

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ANTONIA TIZZANA

przedstawiona w dniu 16 grudnia 2004 r.¹

1. Postanowieniem z dnia 18 października 2002 r. Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy), na podstawie art. 234 WE, zwrócił się do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym, czy szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku² (zwana dalej „szóstą dyrektywą”) oraz zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwiają się wydaniu krajowych przepisów zwalniających od podatku VAT z mocą wsteczną niektóre opodatkowane dotychczas czynności, pozbawiając tym samym podatników, którzy dokonali już tych czynności, nabytego prawa do korekty wstępnego odliczenia.

uzasadnionych oczekiwań, które stanowią ogólne zasady wspólnotowego porządku prawnego, do art. 17 i 20 szóstej dyrektywy.

3. Artykuł 17, dotyczący powstania i zakresu prawa do odliczeń, stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwilą powstania obowiązku podatkowego].

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

I — Ramy prawne

A — Uregulowania wspólnotowe

2. W niniejszej sprawie należy odnieść się, poza zasadami pewności prawa i ochrony

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

¹ — Język oryginału: włoski.

² — Dz.U. L 145, str. 1.

[...].

4. Artykuł 20, który z kolei dotyczy korekty odliczeń, ma następujące brzmienie:

„1. Wstępne odliczenie korygowane jest zgodnie z procedurami ustalonymi przez państwa członkowskie, w szczególności:

- a) gdy odliczenie jest większe lub mniejsze od tego, do którego podatnik był uprawniony;
- b) gdy po złożeniu deklaracji podatkowej nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określaniu kwoty odliczenia, w szczególności w przypadku odwołania zamówień lub uzyskania obniżki ceny; jednakże nie będzie dokonywało się korekty w przypadkach transakcji w całości lub częściowo nieopłaconych oraz w przypadku udokumentowanego i potwierdzonego zniszczenia, zagubienia lub kradzieży własności, jak również przy przekazywaniu prezentów o małej wartości oraz próbek według art. 5 ust. 6. Jednakże państwa członkowskie mogą wymagać korekty w przypadkach transakcji całkowicie lub częściowo nieopłaconych oraz w przypadku kradzieży.

włącznie z rokiem, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane. Roczna korekta będzie dokonywana jedynie w odniesieniu do [może dotyczyć jedynie] jednej piątej podatku nałożonego na towary. Korekta jest dokonywana na podstawie zmian uprawnienia do odliczenia [z uwzględnieniem zmian w zakresie odliczenia] w kolejnych latach w stosunku do kwoty za rok, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane.

Na zasadzie odstępowstwa od akapitu poprzedniego państwa członkowskie mogą ustalić korektę na okres pięciu pełnych lat, licząc od dnia, w którym towary po raz pierwszy znalazły swe zastosowanie [mogą ustalić, że korekta następuje w okresie pełnych pięciu lat, licząc od dnia, w którym towary zostały po raz pierwszy użyte].

W przypadku nieruchomości nabytej jako dobro inwestycyjne okres objęty korektą [okres, w którym dokonywana jest korekta] może być przedłużony na okres 10 lat.

[...]”.

B — Uregulowania krajowe

2. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta będzie obejmować okres pięciu lat,

5. W komunikacie prasowym wydanym w dniu 31 marca 1995 r. Staatssecretaris van Financiën (niderlandzki sekretarz stanu

do spraw finansów) ogłosił, że rada ministrów zamierza przedłożyć parlamentowi projekt zmian do ustawy o podatku VAT z dnia 28 czerwca 1968 r.³ Komunikat przedstawiał zasadnicze założenia zmian ustawowych i informował, że zmiany te, po ich przyjęciu, wejdą w życie z mocą od dnia wydania komunikatu.

6. Istotnie, zapowiedziana ustawa⁴ (zwana dalej „ustawą zmieniającą”) weszła w życie w dniu 29 grudnia 1995 r. W celu zwalczania „niepożądanego i niewłaściwego wykorzystywania przepisów dotyczących nieruchomości”⁵ ustawa zmieniająca przewidywała, że w przypadkach gdy uzgodnione przez strony wynagrodzenie z tytułu ustanowienia prawa rzeczowego do nieruchomości jest mniejsze niż wartość ekonomiczna tego prawa, czynność taka nie będzie uznawana za dostawę towarów objętą podatkiem VAT, lecz będzie traktowana jako najem zwolniony od tego podatku (zob. art. 3 ust. 2 i art. 11 ust. 1 lit. b) pkt 5 ustawy, które mają na celu transponowanie art. 5 ust. 3 lit. b), art. 13 część B lit. b) i część C lit. a) szóstej dyrektywy).

