WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)
z dnia 26 kwietnia 2005 r. *

W sprawie C-376/02

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy), postanowieniem z dnia 18 października 2002 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 października 2002 r., w postępowaniu:

Stichting „Goed Wonen"

przeciwko

Staatssecretaris van Financiën,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas (sprawozdawca), R. Silva de Lapuerta i A. Borg Barthet, prezesi izb, N. Colneric, S. von Bahr, J. N. Cunha Rodrigues, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis i M. Ilešič, sędziowie,

* Język postępowania: niderlandzki.

rzecznik generalny: A. Tizzano,
sekretarz: M.-F. Contet, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 26 października 2004 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Stichting „Goed Wonen" przez G. Vosa, belastingsadviseur,

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez H. G. Sevenster i S. Terstal, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Krusego, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez E. Traversa oraz D. W. V. Zijlstrę, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się opinii rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 grudnia 2004 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji

ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru (Dz.U. 1977 L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą"), jak również zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań i zasady pewności prawa.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy niderlandzką fundacją Stichting „Goed Wonen" a Staatssecretaris van Financiën (ministrem finansów) dotyczącego decyzji organu podatkowego w sprawie określenia wysokości zadeklarowanego przez rzeczoną fundację podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") za okres od 1 kwietnia do 30 czerwca 1995 r. Spór ten doprowadził wcześniej do wydania orzeczenia Trybunału w przedmiocie pytania prejudycjalnego przedstawionego również przez Hoge Raad (wyrok z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-326/99 „Goed Wonen", Rec. str. I-6831).

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 17 szóstej dyrektywy stanowi:

„Powstanie i zakres prawa do odliczeń

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:

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

[...]".

4 Artykuł 20 szóstej dyrektywy jest sformułowany w następujący sposób:

„Korekta odliczeń

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 uprawiony;

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.

2. W przypadku dóbr inwestycyjnych korekta będzie obejmować okres pięciu lat, 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 prawa do odliczenia] w kolejnych latach w stosunku do kwoty za rok, w którym towary zostały nabyte lub wyprodukowane.

Na zasadzie odstępstwa 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 pięciu pełnych 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.

[...]

4. Do celów stosowania przepisów ust. 2 i 3 państwa członkowskie mogą:

— określić pojęcie dóbr inwestycyjnych,

— wskazać kwotę podatku, którą należy brać pod uwagę przy korekcie,

— przyjąć wszelkie stosowne kroki w celu zapewnienia, że korekta nie pociąga za sobą żadnych nieuzasadnionych korzyści,

— umożliwić uproszczenia administracyjne.

[...]

6. Gdy podatnik zmienia formę opodatkowania z opodatkowania na zasadach ogólnych na opodatkowanie według specjalnych procedur lub odwrotnie, państwa członkowskie mogą podjąć wszelkie niezbędne środki w celu zapewnienia, aby podatnik nie uzyskał nieuzasadnionych korzyści ani nie poniósł nieuzasadnionych strat".

Uregulowania krajowe

5 W celu zwalczania praktyk polegających na schematach finansowych dotyczących nieruchomości Wet op de Omzetbelasting 1968 (ustawa o podatku obrotowym z roku 1968, zwana dalej „Wet OB 1968") została zmieniona przez Wet 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 (ustawę w sprawie zmiany ustawy o podatku obrotowym z 1968 r., ustawy o opłacie od czynności prawnych i niektórych innych ustawy podatkowych w związku ze zwalczaniem schematów finansowych dotyczących nieruchomości) z 18 grudnia 1995 r. (Stbl. 1995, str. 659, zwana dalej „ustawą zmieniającą").

