

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ELEANOR SHARPSTON

przedstawiona w dniu 13 marca 2008 r.(1)

Sprawy połączzone C-95/07 i C-96/07

Ecotrade SpA

przeciwko

Agenzia Entrate Ufficio Genova 3

Podatek VAT – System odwrotnego obciążenia – Opodatkowana czynność będąc
zakwalifikowana jako zwolniona od podatku – Przekwalifikowanie – Egzekwowanie i odliczenie
podatku niezadeklarowanego – Różne terminy w ustawodawstwie krajowym

1. Spółka mająca siedzibę we Włoszech była odbiorcą usług transportu morskiego, świadczonych przez podmioty z siedzibą poza Włochami, którzy nie naliczali podatku VAT w wystawianych przez siebie fakturach. Spółka ta będzie uznawała, że usługi te są zwolnione od podatku VAT, i w konsekwencji nie ujawni ich w dokumentacji podatku VAT. Powinna ona jednak być, w ramach systemu „odwrotnego obciążenia”, zadeklarować swoje zobowiązanie z tytułu naliczonego podatku VAT od świadczenia usług, które następnie powinna odliczyć od podatku należnego. Powyższe wiążą się z dokonaniem dwóch wpisów księgowych, które wzajemnie by się zniosły, wobec czego nie byłoby należna jakakolwiek płatność na rzecz organu podatkowego.

2. Jednakże spółka uzyskała ten sam rezultat, nie deklarując ani nie odliczając żadnego podatku naliczonego, lecz uiszczając w pełni podatek należny.

3. Po wykryciu tego błędu, organ podatkowy dąży do wyegzekwowania niezadeklarowanego podatku naliczonego na podstawie przysługującego mu zgodnie z prawem krajowym uprawnienia do weryfikacji deklaracji podatku VAT składanych w przeciwieństwie czterech poprzednich lat, lecz odmawia dokonania jakichkolwiek odliczeń, które nie zostały zgłoszone w deklaracji za drugi rok następujący po roku, w którym zaistniało prawo do odliczeń, z uwagi na termin zawity również wynikający z prawa krajowego.

4. Pytanie zawarte w niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożonego przez Commissione Tributaria Provinciale (okręgowy komisję skarbowy) w Genui dotyczy tego, czy sytuacja powstała wskutek różnicy pomiędzy oboma terminami, prowadząca do zdanienia zapłaty podatku VAT przez organ skarbowy, który to podatek nie byłby wymagalny, jeżeli procedury byłyby należycie przestrzegane, jest zgodna z przepisami wspólnotowymi w dziedzinie podatku VAT.

Ważne przepisy wspólnotowe

5. Kwestie podatku VAT na szczeblu wspólnotowym reguluje obecnie dyrektywa Rady nr 2006/112/EWG, (2) która wchodzi w życie w dniu 1 stycznia 2007 r. uchyla i zastępuje dotychczasowe prawodawstwo, z myślą o ujęciu wszystkich ważnych przepisów w jasny i racjonalny sposób, nadając im nową strukturę i brzmienie, bez wprowadzania, co do zasady, zmian merytorycznych. (3)

6. Niniejsza sprawa dotyczy lat 2000 i 2001, kiedy to zasadnicze przepisy były zawarte w pierwszej i szóstej dyrektywie. (4) W dalszym toku będzie odwoływa się do postanowień tych dyrektyw, zaś w celu zachowania czytelności, będzie to czynił w czasie teraźniejszym, pomimo, że utracą one moc obowiązującą. Ich istota, a także w dużym stopniu brzmienie, pozostały niezmienione w dyrektywie 2006/112, zaś dla celów poznawczych, przytoczę również odpowiednie przepisy późniejszego aktu prawnego.

7. Fundamentalne cechy wspólnego systemu podatku VAT zostały ujęte w art. 1 pierwszej dyrektywy: (5)

„Zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego odpowiednio proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany.

Każda transakcja będzie podlegała podatkowi od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów.

Wspólny system podatku od towarów i usług stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej, łącznie z tym etapem.

[...]”.

8. Art. 17 ust. 1 i ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy reguluje system odliczeń związanych z transakcjami wewnątrz państwa członkowskiego: (6)

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

2. O ile towary i usługi są częścią transakcji [są wykonywaniu czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

a) należny [podlegający zapłacie] lub zapłacony na terytorium kraju podatek od wartości dodanej od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

9. Tak więc, podatnicy na każdym pożądanym etapie dostaw towarów bądź świadczenia usług są zwykle obciążani podatkiem VAT (podatkiem naliczonym) przez swoich dostawców oraz obciążają oni podatkiem VAT (podatkiem należnym) swoich klientów. Następnie uiszczają oni kwotę tego podatku należnego na rzecz organu podatkowego po odliczeniu odpowiedniej kwoty podatku naliczonego.

