

GENERALINIO ADVOKATO
ANTONIO TIZZANO IŠVADA,
pateikta 2004 m. gruodžio 16 d.¹

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 įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas² (toliau – Šeštoji direktyva) ir teisinio saugumo bei teisėtų lūkesčių principams prieštarauja nacionalinės teisės aktai, kuriais tam tikri anksčiau apmokestinti sandoriai atgaline data yra atleidžiami nuo PVM ir juos jau įgyvendinę asmenys netenka įgytos teisės tikslinti pradinės atskaitos.

I – Teisinis pagrindas

A – Bendrijos teisės aktai

2. Šioje byloje, be teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių principų, kurie yra bendrieji Bend-

rijos teisės sistemos principai, reikia paminėti Šeštosios direktyvos 17 ir 20 straipsnius.

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

„Teisė atskaityti mokesį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokeskis tampa apskaičiuotinas.

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 mokesį, apskaičiuotą ar sumokėtą už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas;

1 – Originalo kalba: italų.

2 – OL L 145, p. 1.

<...>“.

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, į kurią apmokestinamasis asmuo turėjo teisę;

b) kai po deklaracijos užpildymo pasikeičia tam tikros aplinkybės, kurių pagrindu buvo apskaičiuota atskaitoma suma, ypač kai buvo atšauktas pirkimas arba gauta nuolaida; tačiau tikslinti atskaitytos sumos nereikia, kai sandoriai lieka visiškai ar iš dalies neapmokėti ar įrodoma ir patvirtinama, kad turtas yra sunaikintas, prarastas ar pavogtas, arba kai prekės patiektos kaip 5 straipsnio 6 dalyje nurodytos nedidelės dovanos ar pavyzdžiai. Tačiau tais atvejais, kai sandoriai lieka visiškai ar iš dalies neapmokėti, ir vagystės atvejais valstybės narės gali tikslinimo reikalauti.

2. Ilgalaikio turto atveju tikslinimas atliekamas penkerius metus, 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, į kurią turima teisė, metiniais svyravimais lyginant su tais metais, kuriais prekės buvo įsigytos ar pasigamintos.

Išimties tvarka netaikydamos aukščiau pateiktos pastraipos, valstybės narės gali nustatyti, kad tikslinimas būtų atliekamas penkerius metus, pradedant tuo momentu, kai ilgalaikis turtas buvo pirmą kartą panaudotas.

Kai nekilnojamas turtas įsigyjamas kaip ilgalaikis turtas, tikslinimo laikotarpį galima pratęsti iki 10 metų.

<...>“.

B — *Nacionalinės teisės aktai*

5. 1995 m. kovo 31 d. išplatinęs pranešimą spaudai, *Staatssecretaris van Financiën* (finansų valstybės sekretorius) paskelbė apie

Ministrų Tarybos ketinimus pateikti Parlamentui 1968 m. birželio 28 d. PVM įstatymo³ dalinio pakeitimo projektą. Pranešime buvo nurodyti pagrindiniai teisės akto pakeitimai ir paskelbta, kad patvirtinti jie įsigalios nuo šio pranešimo dienos.

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).

6. Iš tikrųjų šis įstatymas⁴ (toliau – Pakeitimo įstatymas) įsigaliojo 1995 m. gruodžio 29 dieną. Kad būtų neleista „nepageidautinai ir netinkamai naudotis teisės aktais, susijusiais su nekilnojamoju turto“⁵, šiame įstatyme buvo numatyta, kad jei sutartas atlygis už daiktinės teisės į 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).

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 teises perėmė fondas „Goed Wonen“). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad vykstant šių butų statyboms asociacija, pasinaudojusi nacionalinės teisės suteikiama galimybe, neatskaitė PVM, sumokėto už atitinkamas gautas prekes ir paslaugas.

3 — 1968 m. birželio 28 d. Įstatymas dėl galiojančio apyvartos mokesčio pakeitimo apyvartos mokesčių pagal pridėtinės vertės mokesčio sistemą (*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. Įstatymas dėl 1968 metų apyvartos mokesčio įstatymo, įstatymo dėl kituose teisės aktuose nustatytų mokesčių ir tam tikrų kitų mokesčių įstatymų pakeitimo, siekiant kovoti su mokesčiais su nekilnojamoju turto 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 įstatymo aiškinamąjį raštą.