7. Mimo że nie ma to szczególnego znaczenia dla niniejszej sprawy, należy w tym miejscu zauważyć, iż ustawa zmieniająca wniosła przysługującą stronom umowy najmu nieruchomości możliwość wyboru opodatkowania najmu. W stosunku do umów najmu zawartych przed dniem 31 marca 1995 r. zniesienie tej możliwości zostało poddane regulacji przepisów przejściowych.

8. Jak zapowiedziano w komunikacie prasowym, ustawa zmieniająca ustaliła chwilę swego wejścia w życie na dzień 31 marca 1995 r., na godzinę 18.00 (art. V).

II — Stan faktyczny i postępowanie przed sądem krajowym

9. Z postanowienia odsyłającego wynika, że w drugim kwartale 1995 r. Woningbouwvereniging „Goed Wonen” (towarzystwo budownictwa mieszkaniowego „Goed Wonen”, którego następcą prawnym jest fundacja „Goed Wonen”, zwana dalej „towarzystwem GW”) nabyło trzy kompleksy mieszkalne przeznaczone na wynajem. Sąd krajowy podaje, że podczas budowy tych mieszkań towarzystwo GW, korzystając z możliwości wynikającej z prawa krajowego, nie dokonało odliczenia podatku VAT zapłaconego od towarów i usług nabytych na cele budowy.

3 — Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (ustawa z dnia 28 czerwca 1968 r. zastępująca podatek obrotowy systemem podatku od wartości dodanej).

4 — 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 (ustawa z dnia grudnia 1995 r. w sprawie zmiany ustawy o podatku obrotowym z 1968 r., ustawy o opłacie od czynności prawnych i niektórych innych ustaw podatkowych w związku ze zwalczaniem oszustw dotyczących nieruchomości, Staatsblad 1995, 659).

5 — Zobacz uzasadnienie do projektu ustawy zmieniającej.

10. W dniu 28 kwietnia 1995 r. товариство GW utworzyło fundację „De Goede Woning” (zwaną dalej „fundacją GW”), na rzecz której, tego samego dnia, ustanowiło ono prawo użytkowania mieszkań na okres 10 lat. W zamian za ustanowienie tego prawa товариство GW otrzymało wynagrodzenie o wartości niższej od kosztu budowy mieszkań i na podstawie obowiązującej jeszcze wówczas ustawy o podatku VAT pobrało od fundacji GW należny podatek VAT.

11. Po dokonaniu tej czynności товариство GW zdecydowało się złożyć wniosek, na podstawie art. 20 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, o dokonanie korekty podatku od poniesionych kosztów budowy, który nie został poprzednio odliczony. W związku z tym w deklaracji podatkowej za okres od dnia 1 kwietnia do dnia 30 czerwca 1995 r. wykazało ono, po pierwsze, podatek VAT zafakturowany fundacji GW z tytułu ustanowienia prawa użytkowania, w kwocie 646 067 NLG, a po drugie, kwotę podatku VAT zafakturowanego mu z tytułu budowy mieszkań, wynoszącą 1 285 059 NLG, która została odliczona jako podatek naliczony.

12. Na podstawie tej deklaracji inspektor podatkowy zwrócił товариству GW kwotę 639 992 NLG.

13. Jednakże po wejściu w życie ustawy zmieniającej na podstawie jej przepisów, inspektor podatkowy zmienił swoją decyzję i uznał ustanowienie prawa użytkowania

przez товариство GW za czynność zwolnioną od podatku VAT. W konsekwencji uznał on, że товариству GW nie przysługuje uprzednio nabyte prawo do odliczenia i wezwał je jednocześnie do zwrotu kwoty 1 285 059 NLG, którą następnie z urzędu zmniejszył do kwoty 639 992 NLG, czyli do kwoty faktycznie zwróconego podatku VAT.

14. Ponieważ odwołanie товариства GW zostało oddalone, skierowało ono sprawę do *Gerechtschof te Arnhem*, który wyrokiem z dnia 20 maja 1998 r. podtrzymał decyzję określającą podatek w wysokości zmniejszonej przez organ podatkowy.

15. Товариство GW wniosło następnie kasację do *Hoge Raad*, który powziawszy wątpliwości co do zgodności art. 3 ust. 2 oraz art. 11 ust. 1 lit. b) pkt 5 ustawy o podatku VAT w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą z szóstą dyrektywą, zwrócił się do Trybunału z pierwszym pytaniem prejudycjalnym.

