

ĢENERĀLADVOKĀTA ANTONIO TICANO
[ANTONIOTIZZANO] SECINĀJUMI,

sniegti 2004. gada 16. decembrī¹

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 paļāvības 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 sākotnējā atskaitījuma korigēšanu tiem, kuri šos darījumus jau ir izpildījuši.

principam un tiesiskās paļāvības 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 iekasējams.

I — Atbilstošās tiesību normas

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

A — Kopienų tiesiskais regulējums

a) pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

2. Šajā lietā papildus Kopienų tiesību vispārējiem principiem, proti, tiesiskās drošības

[..]."

1 — Oriģinālvaloda — itāļu.

2 — OV L 145, 1. lpp.

4. Savukārt 20. pants par atskaitījumu koriģēšanu paredz:

iegādāti vai ražoti. Koriģēšanu katru gadu veic tikai par vienu piektdaļu no tiem uzliktā nodokļa. Koriģēšanu veic, balstoties uz svārstībām atskaitīšanas tiesībās nākamajos gados attiecībā pret atskaitīšanas tiesībām tajā gadā, kurā tie ir iegādāti vai ražoti.

"1. Sākotnējo atskaitījumu koriģē saskaņā ar procedūru, kādu nosaka dalībvalstis, jo īpaši:

Atkāpjoties no iepriekšējās daļas, dalībvalstis var veikt koriģēšanu pilnus piecus gadus, sākot no brīža, kad šos ražošanas līdzekļus pirmoreiz lieto.

a) ja šis atskaitījums bijis lielāks vai mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības;

Nekustamam īpašumam, kas iegādāts kā ražošanas līdzeklis, koriģēšanas laiku var pagarināt līdz pat 10 gadiem.

b) ja pēc atmaksāšanas mainās faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskaitāmo summu, it īpaši 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, kā aprakstīts 5. panta 6. punktā. Tomēr dalībvalstis var pieprasīt korekcijas darījumiem, kuri paliek pilnīgi vai daļēji neapmaksāti, kā arī zādzības gadījumā.

[..]."

B — *Valsts tiesiskais regulējums*

2. Ražošanas līdzekļiem koriģēšana ilgst piecus gadus, ieskaitot gadu, kurā tie ir

5. *Staatssecretaris van Financiën* (Nīderlandes finanšu valsts sekretārs) 1995. gada 31. martā publicēja paziņojumu preseī par

Ministru Padomes nodomu iesniegt Parlamentā likumprojektu par grozījumiem 1968. gada 28. jūnija Likumā par pievienotās vērtības nodokli³ (turpmāk tekstā — "PVN likums"). Paziņojumā tika norādīti svarīgākie likuma grozījumi un paziņots, ka tie pēc to pieņemšanas stāsies spēkā no šī paziņojuma dienas.

7. Pat ja šajā lietā tas ir mazsvarīgi, jāatgādina, ka šajā sakarā Likums par grozījumiem tāpat atcēla iespēju līgumslēdzējam pusēm izvēlēties maksāt nodokli par nekustamā īpašuma izīrēšanu. Attiecībā uz līgumiem, kuri tika noslēgti pirms 1995. gada 31. marta, bija paredzēts pārejas periods saistībā ar šīs iespējas atcelšanu.

8. Paziņojumā presei tika minēts, ka saskaņā ar Likumu par grozījumiem tas stāsies spēkā 1995. gada 31. martā plkst. 18.00 (V pants).

II — Fakti un tiesvedība

9. No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka 1995. gada otrajā trimestrī *Woningbouwvereniging "Goed Wonen"* (dzīvojamo māju būvniecības apvienība "Goed Wonen", kuras tiesību un saistību pārņēmējs ir *Stichting "Goed Wonen"*, turpmāk tekstā — "Apvienība GW") tika nodoti trīs dzīvojamo māju kompleksi, kuri bija domāti izīrēšanai. Lēmumā tiek precizēts, ka minēto māju būvniecības laikā apvienība, izmantojot valsts tiesībās paredzēto iespēju, neatskaitīja PVN, kas bija samaksāts sakarā ar šīm nolūkam nepieciešamo preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu.