10. 1995 m. balandžio 28 d. asociacija GW įsteigė fondą „De Goed Woning“ (toliau – fondas GW), kuriam tą pačią dieną dešimčiai metų perleido butų uzufukto teisę. Už šį perleidimą ji gavo atlygį, 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 mokesťį, 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 sąskaitą fondui GW už uzufukto teisės suteikimą, ir 1 285 059 NLG PVM, kuris jai buvo priskaičiuotas už butų statybą ir kurį ji atskaitė kaip pirkimo mokesťį.

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 įvykdytą sandorį įvertino kaip neapmokesti-

namą. Todėl jis nepripažino asociacijos teisės į tikslinimą, kurią ši jau buvo įgijusi, ir kartu pareikalavo sumokėti 1 285 059 NGL sumą, kurią vėliau *ex officio* sumažino iki 639 992 NGL, 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) paskelbęs, kad Šeštoji direktyva neprieštarauja tokiai nacionalinei normai, kuri, kaip 3 straipsnio 2 dalis, „numatyta, jog daiktinių teisių į nekilnojamąjį turtą 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 ekonominė

nekilnojamojo turto, su kuriuo šios teisės susijusios, vertė“, nei tokiai nacionalinei normai, kuri, kaip 11 straipsnio 1 dalies b punkto 5 papunktis, „nustatyta, kad taikant atleidimą nuo pridėtinės vertės mokesčio leidžiama, jog nekilnojamojo turto nuomai būtų prilygintas atlygintinis daiktinės teisės perleidimą sutartam laikui, kuris kaip ir pagrindinėje byloje nagrinėjama uzufrukto teisė suteikia jos turėtojui teisę naudotis nekilnojamoju turtu“.

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 (nagrinėjamu atveju – daiktinės uzufrukto teisės suteikimui), tikslinimas panaikinamas tik dėl to, kad, priėmus įstatymo pakeitimą po nagrinėjamo sandorio sudarymo, šis sandoris atgaline data laikomas neapmokestinamu, nesuteikiant teisės į atskaitą?“

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.

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

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

III – Teisinis įvertinimas

„Ar <...> Šeštosios direktyvos 17 ir 20 straipsniai arba Bendrijos teisės teisėtų lūkesčių ir teisinio saugumo principai nedraudžia, kad –

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

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 „pridėtinės vertės mokestį, 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 tiksliama, kai ji yra „mažesnė už tą sumą, į 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 vykdomų statybų išlaidomis. Iš esmės šis mokestis buvo sumokėtas, kaip numatyta Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje, už paslaugas ir prekes, būtinas, kad būtų pastatyti butai, vėliau panaudoti sandoriui (uzufrukto teisės perleidimas), kuris jo įgyvendinimo momentu buvo apmokestinamas.

24. Taip pat neginčijama, 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 (atskirų daiktinių teisių perleidimas už atlygį, mažesnę nei jų ekonominė vertė), kuris anksčiau buvo apmokestinamas.

26. Iš anksto pasakysiu, kad palaikau asociacijos GW ir Komisijos poziciją, kurios mano, kad tokiu atveju, kaip šioje byloje, kai privačių asmenų teisėti lūkesčiai nėra 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 nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, pagal

kurią, kaip žinome, teisinio saugumo principas yra Bendrijos teisės sistemos dalis, ir jo turi laikytis ne tik Bendrijos institucijos⁶, bet ir valstybės narės, „naudodamosi Bendrijos direktyvų suteiktais įgaliojimais“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, nagrinėjamas principas prieštarauja „tam, kad (norminis) aktas įsigaliojotų anksčiau, nei jis yra paskelbtas“⁸. Todėl šis principas, taikomas PVM, prieštarauja „tam, kad dėl nacionalinių teisės aktų pakeitimo apmokes-tinamasis 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 ma-

tyti, jog „išimtiniais atvejais“ nuo minėto principo galima nukrypti, „jei siekiamas tikslas to reikalauja ir jei suinteresuotų asmenų teisėti lūkesčiai yra tinkamai apsaugoti“¹⁰.

30. Pavyzdžiui, bylose *Racke* ir *Decker* Teisingumo Teismas būtent 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 data¹¹. 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 nustatęs pirmasis reglamentas dėl esminių procedūrinių reikalavimų pažeidimo buvo Teisingumo Teismo panaikintas¹².