6 Na podstawie upoważnienia zawartego w art. 5 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy ustawodawca niderlandzki przyjął art. 3 ust. 2 Wet OB 1968, który przewiduje, że przyznanie prawa do nieruchomości kwalifikowane jest jako „dostawa towaru". Ustawa zmieniająca wprowadziła jednakże wyjątek od tej kwalifikacji, wskutek którego ustanowienie użytkowania jest traktowane jako wynajem nieruchomości, jeżeli powiększone o podatek obrotowy wynagrodzenie za ustanowienie tego prawa jest niższe od wartości ekonomicznej nieruchomości.

7 Ze zmiany art. 11 ust. 1 pkt 5 Wet OB 1968 wynika również, że najem nieruchomości jest co do zasady zwolniony z podatku VAT i że przez „najem nieruchomości" należy rozumieć również wszelkie inne formy oddania nieruchomości do korzystania, które nie stanowią dostawy tych nieruchomości.

8 Ustawa zmieniająca weszła w życie w dniu 29 grudnia 1995 r. Jednakże przewiduje ona, że jej skutki prawne powstają począwszy od godziny 18 w dniu 31 marca 1995 r., tj. daty i godziny ogłoszenia za pomocą komunikatu prasowego o treści przyszłej ustawy.

9 Zgodnie z wyjaśnieniami przedstawionymi przez sąd krajowy, Staatssecretaris van Financiën poinformował w komunikacie prasowym z dnia 31 marca i 3 kwietnia 1995 r., że Rada Ministrów ma zamiar przedstawić parlamentowi niderlandzkiemu projekt zmian Wet OB 1968, w szczególności w zakresie art. 3 ust. 2 i art. 11 ust. 1 lit. b) pkt 5 tej ustawy. Wskazał on również na zamiar tejże Rady, by po wejściu w życie proponowanych zmian wykładni Wet OB 1968 dokonywano począwszy od godz. 18 w dniu 31 marca 1995 r. w sposób określony ustawą zmieniającą.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

10 Z postanowienia odsyłającego wynika, że Stichting „Goed Wonen", będąca stroną skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym, jest następcą prawnym Woningbouwvereniging „Goed Wonen" (towarzystwa budownictwa mieszkaniowego „Goed Wonen", zwanego dalej „towarzystwem GW").

11 Na mocy aktu notarialnego z dnia 28 kwietnia 1995 r. towarzystwo GW utworzyło fundację „De Goede Woning" (zwaną dalej „fundacją GW"). Tego samego dnia ustanowiło ono na rzecz fundacji prawo użytkowania przez okres 10 lat trzech kompleksów mieszkalnych, za wynagrodzeniem niższym od ceny ich nabycia. Część

lokali mieszkalnych była jeszcze w trakcie budowy. Do tego momentu skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym nie dokonała odliczenia podatku zafakturowanego jej z tytułu dostawy lub budowy lokali mieszkalnych.

12 W swej deklaracji podatkowej za okres od 1 kwietnia do 30 czerwca 1995 r. towarzystwo GW wykazało podatek VAT, zafakturowany fundacji GW z tytułu ustanowienia prawa użytkowania, w kwocie 645 067 NLG oraz podatek VAT zafakturowany mu z tytułu budowy mieszkań, w kwocie 1 285 059 NLG, którą odliczyło tytułem podatku naliczonego. Na podstawie tej deklaracji towarzystwu GW zwrócono kwotę 639 992 NLG tytułem korekty.

13 Uwzględniając ustawę zmieniającą, organ podatkowy wydał następnie decyzję określającą podatek w wysokości odpowiadającej kwocie odliczenia dokonanego przez towarzystwo GW. Decyzja ta została potwierdzona decyzją z dnia 12 grudnia 1996 r., którą towarzystwo GW zaskarżyło do Gerechtshof te Arnhem. Jednakże decyzją z dnia 14 lutego 1997 r. rzeczony organ dokonał z urzędu zmniejszenia wysokości podatku do kwoty 639 992 NLG, która odpowiada kwocie zwróconej przez administrację podatkową towarzystwu GW na podstawie jego deklaracji podatkowej.