6. Izsludinātais likums⁴ (turpmāk tekstā — "Likums par grozījumiem") stājās spēkā 1995. gada 29. decembrī. Lai novērstu "valsts tiesību aktu nevēlamu un neparedzētu izmantošanu saistībā ar nekustamo īpašumu"⁵, Likums par grozījumiem paredzēja, ka tad, ja līgums par lietu tiesību dibināšanu uz nekustamo īpašumu paredz atlīdzību, kas ir mazāka par šo tiesību saimniecisko vērtību, tad minētais darījums ir uzskatāms nevis par preču piegādi, uz kuru attiecinā PVN, bet gan par nekustamā īpašuma izīrēšanu, uz kuru neattiecinā šādu nodokli (skat. 3. panta 2. punktu un 11. panta 1. punkta b) apakšpunkta 5. daļu, ar ko transponē Sestās direktīvas 5. panta 3. punkta b) apakšpunktu un 13. panta B daļas b) apakšpunktu un C daļas a) apakšpunktu).

3 — *Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde* (1968. gada 28. jūnija Likums, ar ko aizstāj esošo apgrozījuma nodokli ar apgrozījuma nodokli atbilstoši pievienotās vērtības nodokļa sistēmai).

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 omroerende zaken* (1995. gada 18. decembra Likums par grozījumiem 1968. gada Likumā par apgrozījuma nodokli, Likumā par juridisko aktu nodokli un noteiktā skaitā citu nodokļu likumu par krāpšanas apkarošanu saistībā ar nekustamo īpašumu) (*Staatsblad* 1995, 659. lpp.).

5 — Skat. Likuma par grozījumiem projekta pamatojuma rakstu.

10. 1995. gada 28. aprīlī Apvienība GW izveidoja fondu “*De Goede Woning*” (turpmāk tekstā — “Fonds GW”) un tajā pašā dienā tam piešķīra dzīvojamo māju lietojuma tiesības uz desmit gadiem. Par lietojuma tiesību piešķiršanu tā saņēma samaksu, kas ir mazāka par minēto dzīvojamo māju pašizmaksu, un, piemērojot PVN likumu, kas tajā brīdī vēl bija spēkā, iekasēja pievienotās vērtības nodokli.

11. Pēc šā darījuma veikšanas apvienība saskaņā ar Sestās direktīvas 20. panta 1. punkta a) apakšpunktu lūdza koriģēt to nodokli par būvniecības izdevumiem, ko tā iepriekš nav atskaitījusi. Tādējādi savā PVN deklarācijā par laika posmu no 1995. gada 1. aprīļa līdz 30. jūnijam tā, pirmkārt, norādīja, ka tā par lietojuma tiesībām izrakstījusi Fondam GW PVN rēķinu NLG 645 067 apmērā, un, otrkārt, norādīja, ka Apvienībai GW tika izrakstīts PVN rēķins par dzīvojamo māju būvniecību NLG 1 285 059 apmērā, kas tika atskaitīts kā priekšnodoklis.

12. Pamatojoties uz šo deklarāciju, nodokļu inspektors atmaksāja Apvienībai GW NLG 639 992.

13. Ievērojot Likuma par grozījumiem stāšanās spēkā, nodokļu inspektors vēlāk tomēr grozīja savu lēmumu un noteica, ka Apvienības GW veiktā piešķiršana ir ar

nodokli neapliekams darījums. Tādējādi viņš liedza apvienībai iepriekš iegūtās tiesības uz koriģēšanu un vienlaicīgi lika atmaksāt summu NLG 1 285 059 apmērā, kuru vēlāk inspektors pēc savas ierosmes samazināja līdz NLG 639 992, proti, līdz PVN summai, kas bija faktiski atmaksāta.