31. Galiausiai paskutinis labai svarbus pavyzdys – byloje *Zuckerfabrik Süderdithmarschen* ir *Zuckerfabrik Soest* Teisingumo Teis-

6 – 1975 m. gegužės 14 d. Sprendimas *CNTA prieš Komisiją* (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. lapkričio 22 d. Sprendimas *Nyderlandai prieš Tarybą* (C-110/97, Rink. p. I-8763, 151 punktas).

9 – Minėto Sprendimo *Schloßstraße* 47 punktas; minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 45 punktas ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Südholz* (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. rugsėjo 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 – Minėto sprendimo *Racke* 20 punktas ir minėto sprendimo *Decker* 8 punktas. Kompensacinės sumos yra specialūs atskaitymai, kuriais siekiama kompensuoti nacionaline valiuta išreikštos kainos pasikeitimą, kai pasikeičia valiutų kursai, ir išvengti dėl to galinčių kilti prekybos sutrikimų.

12 – Minėto sprendimo 5 punktas.

mas patvirtino, kad galioja reglamentas, nustatantis cukraus gamintojų įmokas už praėjusius prekybos metus, kuriais bendras rinkų organizavimas cukraus sektoriuje patyrė didelių nuostolių dėl staigaus dolerio kurso kritimo ir cukraus kainų mažėjimo pasaulio biržose¹³. Savo sprendime Teisingumo Teismas pirma pripažino, jog tokia išimtinė situacija buvo, kad vėliau patikrintų, ar yra dvi minėtos sąlygos (galiojimo atgaline data būtinybė ir teisėtų lūkesčių apsauga).

leidėjas nenumatė“. Iš esmės jie taikė įvairias teisinės schemas, kurios, be to, buvo *teisėtos*¹⁴, kad „nekilnojamas turtas (būtų) apmokestintas mažesniu, o tam tikrais atvejais ir gerokai mažesniu mokesčiu nei numatytasis“ įstatyme¹⁵.

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

33. Iš tikrųjų, nusprendęs atgaline data pakeisti PVM įstatymą, Nyderlandų teisės aktų leidėjas nebuvo patekęs į netikėtą finansinės krizės arba nenumatytų 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

34. Taigi iš tikrųjų, atsižvelgiant į tai, kad buvo sumokama vis mažiau su nekilnojamuoju turtu susijusio PVM, situacija buvo sudėtinga. Tačiau nemanau, kaip ji gali būti laikoma *išimtinė*, kaip nurodytos situacijos, t. y. susidariusi dėl netikėtų, nenumatytų ir nenuspėjamų įvykių.

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.

13 — Minėto sprendimo *Zuckerfabrik Süderdithmarschen ir Zuckerfabrik Soest* 52 punktą. Taip pat žr. minėto sprendimo *Nyderlandai prieš Komisiją* 155 punktą.

14 — Kaip pažymėjo pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, tokios schemas, kaip asociacijos GW įgyvendinta (žr. šios išvados 10 punktą), kuriomis siekiama sukurti sąlygas, leidžiančias pasinaudoti už nekilnojamojo turto statybą sumokėto PVM atskaita, nėra nei sukčiavimas, nei piktnaudžiavimas.

15 — Žr. Pakeltimo įstatymo aiškinamąjį raštą.

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 tęsėsi kelerius 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 išspėsti problemą, padaręs santykinę (dėl riboto laiko ir ryšio su ilgai toleruotais veiksmais) ekonominę žalą, smarkiai nepažeisdamas teisinio saugumo principo.

37. Be to, grįžtant prie antrosios minėtos sąlygos, taip pat negalima teigti, kad šiuo atveju suinteresuotųjų asmenų teisėti lūkesčiai buvo tinkamai apsaugoti išplatinus pranešimą spaudai, kuriame buvo skelbiama, kad nuo 1995 m. kovo 31 d. atskirų daiktinių teisių suteikimas prilyginamas neapmokestinamajai nuomai.

teisines priemones paskelbia išplatindamos pranešimus spaudai, turinčius 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 ūkio 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 valstybių narių praktikos Bendrijoje apskritai iš teisės subjektų 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.