14 W dniu 21 sierpnia 1997 r. towarzystwo GW przyjęło formę prawną fundacji, przekształcając się w Stichting „Goed Wonen".

15 Wyrokiem z dnia 20 maja 1998 r. Gerechtshof te Arnhem podtrzymał decyzję określającą podatek w wysokości zmniejszonej w międzyczasie przez organ podatkowy. Przeciwko temu właśnie wyrokowi Stichting „Goed Wonen" wniosła kasację do sądu odsyłającego.

16 W pierwszej sprawie wniesionej do Trybunału, przedstawione pytania dotyczyły wykładni szóstej dyrektywy i zmierzały do ustalenia, czy art. 5 ust. 3 lit. b) i art. 13 część B lit. b) oraz część C lit. a) szóstej dyrektywy sprzeciwiają się takiemu ustawodawstwu krajowemu jak ustawa zmieniająca, wskutek której, w okolicznościach przewidzianych w tej ustawie, ustanowienie prawa użytkowania jest traktowane jako zwolniony z podatku VAT najem. W przywołanym wyżej wyroku „Goed Wonen" Trybunał orzekł:

„1) Wykładni art. 5 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy [...] należy dokonywać w ten sposób, że nie sprzeciwia się on przepisom krajowym, takim jak art. 3 ust. 2 Wet OB 1968 [...] ze zm. [...], który uzależnia kwalifikację ustanowienia, przeniesienia, uchylenia 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 gospodarczej nieruchomości, którą obciążają te prawa.

2) Wykładni art. 13 część B lit. b) oraz część C lit. a) [szóstej] dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że nie sprzeciwia się on takim przepisom krajowym jak art. 11 ust. 1 lit. b) pkt 5 tejże ustawy z dnia 28 czerwca 1968 r. ze zm. [...], która do celów zastosowania zwolnienia z podatku od wartości dodanej pozwala traktować jak leasing lub najem ustanowienie na czas określony odpłatnego prawa rzeczowego przyznającego uprawnienie do korzystania z nieruchomości, takie jak prawo użytkowania będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym".

17 W swym orzeczeniu z dnia 20 maja 1998 r. Gerechtshof orzekł w szczególności, że moc wsteczna ustawy zmieniającej nie była sprzeczna z żadnym przepisem szóstej

dyrektywy. W tym zakresie Stichting „Goed Wonen" podniosła w swym odwołaniu, że moc wsteczna tej ustawy, od godz. 18 w dniu 31 marca 1995 r., była sprzeczna z prawem wspólnotowym. W każdym razie rzeczona ustawa zmieniająca nie mogła mieć mocy wstecznej w odniesieniu do okresu przed złożeniem jej projektu w parlamencie niderlandzkim, tj. przed dniem 23 maja 1995 r.

18 W wyroku z dnia 24 sierpnia 1999 r. w pierwszej sprawie, w ramach której Hoge Raad przedstawił pytania prejudycjalne, sąd ten nie uwzględnił zarzutów Stichting „Goed Wonen" i stwierdził, że ocena dokonana przez Gerechtshof była zasadna.

19 W niniejszej sprawie Hoge Raad wskazuje w postanowieniu odsyłającym, że pogląd wyrażony w poprzednim wyroku wzbudził wątpliwości od momentu wydania wyroku Trybunału z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-396/98 Schlossstraße, Rec. str. I-4279, w którym Trybunał orzekł, że „[w]ykładni art. 17 szóstej dyrektywy [...] należy dokonywać w ten sposób, że uprawnienie podatnika do odliczenia podatku od wartości dodanej zapłaconego od towarów lub usług dostarczonych mu w celu wykonania pewnych czynności wynajmu przysługuje mu nadal, gdy zmiana przepisów, która nastąpiła po dostawie tych towarów lub usług, lecz przed rozpoczęciem tych czynności, pozbawia tego podatnika uprawnienia do rezygnacji z ich zwolnienia".