14. Tā kā tās iesniegtā sūdzība tika noraidīta, Apvienība GW cēla prasību *Gerechtshof di Arnhem* (Arnemas tiesa), kas 1998. gada 20. maija spriedumā apstiprināja izdoto paziņojumu par nodokļu maksājumu apmēru, kādā tos samazināja nodokļu administrācija.

15. Apvienība GW kasācijas kārtībā pārsūdzēja spriedumu *Hoge Raad*, kas, šauboties vispirms par PVN likuma, kā tas grozīts ar Likumu par grozījumiem, saderību ar Sestās direktīvas 3. panta 2. punktu un 11. panta 1. punkta b) apakšpunkta 5. daļu, uzdeva Tiesai pirmo prejudiciālo jautājumu.

16. Tomēr Tiesa neapstiprināja šādas šaubas un 2001. gada 4. oktobra spriedumā lietā C-326/99 *Goed Wonen (Recueil, I-6831. lpp.)* nolēma, ka Sestā direktīva neiestājas pret tādu valsts tiesību normu kā 3. panta 2. punkts, “kas lietu tiesību uz nekustamo īpašumu nodibināšanu, piešķiršanu, grozīšanu, izbeigšanu vai atteikšanos no tām uzskata par “preču piegādi”, ja atlīdzība par šiem darījumiem, kuriem pieskaita apgrozījuma nodokli, ir lielāka vai vienāda ar īpašuma, uz

kuru attiecas šīs tiesības, saimniecisko vērtību", kā arī tā neiestājas pret tādu valsts tiesību normu kā 11. panta 1. punkta b) apakšpunkta 5. daļa, "kas, lai piemērotu atbrīvojumu no pievienotās vērtības nodokļa, ļauj pielīdzināt nekustamā īpašuma iznomāšanai vai izīrēšanai tādu lietu tiesību nodibināšanu pret atlīdzību uz noteiktu laiku, kas piešķir tās izmantotājam tiesības lietot nekustamo īpašumu, kā, piemēram, pamata prāvā esošās lietojuma tiesības".

Sestās direktīvas 17. un 20. pants vai arī tiesiskās palāvības un tiesiskās drošības principi iestājas pret to, ka tiek atceltas nodokļu maksātāja tiesības koriģēt neatskaitīto PVN, kas ir samaksāts sakarā ar tādas lietas (nekustamā īpašuma) piegādi, ko sākumā bija paredzēts izīrēt (ar PVN neapliekams darījums), bet ar ko vēlāk tika veikts ar PVN apliekams darījums (šajā gadījumā — lietojuma tiesību nodibināšana), pamatojoties vienīgi uz to, ka saskaņā ar tiesību aktu grozījumiem, kas vēl nebija stājušies spēkā šī darījuma norises laikā, šis darījums ar atpakaļejošu spēku ir uzskatāms par atbrīvotu no nodokļa bez tiesībām uz nodokļa atskaitījumu?"

17. Tomēr pēc šī sprieduma *Hoge Raad* vēlreiz, tomēr šoreiz no cita skatu punkta, izskatīja jautājumu par Likuma par grozījumiem saderību ar Kopienas tiesībām. Cita starpā tā izskatīja jautājumu par to, vai tāds likums, kas pēc satura ir likumīgs, var tikt piemērots ar atpakaļejošu spēku, liedzot nodokļu maksātājam iepriekš iegūtās tiesības uz atskaitījuma koriģēšanu.

19. Tiesvedības gaitā Apvienība *GW*, Nīderlandes valdība un Komisija iesniedza rakstiskos apsvērumus un kopā ar Zviedrijas valdību 2004. gada 26. oktobra Tiesas sēdē sniedza mutiskos apsvērumus.

18. Šī iemesla dēļ *Hoge Raad* vēlreiz vērsās Tiesā un uzdeva šādu prejudiciālu jautājumu:

III — Juridiskā analīze

"Vai [...] gadījumā, ja netiek konstatēta ne krāpšana, ne arī ļaunprātīga rīcība un lietas izmantošanas projekts nav grozīts, [...]