16. Trybunał rozwił jednak te wątpliwości, orzekając wyrokiem z dnia 4 października 2001 r. w sprawie *Goed Wonen C-326/99*, *Rec. str. I-6831*, że szósta dyrektywa nie sprzeciwia się wydaniu przepisu krajowego takiego jak art. 3 ust. 2, „który uzależnia kwalifikację ustanowienia, przeniesienia, uchylecia lub wygaśnięcia praw rzeczowych obciążających nieruchomości jako »dostawy towaru« od warunku, by kwota zapłacona tytułem wynagrodzenia za te czynności, powiększona o kwotę podatku obrotowego, była równa lub wyższa od wartości gospo-

darczej nieruchomości, którą obciążają te prawa”, ani przepisu krajowego takiego jak art. 11 ust. 1 lit. b) pkt 5, „któr[y] do celów zastosowania zwolnienia od podatku od wartości dodanej pozwala traktować jak leasing lub najem ustanowienie na czas określony odpłatnego prawa rzeczowego przysługującego uprawnienie do korzystania z nieruchomości, takie jak prawo użytkowania będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym”.

17. Niemniej jednak po wydaniu powyższego wyroku Hoge Raad ponownie rozważał zgodność ustawy zmieniającej z prawem wspólnotowym, lecz tym razem z innego punktu widzenia. W szczególności nie był pewien, czy ustawa ta, pod względem merytorycznym uznana za zgodną z prawem wspólnotowym, mogła być stosowana z mocą wsteczną, pozbawiając podatnika nabytego prawa do korekty odliczenia.

18. Z tego powodu Hoge Raad ponownie zwrócił się do Trybunału, tym razem z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy [...] w sytuacji, w której [...] nie stwierdzono oszustwa lub nadużycia i gdy zamiar wykorzystania danego towaru nie

został zmodyfikowany, art. 17 i art. 20 szóstej dyrektywy bądź zasady prawa wspólnotowego dotyczące ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa sprzeciwiają się temu, by korekta podatku VAT, którego podatnik nie odliczył, a który zapłacił z tytułu dostawy towarów (nieruchomości) przeznaczonych początkowo na wynajem (czynności zwolnionej z podatku VAT), lecz które następnie były przedmiotem czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT (w tym wypadku ustanowienia mającego charakter rzeczowy prawa użytkowania), została uchylona wyłącznie z tego względu, że transakcja ta została z mocą wsteczną uznana za zwolnioną od podatku, bez prawa do odliczenia w następstwie zmiany przepisów, które w chwili dokonania owej czynności nie weszły jeszcze w życie?”.

19. W ramach wszczętego postępowania przed Trybunałem pisemne uwagi złożyły towarzystwo GW oraz rząd niderlandzki i Komisja. Przedstawili oni również, podobnie jak rząd szwedzki, ustne uwagi podczas rozprawy w dniu 26 października 2004 r.

III — Analiza prawna

20. Przed przystąpieniem do rozważania kwestii stanowiącej przedmiot sporu pomiędzy uczestnikami niniejszego postępowania należy zająć się kilkoma kwestiami, które nie są sporne.

21. W tym celu należy na wstępie przypomnieć, że na podstawie art. 17 szóstej dyrektywy podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić „należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika”, jeżeli „towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu”.

22. Ponadto na podstawie art. 20 ust. 1 lit. a) wstępne odliczenie jest korygowane, „gdy odliczenie jest mniejsze od tego, do którego podatnik był uprawniony”.

23. Dlatego też w niniejszej sprawie sąd krajowy i wszyscy uczestnicy postępowania zgadzają się co do zasady, że przed wydaniem ustawy zmieniającej z dnia 29 grudnia 1995 r., towarzystwo GW nabyło prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od poniesionych kosztów budowy. W istocie podatek ten został zapłacony, zgodnie z art. 17 szóstej dyrektywy, z tytułu dostawy towarów i usług niezbędnych do ukończenia budowy mieszkań, wykorzystanych później na potrzeby czynności (ustanowienia prawa użytkowania), która, w chwili jej dokonania, podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT.

24. Poza sporem pozostaje również, że nie dokonując odliczenia podatku VAT podczas budowy mieszkań, towarzystwo GW miało następnie prawo, na podstawie art. 20 ust. 1 lit. a), do korekty wstępnego odliczenia.