20 Sąd krajowy w następujący sposób wyjaśnia, dlaczego Stichting „Goed Wonen" nie odliczyła przed 28 kwietnia 1995 r. podatku VAT od prac budowlanych:

„6.3.1. W niniejszej sprawie zainteresowany zlecił wybudowanie wszystkich lokali mieszkalnych przed 28 kwietnia 1995 r. Miał on początkowo zamiar

wynajęcia wszystkich lokali po ich wykończeniu. Najem taki jest objęty zwolnieniem na podstawie art. 11 ust. 1 lit. b) [Wet OB 1968] [art. 13 część B ab initio i art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy], bez możliwości odstępstwa. Co do zasady w okresie trwania prac budowlanych zainteresowany miał prawo do odliczenia zafakturowanego mu od nich podatku. Jeżeli następnie doszłoby do wynajmu, oznaczałoby to dostawę w rozumieniu art. 3 ust. 1 lit. h) ustawy [ustawodawca niderlandzki wykorzystał bowiem przyznaną mu w art. 5 ust 7 ab initio i art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy możliwość uznania takiej czynności za dostawę]. Z powodu tej dostawy zainteresowany byłby zobowiązany do zapłaty podatku według podstawy opodatkowania określonej w art. 8 ust. 3 ustawy [art. 11 część A ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy].

6.3.2. Na podstawie rozporządzenia ministra spółki budownictwa mieszkaniowego, takie jak zainteresowana, mogą jednakże odstąpić od zastosowania art. 3 ust. 1 lit. h) tej ustawy. Przepis ten — tak jak art. 5 ust. 7 lit. a) szóstej dyrektywy — nie jest do nich stosowany, jeżeli wyrażą taki zamiar, co zgodnie z treścią rozporządzenia ministra czynią nie dokonując w okresie budowy lokali mieszkalnych odliczeń zafakturowanego podatku. Na podstawie tego systemu zainteresowana nie dokonywała odliczeń w okresie trwania budowy tych lokali.

6.3.3. W dniu 28 kwietnia 1995 r. lokale mieszkalne zainteresowanej stały się przedmiotem dostawy w rozumieniu art. 3 ust. 2 ustawy (zgodnie z brzmieniem obowiązującym w tym okresie), opartego na art. 5 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy. Dostawa ta nie była zwolniona z podatku obrotowego. Wobec tego zainteresowany mógł — na podstawie art. 15 ust. 4 ustawy, przepisu opartego na art. 17, art. 20 ust. 1 ab initio i ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy — wystąpić wówczas o dokonanie korekty w celu uwzględnienia odliczenia, którego nie dokonano wcześniej. Został pozbawiony tego uprawnienia przez ustawę [zmieniającą, z mocą wsteczną], z datą poprzedzającą ustanowienie owego użytkowania".

21 W pkt 6.3.4 postanowienia odsyłającego Hoge Raad w następujący sposób wyjaśnił, co odróżnia rozpatrywaną przezeń sprawę od stanu faktycznego, w którym zapadł wyrok w sprawie Schlossstraße:

„W sprawie Schlossstraße rozpatrywana zmiana przepisów spowodowała — bez jakiegokolwiek skutku retroaktywnego — uchylenie nabytego uprawnienia do odliczenia, w zakresie w jakim czynności, od których zależało prawo do odliczenia zostały dokonane po wejściu w życie zmian i, odmiennie niż w sytuacji, która miała miejsce uprzednio, były zwolnione od podatku, bez prawa do odliczenia.

Niniejsza sprawa jest odmienna o tyle, że zarówno powstanie prawa do odliczenia jak i czynność, od dokonania której prawo to zależało (zainteresowany nie dysponował uprzednio tym prawem), miały miejsce w tym samym momencie, oraz o tyle, że zmiana przepisów weszła w życie w okresie późniejszym. W tym zakresie należy zauważyć, że o projektowanej zmianie poinformowano we wcześniejszym okresie prasę oraz że wskazano — powołując się tytułem uzasadnienia w szczególności na niepożądane skutki, które wynikałyby z ogłoszenia zmiany ustawy bez mocy wstecznej — iż zmiana, w interesującym nas zakresie, miała wejść w życie z mocą wsteczną, począwszy od godz. 18 w dniu 31 marca 1995 r.".