20. Pirms izskatīt jautājumu, par kuru šajā lietā iesaistītajām pusēm ir strīds, jāapskata daži jautājumi, par kuriem tām strīds nepastāv.

21. Šajā sakarā, pirmkārt, jāatgādina, ka Sestās direktīvas 17. panta izpratnē nodokļu maksātājam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā, "pievienotās vērtības nodokli, kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs", ja "[attiecīgās] preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem".

22. Turklāt saskaņā ar 20. panta 1. punkta a) apakšpunktu sākotnējo atskaitījumu koriģē it īpaši tad, ja šis atskaitījums bijis "mazāks par to, uz kādu nodokļa maksātājam bijušas tiesības".

23. Šajā lietā iesniedzējtiesa un visas iesaistītās puses būtībā piekrīt, ka pirms 1995. gada 29. decembra, kad Likums par grozījumiem stājās spēkā, Apvienībai *GW* pastāvēja tiesības uz tāda PVN atskaitīšanu, kas radies sakarā ar dzīvojamo māju būvniecības izmaksām. Patiešām, minētais nodoklis saskaņā ar 17. pantu tika samaksāts par preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, kas bija nepieciešama, lai pabeigtu to dzīvojamo māju būvniecību, ar kurām vēlāk tika veikts darījums (lietojuma tiesību piešķiršana), kurš tās norises laikā bija apliekams ar PVN.

24. Tāpat netiek apšaubīts fakts, ka Apvienībai *GW* saistībā ar PVN, kuru tā neatskaitīja dzīvojamo māju būvniecības laikā, bija tiesības vēlāk koriģēt sākotnējo atskaitījumu atbilstoši 20. panta 1. punkta a) apakšpunktam.

25. Tomēr pastāv šaubas par to, vai šādi iegūtas tiesības uz atskaitījumu (vai precīzāk — tiesības koriģēt atskaitījumu) var atcelt ar atpakaļejošu spēku tāds valsts tiesību akts kā Likums par grozījumiem, kas ar atpakaļejošu spēku atbrīvo no PVN darījumu (ierobežotu lietas tiesību piešķiršanu par atlīdzību, kas ir mazāka par īpašuma saimniecisko vērtību), kurš iepriekš bija apliekams ar PVN.

26. Nekavējoties norādu, ka atbalstu Apvienības *GW* un Komisijas nostāju — ja netiek pienācīgi aizsargāta personas tiesiskā palāvēība, kā tas notika šajā lietā, tad tiesiskās drošības princips iestājas pret to, ka tādas valsts nodokļu tiesību normas kā strīdīgā likuma 3. panta 2. punkts un 11. panta 1. punkta b) apakšpunkta 5. daļa tiek piemērotas ar atpakaļejošu spēku.

27. Manuprāt, šāds risinājums atbilst pastāvīgajai Tiesas judikatūrai, saskaņā ar kuru, kā

zināms, tiesiskās drošības princips ir daļa no Kopienu tiesību sistēmas un tas ir jāievēro ne tikai Kopienu iestādēm⁶, bet arī dalībvalstīm, "īstenojot pilnvaras, ko tām piešķir Kopienu direktīvas"⁷. Līdz ar to tas attiecas arī uz tādu valsts tiesību aktu kā Likums par grozījumiem, ar ko groza vairākus PVN likuma noteikumus, ar kuriem ievieš Sesto direktīvu (skat. šā sprieduma 6. punktu).

pieļaujama atkāpe [no šā principa], ja to prasa tādējādi sasniedzamais mērķis un ja pienācīgi tiek ievērota iesaistīto personu tiesiskā palābība"¹⁰.

28. Kā uz to pareizi norāda Apvienība GW, šis princips iestājas pret to, "ka [normatīvā] tiesību akta piemērojamība laikā tiek noteikta ar brīdi pirms tā publicēšanas"⁸. Līdz ar to attiecībā uz PVN šis princips iestājas pret to, "ka valsts tiesību akta grozījums ar atpakaļejošu spēku liedz nodokļu maksātāja tiesības uz atskaitījumu, kuras tas ieguvis ar Sesto direktīvu"⁹.