25. Natomiast spór dotyczy tego, czy nabyte w ten sposób prawo do dokonania odliczenia (lub dokładniej do korekty odliczenia) mogło zostać zniesione z mocą wsteczną przez ustawodawstwo krajowe, takie jak ustawa zmieniająca, które zwolniło od podatku VAT — właśnie z mocą wsteczną — czynność podlegającą dotychczas opodatkowaniu (ustanowienie ograniczonych praw rzeczowych w zamian za wynagrodzenie o wartości niższej od ich wartości ekonomicznej).

26. Chciałbym od razu zaznaczyć, że podzielam pogląd towarzystwa GW oraz Komisji, które uznają, że w przypadku takim jak w niniejszej sprawie, gdy uzasadnione oczekiwanie jednostki nie są należycie chronione, zasada pewności prawa sprzeciwia się temu, aby krajowe przepisy podatkowe, takie jak art. 3 ust. 2 i art. 11 ust. 1 lit. b) pkt 5 omawianej ustawy, były stosowane z mocą wsteczną.

27. Moim zdaniem takie stanowisko jest zgodne z utrwalonym orzecnictwem Try-

bunału, według którego, jak wiadomo, zasada pewności prawa jest integralną częścią wspólnotowego porządku prawnego, więc musi być przestrzegana nie tylko przez instytucje Wspólnoty⁶, ale również przez państwa członkowskie „podczas wykonywania powierzonych im dyrektywami wspólnotowymi uprawnień”⁷. Zasada ta znajduje zastosowanie również do ustaw krajowych, takich jak ustawa zmieniająca, które zmieniają różne przepisy ustawowe dotyczące podatku VAT, mając na celu transponowanie szóstej dyrektywy (zob. powyżej punkt 6).

28. Jak słusznie zatem zauważyło towarzystwo GW, rozważana zasada sprzeciwia się temu, by „akt [prawny] obowiązywał od dnia wcześniejszego niż dzień jego ogłoszenia”⁸. W konsekwencji rozważana zasada, stosowana w dziedzinie podatku VAT, sprzeciwia się temu, by „zmiana ustawodawstwa krajowego pozbawiała podatnika z mocą wsteczną prawa do odliczenia, które nabył na podstawie szóstej dyrektywy”⁹.

29. W tym miejscu należy jednak wziąć pod uwagę, że z orzecznictwa Trybunału wynika

również, iż „w wyjątkowych przypadkach” odstępstwo od wspomnianej zasady jest możliwe, „jeżeli wymaga tego zamierzony cel oraz z należyтым poszanowaniem uzasadnionych oczekiwań zainteresowanych stron”¹⁰.

30. W ten sposób, na przykład w sprawach Racke oraz Drecker, Trybunał, ze względu między innymi „na istniejącą wówczas wyjątkową sytuację”, dopuścił stosowanie z mocą wsteczną przepisów rozporządzenia ustanawiającego kwoty wyrównawcze w handlu winami wobec poważnych wahań krajowych kursów walut spowodowanych istotną zmianą międzynarodowej sytuacji walutowej¹¹. Podobnie w sprawie Amylum przeciwko Radzie Trybunał uznał za zgodne z prawem rozporządzenie ustanawiające z mocą wsteczną system kwot i opłat produkcyjnych dla produkcji izoglukozy po stwierdzeniu nieważności z powodu naruszenia istotnych wymogów proceduralnych pierwszego rozporządzenia, które wprowadzało już tego rodzaju regulację¹².

31. Wreszcie przywołując ostatni, ale bardzo ważny przykład, Trybunał w sprawie Zuckerfabrik Süderdithmarschen i Zuckerfabrik

6 — Wyrok z dnia 14 maja 1975 r. w sprawie C-74/74 CNTA przeciwko Komisji, Rec. str. 533.

7 — Wyroki z dnia 3 grudnia 1998 r. w sprawie C-381/97 Belgocodex, Rec. str. I-8153, pkt 26, z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-396/98 Schloßstraße, Rec. str. I-4279, pkt 44, oraz z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-62/02 Marks & Spencer, Rec. str. I-6325, pkt 44.

8 — Wyrok z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-110/97 Niderlandy przeciwko Radzie, Rec. str. I-8763, pkt 151.

9 — Przywołane wyżej wyroki w sprawach: Schloßstraße, pkt 47; Marks & Spencer, pkt 45; oraz wyrok z dnia 29 kwietnia 2001 r. w sprawie C-17/01 Sudholz, Rec. str. I-4243, pkt 40.