22 W tych okolicznościach Hoge Raad der Nederlanden postanowił przedstawić Trybunałowi następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy w okolicznościach przedstawionych w pkt 6.3.4, w sytuacji, w której — przywołując brzmienie pkt 50 i 51 wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Schlossstraße — nie stwierdzono oszustwa ani nadużycia, a projekt wykorzystania nieruchomości 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 czynność 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?".

23 Sąd krajowy wspomniał w tym postanowieniu sprawy C-487/01 Gemeente Leusden i C-7/02 Holin Groep, w ramach których przedstawił pytania prejudycjalne dotyczące tych samych przepisów. Wyrok wydany w tych sprawach w dniu 29 kwietnia 2004 r. (sprawy połączone C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep, Rec. str. I-5337) został przesłany do tego sądu z zapytaniem, czy odpowiedź na pytanie przedstawione w niniejszej sprawie jest nadal konieczna. Pismem z dnia 3 czerwca 2004 r. Hoge Raad powiadomił Trybunał, że podtrzymuje swój wniosek.

Co do istoty sprawy

24 Sąd krajowy zmierza swym pytaniem zasadniczo do ustalenia, czy art. 17 i 20 szóstej dyrektywy bądź zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań i zasada pewności prawa sprzeciwiają się temu, by korekta podatku VAT z tytułu wykonania w chwili dokonania czynności opodatkowanej mającej za przedmiot nieruchomość prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego tytułem dostawy nieruchomości została uchylona wskutek przyjęcia, po dokonaniu tej korekty, uchylającej opodatkowanie tej czynności ustawy, która zgodnie z decyzją ustawodawcy krajowego rodzi skutki od daty poprzedzającej dokonanie czynności opodatkowanej, mającej za przedmiot nieruchomość i powstanie prawa do odliczenia.

25 Jak wynika to z uzasadnienia postanowienia odsyłającego, pytanie to zostało przedstawione w celu ustalenia, czy rozwiązanie zastosowane przez Trybunał w przywołanym wyżej wyroku Schlossstraße ma zastosowanie w okolicznościach niniejszej sprawy przed sądem krajowym.

26 Przede wszystkim należy przypomnieć, że system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego pełną neutralność jakiejkolwiek działalności gospodarczej, niezależnie od jej celów bądź rezultatów, pod warunkiem że co do zasady podlega ona opodatkowaniu podatkiem VAT (wyrok z dnia 21 września 1988 r. w sprawie 50/87 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 4797, pkt 15).

27 W pkt 53 przywołanego wyżej wyroku w sprawie Schlossstraße Trybunał orzekł, że wykładni art. 17 szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że uprawnienie podatnika do odliczenia podatku VAT naliczonego od towarów lub usług dostarczonych mu w celu wykonania pewnych czynności polegających na wynajmie przysługuje mu nadal, gdy zmiana przepisów, która nastąpiła po dostawie tych towarów lub usług, lecz przed rozpoczęciem tych czynności, pozbawia podatnika uprawnienia do rezygnacji z ich zwolnienia.

28 Jednakże należy stwierdzić, że sytuacja skarżącej w postępowaniu przed sądem krajowym w niniejszej sprawie jest odmienna od sytuacji opisanej w przywołanym wyżej wyroku w sprawie Schlossstraße, z którego wynika, że podatnik dokonał odliczenia zapłaconego podatku VAT przed uzyskaniem skuteczności przez zmianę przepisów. Jak wiadomo bowiem, skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym dokonała odliczenia podatku VAT zapłaconego z tytułu dostawy towarów dopiero w dniu 28 kwietnia 1995 r., wprawdzie przed przyjęciem w dniu 18 grudnia 1995 r. ustawy zmieniającej, lecz po dniu 31 marca 1995 r., od którego wywiera ona skutki zgodnie z decyzją ustawodawcy krajowego o nadaniu jej w wyraźny sposób mocy wstecznej.

