š? ?pašuma paredz?to izmantošanas veidu, tad tiesisk?s pa??v?bas un tiesisk?s droš?bas principi iest?jas pret to, ka tiek atcelta iepriekš neatskait?ta nodok?a kori??šana, kas min?ta š?s pašas direkt?vas 20. panta 1. punkta a) apakšpunkt?, pamatojoties vien?gi uz to, ka saska?? ar likuma groz?jumiem, kas lietojuma ties?bu pieš?iršanas br?d? v?l nebija st?jies sp?k?, ar atpaka?ejošu sp?ku šis dar?jums tiek uzskat?ts par neapliekamam ar nodokli un uz to neattiecas ties?bas uz atskait?jumu.

1 – Ori?in?lvaloda – it??u.

2 – OV L 145, 1. lpp.

3 – *Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde* (1968. gada 28. j?nija Likums, ar ko aizst?j esošo apgroz?juma nodokli ar apgroz?juma nodokli atbilstoši pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mai).

4 – *Wet van 18 december 1995, Staatsblad 95/659, 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* (1995. gada 18. decembra Likums par groz?jumiem 1968. gada Likum? par apgroz?juma nodokli, Likum? par juridisko aktu nodokli un noteikt? skait? citu nodok?u likumu par kr?pšanas apkarošanu saist?b? ar nekustamo ?pašumu) (*Staatsblad* 1995, 659. lpp.).

5 – Skat. Likuma par groz?jumiem projekta pamatojuma rakstu.

6 – 1975. gada 14. maija spriedums liet? 74/74 CNTA/Komisija (*Recueil*, 533. lpp.).

7 – 1998. gada 3. decembra spriedums liet? C?381/97 *Belgocodex* (*Recueil*, I?8153. lpp., 26. punkts), 2000. gada 8. j?nija spriedums liet? C?396/98 *Schloßstraße* (*Recueil*, I?4279. lpp., 44. punkts) un 2002. gada 11. j?lija spriedums liet? C?62/00 *Marks & Spencer* (*Recueil*, I?6325. lpp., 44. punkts).

8 – 2001. gada 22. novembra spriedums liet? C?110/97 *N?derlande/Padome* (*Recueil*, I?8763. lpp., 151. punkts).

9 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Schloßstraße*, 47. punkts; iepriekš min?tais spriedums liet? *Marks & Spencer*, 45. punkts, un 2004. gada 29. apr??a spriedums liet? C?17/01 *Sudholz* (*Recueil*, I?4243. lpp., 40. punkts).

10 – 1979. gada 25. janv?ra spriedumi liet? 98/78 *Racke* (*Recueil*, 69. lpp., 20. punkts) un liet? 99/78 *Decker* (*Recueil*, 101. lpp., 8. punkts), 1982. gada 30. septembra spriedums liet? 108/81 *Amylum* (*Recueil*, 3107. lpp., 4. punkts) un 1991. gada 21. febru?ra spriedums apvienotaj?s liet?s C?143/88 un C?92/89 *Zuckerfabrik* (*Recueil*, I?415. lpp., 49. punkts).

11 – Iepriekš min?tie spriedumi liet? *Racke*, 20. punkts, un liet? *Decker*, 8. punkts. Kompens?ciju summas ir ?paša veida iemaksas, kas gad?jumos, ja past?v val?tas kursa sv?rst?bas, kompens? valsts val?t? izteikto cenu starp?bas un t?d? veid? nov?rš tirdzniec?bas trauc?jumus, kas var?tu rasties š?du sv?rst?bu d??.

12 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Amylum*, 5. punkts.

13 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Zuckerfabrik*, 52. punkts. Skat. ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *N?derlande/Komisija*, 155. punkts.

14 – Kā to precizēja pati iesniedzējtiesa, pamēieni, tādēļ kā Apvienotās GW izmantotais (skat. šo sprieduma 10. punktu), kuru mērķis ir radīt iespēju attiecīgajai personai iegūt tās PVN atskaitījumu, kas tika samaksāts par dzīvojamā mājā būvniecības izdevumiem, nav nedz āunprātāga rīcība, nedz krāpšana.

15 – Skat. Likuma par grozījumiem projekta pamatojuma rakstu.

16 – 2004. gada 29. aprīļa spriedums apvienotajās lietās C-487/01 un C-7/02 *Gemeente Leusden un Holin Groep* (*Recueil*, I-5337. lpp.).

17 – Iepriekš minētais spriedums lietās *Gemeente Leusden* un *Holin Groep*, 80. un 81. punkts.

18 – Izcēlums mans.

19 – Izcēlums mans.

20 – Skat. iepriekš minēto spriedumu lietās *Gemeente Leusden* un *Holin Groep*, 52. un 53. punkts.