10 — Wyroki z dnia 25 stycznia 1979 r. w sprawie C-98/78 Racke, Rec. str. 69, pkt 20, z dnia 25 stycznia 1979 r. w sprawie C-99/78 Drecker, Rec. str. 101, pkt 8, z dnia 30 września 1982 r. w sprawie C-108/81 Amylum przeciwko Radzie, Rec. str. 3107, pkt 4, oraz z dnia 21 lutego 1991 r. w sprawach połączonych C-143/88 i C-92/98 Zuckerfabrik Süderdithmarschen i Zuckerfabrik Soest, Rec. str. I-415, pkt 49.

11 — Przywołane wyżej wyroki w sprawie Racke, pkt 20, oraz w sprawie Decker, pkt 8. Kwoty wyrównawcze są to specjalne opłaty mające na celu zneutralizowanie różnic cenowych w walucie krajowej w przypadku wahań kursów walut, a tym samym unikanie możliwych zakłóceń wymiany handlowej.

12 — Przywołany wyżej wyrok w sprawie Amylum przeciwko Radzie, pkt 5.

Soest potwierdził ważność rozporządzenia nakładającego opłatę produkcyjną na producentów glukozy za poprzedni rok gospodarczy, w którym z powodu nagłego spadku wartości dolara i załamania cen cukru na rynku światowym wspólna organizacja rynków w sektorze cukru poniosła poważne straty¹³. W wyroku tym Trybunał najpierw stwierdził istnienie wyjątkowej sytuacji, a następnie zbadał, czy zostały spełnione obie wspomniane wyżej przesłanki (niezbędność działania prawa z mocą wsteczną i ochrona uzasadnionych oczekiwań).

32. Przechodząc do niniejszej sprawy: moim zdaniem, jak słusznie zauważyło towarzystwo GW, przede wszystkim nie występują tutaj „wyjątkowe okoliczności” porównywalne z opisanymi wyżej.

33. W rzeczywistości ustawodawca niderlandzki, decydując się na zmianę ustawy o podatku VAT z mocą wsteczną, nie stał w obliczu nagłego kryzysu finansowego lub nieprzewidywanych trudności budżetowych. Stwierdził on po prostu, że od kilku lat niektóre kategorie podmiotów „w coraz większym stopniu” wykorzystywały „przepisy o podatku obrotowym dotyczące nieruchomości [...] w sposób, którego ustawodawca nie przewidywał”. Stosowane były różne

konstrukcje prawne, zresztą *zgodne z prawem*¹⁴, w celu zapewnienia, aby „nieruchomości były obciążone podatkiem [...] w mniejszym stopniu — a w niektórych przypadkach w znacznie mniejszym stopniu — niż [przewidywało to prawo]”¹⁵.

34. Bez wątpienia była to sytuacja trudna, z uwagi na stopniowy spadek przychodów z tytułu podatku VAT od nieruchomości. Nie uważam jednak by mogła ona zostać uznana za „wyjątkową” w podanym wyżej rozumieniu, to znaczy za sytuację wywołaną nagłymi, nieprzewidywanymi i nieprzewidywalnymi zdarzeniami.

35. To jednak nie wszystko. Moim zdaniem w niniejszej sprawie należy wyrazić poważne wątpliwości co do wystąpienia obu przesłanek, od których, zgodnie z przywołanym orzecznictwem Trybunału (zob. powyżej pkt 29), zależy możliwość wydania przepisów z mocą wsteczną, to znaczy: i) niezbędności retoroaktywnego działania przepisu dla osiągnięcia celów ustawodawcy oraz ii) ochrony uzasadnionych oczekiwań zainteresowanych stron.

13 — Przywołany wyżej wyrok w sprawie Zuckerfabrik Süderdithmarschen i Zuckerfabrik Soest, pkt 52. Zobacz również przywołany wyżej wyrok w sprawie Niderlandy przeciwko Radzie, pkt 155.

14 — Jak stwierdził sąd krajowy, konstrukcje takie jak zastosowana przez towarzystwo GW (zob. powyżej pkt 10), mające na celu stworzenie warunków dla skorzystania z odliczenia podatku VAT naliczonego od kosztów budowy nieruchomości, nie mają charakteru nadużycia prawa ani oszustwa.

15 — Zobacz uzasadnienie projektu ustawy zmieniającej.