38. Iš tikrųjų, kaip priminė ir Švedijos vyriausybė, tam tikros valstybės narės apie

40. Todėl šioje byloje iš asociacijos GW, kuri, man atrodo, nebuvo saistoma jokios

teisinės 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 būtent šiuo įstatymu ji rėmėsi nuo pradžių, pasirinkdama iš galimų variantų mokesčių požiūriu palankiausią sandorį (uzufukto teisės perleidimas). Be to, jei ji būtų galėjusi susipažinti su tiksliai skelbiamu pakeitimų turiniu, o ne bendro pobūdžio pranešimu spaudai, ji būtų galėjusi kitaip, bet taip pat teisėtai, įgyvendinti šį sandorį, pasirinkusi sprendimą, kuris net ir naujame teisiniam 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, nusprendė, kad jis „(nepažeidžia) apmokestinamųjų asmenų teisėtų lūkesčių“.

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 suinteresuotųjų asmenų teisėtus lūkesčius, „pranešdamas apie teisės akto pasikeitimą“ ir šiam pakeitimui nustatydamas pereinamąjį 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 aktų pasikeitimo pasekmių“¹⁷.

43. Nuostatos, kurias šiandien nagrinėjame (susijusios su atskirų daiktinių teisių į nekilnojamąjį turtą perleidimo atleidimą nuo mokesčio), priešingai, nenumato tokio „pereinamojo režimo“. Teisės subjektų teisėtų lūkesčių 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 teisėtų lūkesčių principai prieštarauja toms

16 — C-487/01 ir C-7/02, Rink. p. I-5337.

17 — Minėto sprendimo *Gemeente Leusden e Holin Groep* 80 ir 81 punktai.

teisės nuostatoms, kurios nagrinėjamos šioje byloje ir kurios atgaline data panaikina suinteresuotųjų asmenų teisę į atskaitos tikslinimą, kuri atsirado Šeštosios direktyvos pagrindu.

PVM grąžinimo pasinaudojant tikslinimu pagal Šeštosios direktyvos 20 straipsnio 1 dalies b punktą.

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 tęstis dešimt metų, nacionalinės administracijos institucijos nebegalėjo peržiūrėti 1995 m. atskaitytos PVM dalies, bet galėjo reikalauti grąžinti likusią PVM dalį, padalytą kitiems devyneriems metams po minėto įstatymo įsigaliojimo.

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 *atsauktas pirkimas* arba *gauta nuolaida*; tačiau tikslinti atskaitytos sumos nereikia, kai *sandoriai* lieka visiškai ar iš dalies *neapmokėti* ar yra įrodoma ir patvirtinama, kad turτας yra *sunaikintas, prarastas ar pavogtas*, arba kai prekės *patiektos kaip* 5 straipsnio 6 dalyje nurodytos nedidelės *dovanos* ar *pavyzdžiai* <...>“¹⁸.

46. Tačiau nemanau, kad reikia palaikyti šią Komisijos nuomonę. Iš esmės manau, kad teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių principai neleidžia Nyderlandų mokesčių institucijoms reikalauti tiek dalies, tiek viso atskaityto

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, į kurią turima teisė*, metiniais *svyravimais*,

18 — Pažymėta mano.

palyginti su tais metais, kuriais prekės buvo įsigytos ar pasigamintos“¹⁹.

49. Taigi man atrodo, kad tinkamiausias minėtų nuostatų aiškinimas yra toks, kad tikslinimas turi būti taikomas tik *faktinės padėties pasikeitimo* atvejais, kai būtų įteisinta pradinė atskaita. 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 „ypač“, 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 (atsauktas 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 ją 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 gražinti atskaitos. Iš esmės jis būtų atgaline data mažiausiai iš dalies atimtus iš apmokestinamojo asmens jam visa apimtimi atsiradusią teisę į atskaitą.

53. Šiuo atveju tai taip pat būtų suinteresuotųjų asmenų teisėtų 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.

¹⁹ — Pažymėta mano.

²⁰ — Žr. minėto sprendimo *Gemeente Leusden e Holin Groep* 52 ir 53 punktus.

54. Dėl nurodytų priežasčių siūlau į nagrinėjamą 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 uzufukto teisę į šį turtą perleido (apmokestinamasis sandoris), vėliau nekeičiant numa-

tyto šio turto panaudojimo, teisėtų 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:

„Tokių 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 uzufukto teisę į šį turtą perleido (apmokestinamasis sandoris), vėliau nekeičiant numatyto šio turto panaudojimo, teisėtų 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.“