29 Jako że ustawa zmieniająca, z uwagi na swą wsteczną moc, stała się skuteczna zanim podatnik dokonał odliczenia, w celu udzielenia odpowiedzi na przedstawione przez sąd krajowy pytanie nie można powołać się na art. 17 szóstej dyrektywy.

30 Jeśli chodzi o art. 20 szóstej dyrektywy, wydaje się że sąd krajowy powołał się nań w pytaniu prejudycjalnym w związku z art. 17 tejże dyrektywy, w celu ustalenia, czy jego wykładni należy dokonywać w ten sposób, że sprzeciwia się on, w okolicznościach sprawy będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, uchyleniu korekty wynikającej z dokonanego odliczenia. Z powodu wskazanego w poprzedzającym punkcie wynika, że to nie w świetle wspomnianego art. 20 należy dokonywać oceny, czy prawo wspólnotowe sprzeciwia się wstecznej mocy ustawy zmieniającej.

31 Natomiast ogólne zasady prawa wspólnotowego, a w szczególności zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań i zasada pewności prawa, muszą zostać zbadane w celu ustalenia, czy nie sprzeciwiają się uchyleniu korekty wynikającej z dokonanego odliczenia wsteczną mocą ustawy.

32 W tym zakresie należy przypomnieć, że zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań i zasada pewności prawa stanowią część wspólnotowego porządku prawnego. Z tego względu muszą być przestrzegane przez instytucje wspólnotowe (wyrok z dnia 14 maja 1975 r. w sprawie 74/74 CNTA przeciwko Komisji, Rec. str. 533), lecz również przez państwa członkowskie podczas wykonywania powierzonych im dyrektywami wspólnotowymi uprawnień (ww. wyrok Gemeente Leusden i Holin Groep, pkt 57).

33 O ile jest ogólną regułą, że zasada pewności prawa sprzeciwia się temu, by temporalny zakres obowiązywania aktu wspólnotowego rozpoczynał się przed jego publikacją, to jednak może tak być na zasadzie wyjątku, gdy wymaga tego cel interesu ogólnego i gdy w należyty sposób respektowane są uzasadnione oczekiwania zainteresowanych (zob. podobnie wyrok z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-368/89 Crispoltoni, Rec. str. I-3695, pkt 17; ww. wyrok w sprawie Gemeente Leusden i Holin Groep, pkt 59; zob. również wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 23 października 1997 r. w sprawie National & Provincial Building Society przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, *Recueil des arrêts et décisions*, 1997-VII, § 80).

34 Ta sama zasada musi być przestrzegana przez ustawodawcę krajowego, gdy przyjmuje on ustawodawstwo na podstawie prawa wspólnotowego.

35 Stichting „Goed Wonen" podnosi, że moc wsteczna ustawy zmieniającej nie była niezbędna, jako że rząd niderlandzki wiedział od lat o takich schematach, jak realizowane przez Stichting „Goed Wonen". Ponadto nie miało miejsca ani oszustwo, ani unikanie opodatkowania, jako że prawo było przestrzegane.

36 Rząd niderlandzki podnosi natomiast, że jak wskazano w komunikacie Staatssecretaris van Financiën, moc wsteczna była uzasadniona obawą, że między chwilą podjęcia decyzji o dokonaniu zmian prawa i chwilą wejścia zmian w życie dochodziłoby do wykonywania schematów finansowych na wielką skalę. W opinii o projekcie ustawy Raad van State uznała taką moc wsteczną za uzasadnioną. Została ona również zaakceptowana przez obie izby parlamentu niderlandzkiego, pomimo tego, że w Niderlandach, co do zasady, nie sprzyja się stosowaniu zmian przepisów z mocą wsteczną.