36. Jeśli chodzi o pierwszą przesłankę, to podzielam pogląd towarzystwa GW, że moc wsteczna ustawy zmieniającej nie była „niezbędna” dla osiągnięcia deklarowanego przez rząd niderlandzki celu w postaci zwalczania „niepożądanego wykorzystywania” przepisów podatkowych, w wyniku którego nastąpiło zmniejszenie zakresu obciążenia nieruchomości podatkiem VAT. W istocie trudno utrzymywać, że w sytuacji takiej jak niniejsza cel w postaci powstrzymania działań, które same w sobie były zgodne z prawem i które trwały przez wiele lat, mógł być efektywnie osiągnięty jedynie za pomocą ustawy obowiązującej z mocą wsteczną. Biorąc pod uwagę, że w niniejszej sprawie nie doszło do nagłego ujawnienia nieprzewidzianej i nieprzewidywalnej sytuacji, do powstrzymania wykorzystywania „niepożądanych” konstrukcji wystarczyłaby ustawa zakazująca ich stosowania jedynie na przyszłość, która wywołałaby przy tym jedynie niewielkie straty gospodarcze (z racji ograniczenia w czasie i powiązania z działaniami tolerowanymi przez długi czas) i nie podważałaby istotnie zasady pewności prawa.

37. Następnie, jeśli chodzi o drugą z przedstawionych wyżej przesłanek, to nie można również utrzymywać, że w niniejszej sprawie należyta ochrona uzasadnionych oczekiwań zainteresowanych stron została zapewniona dzięki publikacji komunikatu prasowego informującego, że od dnia 31 marca 1995 r. ustanowienie ograniczonych praw rzeczowych na nieruchomości będzie traktowane jako najem zwolniony od podatku.

istnieje praktyka wcześniejszego zapowiadania planowanych rozwiązań ustawowych za pomocą komunikatów prasowych, mających na celu uprzedzanie adresatów tych przepisów z odpowiednim wyprzedzeniem. Jednakże pomijając pozostałe kwestie, uważam, że tego rodzaju praktyki nie można rozszerzać w kontekście wspólnego rynku, obejmującego wszystkie europejskie podmioty gospodarcze, gdzie stosowana zazwyczaj praktyka wynika z zasady, że zachowania obywateli są kierowane i regulowane w drodze ustaw, a nie za pomocą komunikatów prasowych. Podsumowując: jak słusznie podkreśliła to Komisja, szczególna praktyka stosowana w niektórych państwach członkowskich nie może na gruncie wspólnotowym prowadzić do sytuacji, w której od obywateli w ogólności, a od podatników w szczególności, wymagać się będzie polegania w większym stopniu na ogłoszeniach prasowych niż na obowiązujących przepisach.

39. Zwłaszcza że konkretny zakres i szczegółowa treść przepisów, o których ogólna informacja została podana w komunikacie prasowym, nie są znane aż do chwili przedłożenia parlamentowi odpowiedniego projektu ustawy, a przepisy te mogą podlegać licznym zmianom w toku procedury ustawodawczej, tak jak to miało zresztą miejsce w niniejszej sprawie.

38. Prawdą jest, jak zauważył rząd szwedzki, że w niektórych państwach członkowskich

40. W konsekwencji w niniejszej sprawie nie można było wymagać, by towarzystwo GW,

które moim zdaniem nie było zobowiązane prawnie do zapoznania się z treścią komunikatu prasowego z dnia 31 marca 1995 r., stosowało od dnia 28 kwietnia niejasne reguły podane w tym komunikacie, zamiast jednoznacznych przepisów ustawy o podatku VAT, obowiązującej od 1968 r. Tym bardziej że od początku właśnie ta ustawa stanowiła dla towarzystwa GW podstawę wyboru najkorzystniejszego pod względem podatkowym rodzaju czynności spośród dopuszczalnych możliwości (ustanowienie prawa użytkowania). Co więcej, gdyby towarzystwo GW mogło znać dokładną treść zapowiadanych zmian, a nie tylko ogólnie sformułowany komunikat, mogłoby ono przeprowadzić tę czynność w inny, lecz również zgodny z prawem sposób, wybierając rozwiązanie pozwalające mu na gruncie nowych przepisów na zachowanie, przynajmniej częściowo, prawa do odliczenia (na przykład zgadzając się na wynagrodzenie nieco wyższe od wartości ekonomicznej ustanowionej prawem).

41. Nie można również kwestionować tego, że w wyroku z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych *Gemeente Leusden i Holin Groep*¹⁶ Trybunał, orzekając w przedmiocie tych samych przepisów, które są rozważane w niniejszej sprawie, stwierdził już, że „[nie naruszają one] uzasadnionych oczekiwań podatników”.

42. W rzeczywistości w powyższej sprawie, która dotyczyła innych przepisów ustawy

zmieniającej (w szczególności w przedmiocie zniesienia prawa wyboru opodatkowania najmu nieruchomości — zob. powyżej pkt 7), ustawodawca niderlandzki chronił uzasadnione oczekiwania zainteresowanych stron nie tylko za pomocą komunikatu prasowego, który „informował o planowanych zmianach ustawowych”, lecz również za pomocą przepisów przejściowych, przewidujących „zmianę najmu opodatkowanego na najem zwolniony od podatku od dnia wejścia ustawy w życie”, dając tym samym „stronom umów czas na dostosowanie się [...] do skutków zmiany ustawy”¹⁷.