10. Nie zawsze ma to jednak miejsce.

11. Po pierwsze, art. 17 ust. 6 i ust. 7 szóstej dyrektywy przewidują określone wyjątki od prawa do dokonywania odliczeń. Ustęp 6 stanowi, że (choć odliczenie podatku VAT nie będzie w żadnym przypadku obejmować wydatków niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne), do czasu podjęcia przez Radę decyzji, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia podatku VAT, państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w chwili wejścia w życie dyrektywy. Ustęp 7 umiarkowuje państwom członkowskim, z zastrzeżeniem zastosowania procedury konsultacyjnej, ze względu na dotychczasową koniunkturę gospodarczą, w całości lub częściowo wycofać całość lub część dóbr inwestycyjnych lub innych z systemu odliczeń; albo stosować opodatkowanie towarów wytworzonych bezpośrednio przez podatnika, nabytych przez niego na terenie kraju albo przez niego przywiezionych, w taki sposób, aby podatek nie przekraczał podatku VAT, który obciążałby nabycie towarów podobnych.

12. Po drugie, niektóre czynności zwolnione są od podatku VAT, wobec czego nie ma żadnej kwoty, którą klient mógłby odliczyć, nawet jeżeli wykorzystuje on towary lub usługi dla celów dokonywanych przez siebie czynności objętych podatkiem należnym.

13. Do zwolnionych transakcji należy między innymi charter oraz najem statków morskich używanych do rejsu na pewnym morzu do celów handlowych.⁽⁷⁾

14. Po trzecie, przy pewnych kategoriach dostaw, to nie u dostawcy, lecz u klienta powstaje obowiązek podatkowy VAT. W takich przypadkach dostawca odlicza odpowiednio podatek naliczony, lecz nie obciąża klienta podatkiem należnym. Klient sam musi rozliczyć się z podatku VAT od tych czynności, lecz jeżeli dostawa jest wykorzystywana dla celów jego własnych dostaw podlegających opodatkowaniu, powstaje natychmiast możliwość odliczenia tej kwoty w trybie art. 17 ust. 1 i ust. 2.

15. Tak więc, zgodnie z art. 21 ust. 1 lit b) szóstej dyrektywy, (8) „osoby zidentyfikowane do celów podatku od wartości dodanej na terytorium danego kraju, na rzecz których świadczone są usługi określone art. 28b (C) [...], jeżeli usługi te świadczone są przez podatnika niezamieszkałego na terytorium danego kraju” są zobowiązane do zapłaty podatku od takich otrzymywanych usług. (9) Artykuł 28b cz. C (10) obejmuje „wewnątrzwspólnotowy transport towarów”, który został zdefiniowany w ust. 1 jako „transport, w przypadku gdy miejsce wysyłki oraz przybycia transportu znajdują się na terytorium dwóch różnych państw członkowskich” oraz dla którego, stosownie do ust. 2, miejscem świadczenia jest miejsce wysyłki.

16. Co się tyczy korzystania z prawa do dokonywania odliczeń w takich okolicznościach, art. 18 ust. 1 lit d) (11) stanowi: „[w] celu wykonania prawa do odliczenia, podatnik musi: [...] jeżeli jest on zobowiązany do zapłaty podatku jako klient lub kupujący, w przypadku stosowania art. 21 ust. 1, doprecyzować formalności przewidzianych przez każde państwo członkowskie [...]”.

17. W myśl art. 18 ust. 2 i ust. 3: (12)

„2. Podatnik zastosuje odliczenie od podatku poprzez odjęcie od całkowitej kwoty należnego podatku od wartości dodanej za dany okres rozliczeniowy całkowitej kwoty podatku w stosunku, do którego w tym samym okresie, zaistniało prawo do odliczenia i może być wykonane na podstawie przepisów ust. 1.

[...]

3. Państwa członkowskie ustalają warunki i procedury, według których podatnik może zostać upoważniony do dokonania odliczenia, którego nie dokona zgodnie z przepisami ust. 1 i 2”.

18. Art. 22 szóstej dyrektywy(13) nakłada szeroki wachlarz obowiązków na osoby zobowiązane do zapłaty podatku VAT, jednakże tylko poniższe wydają się mieć potencjalne znaczenie dla niniejszej sprawy:

„2. a) Kiedy podatnik prowadzi rachunkowość w sposób wystarczający co szczegółowy, aby umożliwić zastosowanie podatku od wartości dodanej oraz kontrolę przez organ podatkowy.

[...]

4. a) Kiedy podatnik składa deklarację podatkową w terminie ustalonym przez każde z państw członkowskich. Termin ten nie może przekraczać dwóch miesięcy od zakończenia każdego z okresów podatkowych. Okres podatkowy może być ustalony przez każde z państw członkowskich na jeden, dwa lub trzy miesiące. państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inne okresy podatkowe, pod warunkiem że nie będą one przekraczały roku.

b) Na deklaracji podatkowej muszą się znaleźć wszystkie niezbędne informacje potrzebne do obliczenia należnego podatku oraz dokonanych odliczeń, w danym przypadku, szczególnie z całkowitą kwotą transakcji odnoszących się do tego podatku i odliczeń oraz całkowitą kwotą transakcji zwolnionych od podatku, o ile wydaje się to niezbędne dla ustalenia podstawy opodatkowania.

[...]