37 Rząd niderlandzki jest popierany w tym zakresie przez rząd szwedzki. Ten ostatni wskazuje, że pomimo przywiązywania w Szwecji ogromnej wagi do przestrzegania zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań i zasady pewności prawa, konstytucja szwedzka przewiduje, że w celu zapobiegania wzmożonemu unikaniu opodatkowania, zanim jeszcze wejdzie w życie ustawa mająca na celu ograniczenie tego zjawiska, parlament szwedzki może podjąć decyzję, że nowa ustawa podatkowa będzie stosowana od dnia, gdy rząd tego państwa przekaże mu pismo informujące o zamiarze dokonania zmiany ustawy.

38 W tym zakresie z lektury komunikatu prasowego z dnia 31 marca 1995 r. wynika, że moc wsteczna ustawy zmieniającej nie została uzasadniona potrzebą położenia kresu schematom finansowym praktykowanym od wielu lat, lecz obawą, że schematy takie będą realizowane na wielką skalę między chwilą podjęcia decyzji o dokonaniu zmian ustawy a ich wejściem w życie.

39 Obawa ta nie wydaje się nieuzasadniona i zapobieganie takim schematom może być w interesie ogólnym, uzasadniającym posłużenie się przez państwo członkowskie — na zasadzie wyjątku — techniką nadania ustawie mocy wstecznej, o ile są przy tym należycie respektowane uzasadnione oczekiwania podatników. Jednakże to do sądu krajowego, który lepiej zna okoliczności sprawy, należy dokonanie oceny, czy ryzyko schematów finansowych powstałe w tych okresach czasu było wystarczająco istotne, by uzasadnić retroaktywny charakter ustawy.

40 Co się tyczy uzasadnionych oczekiwań podmiotów gospodarczych Stichting „Goed Wonen" podnosi, że nie można od nich oczekiwać znajomości wszystkich komunikatów prasowych wydanych przez władze ani przekonania, że wszystkie zapowiedziane propozycje zostaną w istocie wprowadzone w życie. Ponadto komunikat prasowy był zbyt lakoniczny i niejasny. Pełny tekst przewidzianych zmian był znany dopiero z chwilą złożenia projektu ustawy w parlamencie niderlandzkim w dniu 23 maja 1995 r.

41 Rząd niderlandzki zauważa, że komunikat prasowy był poprzedzony kilkoma wystąpieniami Staatssecretaris van Financiën przed parlamentem niderlandzkim, zapowiadającymi rzeczone środki. Ponadto komunikat ten był jasny i odnosił się konkretnie do takich schematów finansowych, jak wykorzystywane przez skarżącą i będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym. W toku procedury legislacyjnej projekt ustawy uległ zmianom, lecz miały one na celu wyłącznie sprecyzowanie pewnych wyjątków od zasad przewidzianych w projekcie ustawy, tak że nie miały one znaczenia dla sytuacji skarżącej w sprawie przed sądem krajowym.

42 Rząd szwedzki uważa, że kwestia poszanowania uzasadnionych oczekiwań powinna być oceniana w świetle tradycji ustawodawczych każdego z państw członkowskich. W Szwecji tradycja wyrażona w konstytucji wymaga, by moc wsteczna obejmowała okres od dnia przesłania przez rząd do parlamentu tego państwa pisma informującego o złożeniu projektu ustawy. W sprawie przed sądem krajowym oceny, czy uzasadnione oczekiwania podmiotów gospodarczych były respektowane, należałoby zdaniem rządu szwedzkiego dokonywać w świetle niderlandzkich tradycji ustawodawczych.