43. Jednakże przepisy rozważane w niniejszej sprawie (dotyczące zwolnienia od podatku ustanowienia ograniczonych praw rzeczowych do nieruchomości) nie zawierały tego rodzaju „zasad przejściowych”. Ochronie uzasadnionych oczekiwań jednostek służyć ma wyłącznie komunikat prasowy, który — podkreślam ponownie — moim zdaniem nie może być uznany za odpowiedni środek do pełnego zagwarantowania tej ochrony.

44. Z tego powodu uważam, że w niniejszej sprawie, w odróżnieniu od sprawy *Gemeente Leusden i Holin Groep*, zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań

16 — Wyrok w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02 *Gemeente Leusden i Holin Groep*, Rec. str. I-5337.

17 — Przywołany wyżej wyrok w sprawach *Gemeente Leusden i Holin Groep*, pkt 80 i 81.

stoją na przeszkodzie wprowadzeniu przepisów ustawowych takich jak w omawianym przypadku, które pozbawiają zainteresowane strony z mocą wsteczną prawa do korekty odliczenia, które nabyły na podstawie szóstej dyrektywy.

odliczonego podatku VAT w drodze korekty na podstawie art. 20 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy, ani w całości, ani w części.

45. Jednak przed sformułowaniem wniosków konieczne jest rozważenie pomocniczego rozwiązania zaproponowanego w niniejszym postępowaniu przez Komisję. Podnosi ona, że władze niderlandzkie, które ze względu na przywołane zasady nie mogły żądać niezwłocznej zapłaty całości zwróconego podatku VAT, mogły, nie naruszając tych zasad, wprowadzić nową możliwość korekty, zmniejszającą odliczenie dokonane przez towarzystwo GW, ale tylko za lata po wejściu w życie ustawy zmieniającej. Jeśli dobrze zrozumiałem, zgodnie z tą argumentacją Komisji, skoro na podstawie obowiązującej wówczas ustawy niderlandzkiej korekta mogła być rozłożona na 10 lat, to władze krajowe nie mogłyby podważać częściowego odliczenia podatku VAT za 1995 r., ale mogłyby domagać się zapłaty pozostałego podatku VAT, w rozłożeniu na dziewięć kolejnych lat od wejścia w życie ustawy zmieniającej.

46. Uważam jednak, że nie można podzielić stanowiska Komisji. Moim zdaniem zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań nie pozwalają niderlandzkim organom podatkowym na żądanie zapłaty

47. Należy przypomnieć, że przepis ten stanowi, iż „[w]stępne odliczenie korygowane jest zgodnie z procedurami ustalonymi przez państwa członkowskie, w szczególności: [...] gdy po złożeniu deklaracji podatkowej nastąpi zmiana czynników branych pod uwagę przy określaniu kwoty odliczenia, w szczególności w przypadku *odwołania zamówień lub uzyskania obniżki ceny*; jednakże nie będzie dokonywało się korekty w przypadkach *transakcji* w całości lub częściowo *nieopłaconych* oraz w przypadku udokumentowanego i potwierdzonego *zniszczenia, zagubienia lub kradzieży własności*, jak również *przy przekazywaniu prezentów o małej wartości oraz próbek [...]*”¹⁸.

48. Artykuł 20 ust. 2, dotyczący korekty odnoszącej się do dóbr inwestycyjnych, stanowi, że będzie ona „obejmować okres pięciu lat” (w przypadku nieruchomości okres ten może być przedłużony „na okres 10 lat”) oraz że „[r]oczna korekta może dotyczyć jedynie jednej piątej podatku nałożonego na towary”, jak również, że będzie ona dokonywana „z uwzględnieniem zmian w zakresie prawa do odliczenia w kolejnych

18 — Podkreślenie moje.

latach w stosunku do kwoty za rok, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane”¹⁹.

49. Moim zdaniem najwłaściwszą wykładnią wskazanych powyżej przepisów jest ta, zgodnie z którą stosowanie instytucji korekty jest ograniczone do przypadków *zmiany stanu faktycznego*, który uzasadniał wstępne odliczenie. Mam jednak poważne wątpliwości, czy jak to sugeruje Komisja, korekta może być stosowana w przypadkach takich jak w niniejszej sprawie, gdy zmianie uległ *stan prawny*, na którym opierało się odliczenie.