30. Piemēram, spriedumos lietās *Racke* un *Decker* Tiesa cita starpā ņēma vērā "tajā brīdī pastāvošo ārkārtējo situāciju" un pieļāva, ka tāds valsts tiesību akts, kas noteica kompensācijas summas viņa tirdzniecībai, tiek piemērots ar atpakaļejošu spēku, ja pastāv ievērojamas valūtas kursa svārstības, kas radušās starptautiskās monetārās situācijas izmaiņas rezultātā¹¹. Tāpat spriedumā lietā *Amylum* tā atzina par likumīgu regulu, kas ar atpakaļejošu spēku atkārtoti paredzēja kvotu režīmu un maksājumus par izoglikozes ražošanu pēc tam, kad Tiesa būtisku formas prasību pārkāpuma dēļ atcēla pirmo regulu, ar kuru bija paredzēts ieviest šādus pasākumus¹².

29. Tomēr jāņem vērā, ka no Tiesas judikatūras tāpat izriet, ka "izņēmuma kārtā ir

31. Visbeidzot, jāpiemin īpaši svarīgais piemērs, proti, Tiesa spriedumā lietā *Zuckerfabrik Süderdithmarschen* un *Zuckerfabrik*

6 — 1975. gada 14. maija spriedums lietā 74/74 *CNTA*/Komisija (*Recueil*, 533. lpp.).

7 — 1998. gada 3. decembra spriedums lietā C-381/97 *Belgocodex* (*Recueil*, I-8153. lpp., 26. punkts), 2000. gada 8. jūnija spriedums lietā C-396/98 *Schloßstraße* (*Recueil*, I-4279. lpp., 44. punkts) un 2002. gada 11. jūlija spriedums lietā C-62/00 *Marks & Spencer* (*Recueil*, I-6325. lpp., 44. punkts).

8 — 2001. gada 22. novembra spriedums lietā C-110/97 *Niederlande*/Padome (*Recueil*, I-8763. lpp., 151. punkts).

9 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Schloßstraße*, 47. punkts; iepriekš minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 45. punkts, un 2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-17/01 *Südholz* (*Recueil*, I-4243. lpp., 40. punkts).

10 — 1979. gada 25. janvāra spriedumi lietā 98/78 *Racke* (*Recueil*, 69. lpp., 20. punkts) un lietā 99/78 *Decker* (*Recueil*, 101. lpp., 8. punkts), 1982. gada 30. septembra spriedums lietā 108/81 *Amylum* (*Recueil*, 3107. lpp., 4. punkts) un 1991. gada 21. februāra spriedums apvienotajās lietās C-143/88 un C-92/89 *Zuckerfabrik* (*Recueil*, I-415. lpp., 49. punkts).

11 — Iepriekš minētie spriedumi lietā *Racke*, 20. punkts, un lietā *Decker*, 8. punkts. Kompensāciju summas ir īpaša veida iemaksas, kas gadījumos, ja pastāv valūtas kursa svārstības, kompensē valsts valūtā izteikto cenu starpības un tādā veidā novērš tirdzniecības traucējumus, kas varētu rasties šādu svārstību dēļ.

12 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Amylum*, 5. punkts.

Soest apstiprināja tādas regulas spēkā esamību, ar ko paredzēja ražotāju pienākumu maksāt nodevu par tirdzniecības gadu, kurš jau ir beidzies un kurā cukura tirgus kopīgajai organizācijai ir radušies smagi zaudējumi tādēļ, ka strauji kritās dolāra vērtība un pasaules tirgū pazeminājās cukura cenas¹³. Tiesa savā spriedumā, pirmkārt, atzina, ka pastāv ārkārtas situācija, un pēc tam tā pārbaudīja, vai ir izpildīti divi iepriekš minētie nosacījumi (nepieciešamība un tiesiskās palāvības aizsardzība).