43 Gdy chodzi o uregulowania krajowe w sprawie przed sądem krajowym, oceny in concreto, czy przewidziane w tym ustawodawstwie uzasadnione oczekiwania podmiotów gospodarczych były należycie respektowane, należy dokonać z uwzględnieniem metod przekazywania informacji zwykle wykorzystywanych w państwie członkowskim, które przyjęło te przepisy, oraz z uwzględnieniem okoliczności sprawy.

44 Z postanowienia odsyłającego wynika, że Staatssecretaris van Financiën oficjalnie poinformował komunikatami prasowymi z dnia 31 marca i 3 kwietnia 1995 r., że

rada ministrów miała zamiar przekazać parlamentowi niderlandzkiemu projekt zmian Wet OB 1968, w szczególności art. 3 ust. 2 i art. 11 ust. 1 lit. b) pkt 5 tej ustawy, oraz nadać ustawie zmieniającej moc od godz. 18 w dniu 31 marca 1995 r. Jednakże to do sądu krajowego należy ocena, czy treść tych komunikatów była wystarczająco jasna, by podmiot gospodarczy dokonujący takich czynności gospodarczych, których dotyczy ta ustawa, był w stanie zrozumieć skutki planowanej zmiany przepisów dla dokonywanych przez niego czynności.

45 W świetle ogółu powyższych rozważań na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć w następujący sposób:

Zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa nie sprzeciwiają się temu, by w drodze wyjątku i w celu uniknięcia wykorzystywania na wielką skalę w czasie trwania procesu legislacyjnego schematów finansowych zmierzających do minimalizacji obciążeń z tytułu podatku VAT, przeciwko którym wymierzony jest projekt ustawy, państwo członkowskie nadało tej ustawie moc wsteczną, jeżeli w szczególności, w takich okolicznościach jak w sprawie będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, podmioty gospodarcze dokonujące czynności, o których mowa w tej ustawie, zostały powiadomione o mającym nastąpić przyjęciu tej ustawy i planowanym nadaniu jej mocy wstecznej w sposób umożliwiający im zrozumienie skutków planowanej zmiany przepisów dla dokonywanych przez nie czynności.

Jeżeli ustawa ta zwalnia z podatku VAT dotyczącą nieruchomości czynność, która uprzednio podlegała opodatkowaniu tym podatkiem, może ona mieć skutek w postaci uchylenia korekty podatku VAT dokonanej w związku z wykonaniem — w chwili gdy nieruchomość staje się przedmiotem czynności uznawanej w tym momencie za opodatkowaną — prawa do odliczenia podatku VAT zapłaconego z tytułu dostawy tej nieruchomości.

W przedmiocie kosztów postępowania

46 Dla stron postępowania głównego niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem krajowym; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

Zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań i pewności prawa nie sprzeciwiają się temu, by w drodze wyjątku i w celu uniknięcia wykorzystywania na wielką skalę w czasie trwania procesu legislacyjnego schematów finansowych zmierzających do minimalizacji obciążeń z tytułu podatku od wartości dodanej, przeciwko którym wymierzony jest projekt ustawy, państwo członkowskie nadało tej ustawie moc wsteczną, jeżeli w szczególności, w takich okolicznościach jak w sprawie będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, podmioty gospodarcze dokonujące czynności, o których mowa w tej ustawie, zostały powiadomione o mającym nastąpić przyjęciu tej ustawy i planowanym nadaniu jej mocy wstecznej w sposób umożliwiający im zrozumienie skutków planowanej zmiany przepisów dla dokonywanych przez nie czynności.

Jeżeli ustawa ta zwalnia z podatku od wartości dodanej dotyczącą nieruchomości czynność, która uprzednio podlegała opodatkowaniu tym podatkiem, może ona mieć skutek w postaci uchylenia korekty podatku od wartości dodanej, dokonanej w związku z wykonaniem — w chwili gdy nieruchomość staje się przedmiotem czynności uznawanej w tym momencie za opodatkowaną — prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej, zapłaconego z tytułu dostawy tej nieruchomości.

Podpisy