50. Prawdą jest, że art. 20 ust. 1, wyliczający okoliczności, w których może nastąpić korekta, zawiera sformułowanie „w szczególności”, wskazując tym samym, że wyliczenie to nie ma charakteru wyczerpującego. Prawdą jest również, że art. 20 ust. 2 posługuje się ogólnym sformułowaniem, iż korekta dokonywana jest na podstawie „zmian uprawnień do odliczenia”²⁰, bez doprecyzowania, czy chodzi wyłącznie o zmiany stanu faktycznego, czy również o zmiany stanu prawnego.

51. Nie należy jednak zapominać, że art. 20, wyliczając przykładowo przypadki, w których korekta powinna być dokonywana (odwołanie zamówień, uzyskanie obniżki ceny),

i przypadki, w których na zasadzie wyjątku nie jest ona wymagana (transakcje nieopłacone, zniszczenie, zagubienie lub kradzież własności oraz przekazywanie prezentów oraz próbek), odwołuje się w istocie zawsze do przypadków, w których następuje zmiana stanu faktycznego. Jak już wskazałem, prowadzi to do wniosku, że tylko w tego rodzaju przypadkach dopuszczalne jest dokonanie zmian odliczeń w drodze korekty (dotyczy to również przypadków innych niż wyraźnie wymienione, lecz pod warunkiem że będą one należały do tej kategorii).

52. W każdym razie nawet gdyby było inaczej i gdyby korekta odliczeń na podstawie art. 20 ust. 1 lit. b) była dopuszczalna również w przypadku zmiany przepisów, na których oparte było odliczenie, to należy zwrócić uwagę, że tego rodzaju stanowisko prowadziłoby do skutków retroaktywnych, analogicznych do żądania zwrotu odliczenia. W istocie bowiem pozbawiłoby podatnika, z mocą wsteczną, przynajmniej częściowo, prawa do odliczenia, które wcześniej nabył on w całości.

53. W niniejszej sprawie stanowiłoby to również naruszenie uzasadnionych oczekiwań zainteresowanych stron, a zatem i zasady pewności prawa, ponieważ towarzystwo GW zostałoby z mocą wsteczną pozbawione, choćby nawet tylko częściowo, prawa do odliczenia, które powstało przed wejściem w życie ustawy zmieniającej.

19 — Podkreślenie moje.

20 — Zobacz przywołany wyżej wyrok w sprawie *Gemeente Leusden i Holin Groep*, pkt 52 i 53.

54. Z przedstawionych wyżej powodów proponuję, aby na postawione mu pytanie Trybunał odpowiedział, że w przypadku gdy podatnik na podstawie art. 17 szóstej dyrektywy, nie w wyniku oszustwa ani nadużycia, nabył prawo do odliczenia podatku VAT zapłaconego z tytułu dostawy nieruchomości, przeznaczonej początkowo na wynajem (czynność niepodlegająca opodatkowaniu), lecz oddanej później w użytkowanie (czynność podlegająca opodatkowaniu), bez dalszej zmiany przewidzianego korzystania

z tej nieruchomości, zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwiają się temu, aby korekta nieodliczonego podatku, przewidziana w art. 20 ust. 1 lit. a) wspomnianej dyrektywy, została uchylona wyłącznie z tego względu, że po zmianie przepisów ustawowych, która w chwili ustanowienia użytkowania nie weszła jeszcze w życie, czynność ta została z mocą wsteczną uznana za zwolnioną od podatku bez prawa do odliczenia.

IV — Wnioski

55. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby na pytanie Hoge Raad der Nederlanden Trybunał udzielił następującej odpowiedzi:

W przypadku gdy podatnik, na podstawie art. 17 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, nie w wyniku oszustwa ani nadużycia, nabył prawo do odliczenia podatku VAT zapłaconego z tytułu dostawy nieruchomości, przeznaczonej początkowo na wynajem (czynność niepodlegająca opodatkowaniu), lecz oddanej później w użytkowanie (czynność podlegająca opodatkowaniu), bez dalszej zmiany przewidzianego korzystania z tej nieruchomości, zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań sprzeciwiają się temu, aby korekta nieodliczonego podatku, przewidziana w art. 20 ust. 1 lit. a) wspomnianej dyrektywy, została uchylona wyłącznie z tego względu, że po zmianie przepisów ustawowych, która w chwili ustanowienia użytkowania nie weszła jeszcze w życie, czynność ta została z mocą wsteczną uznana za zwolnioną od podatku bez prawa do odliczenia.