32. Manuprāt, šajā lietā, pirmkārt, kā to pareizi novēro Apvienība *GW*, nepastāv "ārkārtas apstākļi", kas ir salīdzināmi ar iepriekš minētajiem apstākļiem.

33. Patiešām, nolemjot grozīt PVN likumu, *Nīderlandes* likumdevējs nesaskārās ar pēkšņu finanšu krīzi vai arī ar neparedzamām budžeta grūtībām. Tas vienkārši atklāja, ka vairākus gadus noteiktas kategorijas uzņēmēji "aizvien vairāk" izmantoja "tiesību aktus par apgrozījuma nodokli attiecībā uz nekustamo īpašumu [...] tādā veidā, kādā to neparedzēja likumdevējs". Tie izmantoja dažādus juridiskus paņēmienus, kas turklāt

bija *likumīgi*¹⁴ [paņēmieni], lai nodrošinātu to, ka "uz nekustamo īpašumu [būtu] piemērots mazāks [...] nodoklis un noteiktos gadījumos arī daudz mazāks nodoklis nekā paredzētais nodoklis"¹⁵.

34. Tādējādi nav apšaubāms, ka, ņemot vērā pakāpenisko ieņēmumu samazināšanos saistībā ar PVN par nekustamo īpašumu, šī bija delikāta situācija. Tomēr neuzskatu, ka tādēļ to varētu atzīt par *ārkārtas* situāciju iepriekš minētajā nozīmē, kurā situāciju noteica pēkšņi, neparedzēti un neparedzami notikumi.

35. Bet tas nav viss. Manuprāt, šajā gadījumā jāizsaka nopietnas šaubas arī saistībā ar divu nosacījumu ievērošanu, kuriem saskaņā ar iepriekš minēto Tiesas judikatūru (skat. šā 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 palāvības aizsardzība.

13 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Zuckerfabrik*, 52. punkts. Skat. arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Nīderlande/Komisija*, 155. punkts.

14 — Kā to precizēja pati iesniedzējtiesa, paņēmieni, tādī kā Apvienības *GW* izmantotais (skat. šā sprieduma 10. punktu), kuru mērķis ir radīt iespēju attiecīgajai personai iegūt tā PVN atskaitījumu, kas tika samaksāts par dzīvojamā māju būvniecības izdevumiem, nav nedz ļaunprātīga rīcība, nedz krāpšana.

15 — Skat. Likuma par grozījumiem projekta pamatojuma rakstu.

36. Attiecībā uz pirmo nosacījumu piekritu Apvienības GW uzskatam, ka atpakaļejoš spēks Likumam par grozījumiem nebija "nepieciešams", lai sasniegtu Nīderlandes valdības deklarēto mērķi, proti, cīnīties pret nodokļu tiesību aktu "nevēlamu izmantošanu", kas radīja ieņēmumu samazinājumu saistībā ar PVN par nekustamo īpašumu. Patiešām, ir grūti apgalvot, ka tādā situācijā, kāda 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. Ņemot vērā, ka šajā lietā pēkšņi netika atklāta neparedzēta un neparedzama situācija, tāds 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 laikā un būtu saistīts ar darbībām, kuras tika pieļautas tik ilgu laika posmu), 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, sākot 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 paļāvība.

38. Protams, kā uz to norāda arī Zviedrijas valdība, dažās dalībvalstīs pastāv prakse

iepriekš paziņot par likumdošanas pasākumiem, publicējot paziņojumus presē, lai laicīgi informētu tos subjektus, kurus tie skar. Tomēr papildus jebkādiem citiem apsvērumiem, manuprāt, šādu praksi nevar attiecināt uz visu iekšējo tirgu, kurā darījumus veic visi Eiropas uzņēmēji un kurā parasta prakse vairāk atbilst principam, sāksnā ar kuru pilsoņu rīcība ir reglamentēta un balstīta uz tiesību aktiem, nevis uz paziņojumiem presē. Kā uz to pareizi norāda Komisija, Kopienu līmenī atsevišķu dalībvalstu prakses pastāvēšana nevar likt pilsoņiem vispārējā nozīmē un nodokļu maksātājiem šaurā nozīmē vairāk uzticēties paziņojumiem presē nekā spēkā esošiem tiesību aktiem.

39. Tāpat jāatgādina, ka tāda tiesību akta konkrētu piemērojamību un precīzu saturu, par kuru presē tikai vispārēji paziņots, var novērtēt tikai pēc attiecīgā likumprojekta iesniegšanas Parlamentā un ka attiecīgajos noteikumos to izskatīšanas laikā 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 ievērot preses paziņojumā norādītās neskaidrās prasības, nevis sekot skaidriem PVN likuma noteikumiem, kas ir spēkā sākot ar 1968. gadu; tāpat nav skaidrs, vai vispār Apvienībai *GW* pastāvēja juridisks pienākums ievērot 1995. gada 31. marta paziņojumu presei. Šo secinājumu apstiprina arī tas, ka tieši uz šo likumu pašāvās Apvienība *GW*, izvēloties starp iespējamiem darījumiem tādu, 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 citādāk, tikpat likumīgā veidā izvēloties kādu variantu, kas būtu atļauts pat saskaņā ar jaunajiem tiesību aktiem, lai vismaz daļēji saglabātu tiesības uz atskaitījumu (piemēram, vienojoties par tādu atlīdzību, kas būtu nedaudz augstāka par piešķirto tiesību saimniecisko vērtību).

41. Tāpat nav lietderīgi iebilst, ka 2004. gada 29. aprīļa spriedumā lietā *Gemeente Leusden un Holin Groep*¹⁶ Tiesa nolēma, ka šis pats likums, kurš tiek izskatīts šajā lietā, “[nepārkāpj] nodokļu maksātāju tiesisko pašāvilību”.

42. Minētajā lietā tika izskatīti citi noteikumi Likumā par grozījumiem (it īpaši tie notei-

kumi, ar kuriem atcēla tiesības izvēlēties maksāt nodokli par nekustamā īpašuma izīrēšanu, skat. šā sprieduma 7. punktu), attiecībā uz kuriem Nīderlandes likumdevējs ievēroja personu tiesisko pašāvilību, ne tikai izdodot tādu paziņojumu presei, kas “paskaidro[ja] 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 izskatāmajiem noteikumiem (saistībā ar ierobežotu lietu tiesību uz nekustamo īpašumu piešķiršanas atbrīvošanu no nodokļa) nav paredzēti šādi “pārejas noteikumi”. Tādējādi attiecīgo personu tiesiskās pašāvilības aizsardzību bija paredzēts nodrošināt tikai ar paziņojumu presei, kas, atkārtotšu, 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 pašāvilības un tiesiskās drošības principi iestājas pret šajā lietā apskatā-

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.

majiem tiesību aktiem, kas ar atpakaļejošu spēku liedz iesaistītajām personām izmantot tiesības uz atskaitījuma koriģēšanu, kuras tās ir ieguvušas saskaņā ar Sesto direktīvu.

Sestās direktīvas 20. panta 1. punkta b) apakšpunktu.

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, nepārkāpjot 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 seko pēc minētā likuma spēkā stāšanās.

47. Cita starpā atgādinu, ka šis noteikums paredz, ka "sākotnējo atskaitījumu koriģē saskaņā ar procedūru, kādu nosaka dalībvalstis, *it īpaši* [...], ja pēc atmaksāšanas mainās faktori, kas izmantoti, lai noteiktu atskaitāmo 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.

46. Tomēr neuzskatu, ka Komisijas priekšlikums ir pieņemams. Manuprāt, tiesiskās palāvbības un tiesiskās drošības principi nepieļauj Nīderlandes nodokļu administrācijai pieprasīt pilnībā vai daļā atmaksāt atskaitīto PVN, piemērojot koriģēšanu saskaņā ar

48. Šī paša panta 2. punkts saistībā ar atskaitījumu koriģēšanu attiecībā uz ražošanas līdzekļiem precizē, 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 *svārstībām atskaitīšanas tiesībās* nākamajos gados attiecībā pret atskaitīšanas

18 — Izcēlums mans.

tiesībām tajā gadā, kurā tie ir iegādāti vai ražoti”¹⁹.

49. Manuprāt, vispareizākā iepriekš minēto noteikumu interpretācija ir tā, saskaņā ar kuru koriģēšanas piemērošanu attiecina tikai uz gadījumiem, kuros tiek *izmainīta faktiskā situācija*, kas padarīja sākotnējo atskaitījumu par likumīgu. Tomēr ļoti šaubos, vai, kā to piedāvāja Komisija, to var paplašināti attiecināt arī uz tādiem gadījumiem kā šis, kurā 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 īpaši”, kas norāda uz to, ka šis nav izsmelošs saraksts. Tāpat 20. panta 2. punkts vispārēji, neprecizējot, vai tās ir tikai faktiskā rakstura izmaiņas vai juridiskas izmaiņas, norāda, ka koriģēšanu veic, pamatojoties uz “svārstībām atskaitīšanas 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

kārtā tā nav pieprasīta (ja darījumi nav pienācīgi pierādīti vai apstiprināta īpašuma iznīcināšana, zudums vai zādzība, kā arī preču izmantošana, lai sniegtu mazas vērtības dāvanas vai dotu paraugus), 20. pants vienmēr atsaucas uz izmaiņām 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 atskaitīšanu, piemērojot koriģēšanu.

52. Jebkurā gadījumā, pat ja tā tas nebūtu un 20. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētā koriģēšana būtu atļauta arī tāda likuma grozījuma gadījumos, uz kuru balstās koriģēšana, jānorāda, ka tādā gadījumā šādam instrumentam būtu tāds pats atpakaļejošs spēks kā prasībai atmaksāt atskaitījumu. Tādējādi atpakaļejoša 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 pārkāpumu attiecībā uz iesaistīto personu tiesisko palāvību un, tāpat, arī tiesiskās drošības principa pārkāpumu, jo Apvienībai GW ar atpakaļejošu spēku tiktu liegtas, pat ja tikai daļā, tiesības uz atskaitījumu, kas radās, pirms tika pieņemts Likums par grozījumiem.

¹⁹ — Izcēlums mans.

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

54. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, piedāvāju Tiesai atbildēt uz iesniegto prejudiciālo jautājumu, ka gadījumā, ja nodokļu maksātājs bez krāpšanas vai ļaunprātīgas rīcības ir ieguvis Sestās direktīvas 17. panta nozīmē tiesības atskaitīt PVN, kas tika samaksāts par tāda nekustamā īpašuma piegādi, ko sākumā bija paredzēts izīrēt (ar nodokli neapliekams darījums), bet saistībā ar kuru vēlāk tika piešķirtas lietojuma tiesības (ar nodokli apliekams darījums), un tas vēlāk nav paredzējis mainīt šā īpašuma

paredzēto izmantošanas veidu, tad tiesiskās palāvības 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. Ņemot vērā iepriekšminētos apsvērumus, piedāvāju Tiesai atbildēt uz *Hoge Raad der Nederlanden* uzdoto prejudiciālo jautājumu šādi:

ja nodokļu maksātājs bez krāpšanas vai ļaunprātīgas rīcības Sestās direktīvas 77/388/EEK 17. panta nozīmē ir ieguvis tiesības atskaitīt PVN, kas tika samaksāts par tāda nekustamā īpašuma piegādi, ko sākumā bija paredzēts izīrēt (ar nodokli neapliekams darījums), bet saistībā ar kuru vēlāk tika piešķirtas lietojuma tiesības (ar nodokli apliekams darījums), un tas vēlāk nav paredzējis mainīt šā īpašuma paredzēto izmantošanas veidu, tad tiesiskās palāvības 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.