7. Państwa członkowskie podejmują niezbędne środki w celu zapewnienia, aby osoby, które zgodnie z art. 21 ust. 1 [...] lit b) uznano za osoby odpowiedzialne za zapłatę podatku zamiast podatników mających swą siedzibę za granicą [...] spełniały powyższe wymagania dotyczące oświadczeń [deklaracji] i zapłaty.

8. Państwa członkowskie mogą nałożyć inne zobowiązania, które uznają za niezbędne dla poprawnego poboru podatków i aby zapobiec oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji wewnętrznych oraz transakcji zawieranych przez podatników w różnych państwach członkowskich, o ile tego rodzaju zobowiązania nie będą prowadziły w handlu między państwami członkowskimi do niepotrzebnych formalności związanych z przekraczaniem granic”.

Ważne przepisy krajowe

19. Dyrektywy wspólnotowe dotyczące podatku VAT są obecnie wdrażane w prawie włoskim zasadniczo przez Decreto del Presidente della Repubblica (dekret prezydenta republiki) nr 633 z dnia 26 października 1972 r. (zwanym dalej „D.P.R. nr 633/7”), ze zmianami.

20. Artykuł 17 akapit trzeci zdanie pierwsze tego dekretu stanowi: „Obowiązki związane ze świadczeniem usług dokonywanymi na terytorium kraju przez podmioty niebędące rezydentami [...] są wypełniane przez nabywającego lub zamawiającego, mających siedzibę lub zamieszkałych

na terytorium kraju, którzy [...] korzystają z usług w ramach wykonywania działalności gospodarczej, rzemiosła lub zawodu”.

21. Artykuł 19 akapit pierwszy tego samego dekretu stanowi między innymi: „Prawo do odliczenia podatku dotyczącego towarów i usług nabytych lub importowanych powstaje w chwili, gdy podatek staje się wymagalny i może zostać wykonane najpóźniej w deklaracji dotyczącej drugiego roku następującego po roku, w którym powstało prawo do odliczenia i na warunkach przewidzianych w chwili powstania tego prawa”.

22. Artykuł 23 ust. 1 i 3 nakładają na podatnika obowiązek wpisania wystawionych faktur do odpowiedniego rejestru w ciągu 15 dni, wskazując ich kolejne numery, daty wystawienia, kwoty podlegające opodatkowaniu i kwoty podatku, odrębnie ze względu na stosowane stawki, a w przypadkach, o których mowa w art. 17 ust. 3, nazwisko lub nazwę dostawcy.

23. Artykuł 25 ust. 1 nakłada obowiązek na podatnika numerowania w porządku rosnącym faktur dotyczących towarów i usług nabytych lub importowanych, w tym też wystawionych w trybie art. 17 ust. 3, oraz wpisania ich we właściwym rejestrze przed okresowym rozliczeniem lub roczną deklaracją, w ramach których wykonywane jest prawo do odliczenia danego podatku.

24. W myśl art. 54 ust. 5: „Z zastrzeżeniem dalszego postępowania ustalającego na zasadach ustanowionych w art. 57, w przypadku gdy wyznacza się okoliczności, które pozwalają na ustalenie istnienia kwot w całości lub w części niezgłoszonych lub odliczonych w całości lub w części nienależnych, urząd ds. podatku od wartości dodanej może ograniczyć się do ustalenia, na podstawie wyżej wymienionych informacji, podatku lub większego wymiaru podatku lub też niżej ulgi należnej”.

25. Wreszcie, art. 57 ust. 1 akapit pierwszy stanowi: „Decyzje dotyczące korekty lub określenia zobowiązania podatkowego, o których mowa w [art. 54] powinny zostać doręczone, pod rygorem wygaśnięcia ich mocy, najpóźniej do dnia 31 grudnia czwartego roku następującego po roku złożenia deklaracji podatkowej”.

Postępowanie przed sądem krajowym oraz pytania prejudycjalne

26. Ecotrade SpA (zwana dalej „Ecotrade”) jest spółką wioską prowadzącą międzynarodowy handel granulowanym sułem wielkopiecowym oraz innymi skłnikami do wytwarzania cementu. W latach 2000 i 2001, (14) dokonała ona kilku wysųek takich materiaów drogą morską z Włoch do innych państw członkowskich, korzystając z usług spółek eglugowych mających siedzibę poza Włochami. Spółki te wystawiły Ecotrade faktury za swoje usługi, które zostały określone jako „czarter statków” bądź jako „usługi eglugowe”. Żadna z faktur nie zawierała podatku VAT, a w niektórych konkretnie stwierdzono, że świadczenie usług jest zwolnione od podatku VAT.

27. W konsekwencji Ecotrade uznała, że wszystkie te usługi stanowią czarter lub najem statków morskich, zwolniony z podatku VAT na mocy postanowień krajowych wdrażających art. 15 ust. 5 szóstej dyrektywy.(15) Wobec powyższego, Ecotrade wpisała je zwyczajnie jako zakupy w swoich księgach rachunkowych, lecz nie ujęła ich w swojej dokumentacji podatku VAT ani w deklaracjach podatku VAT.

28. W następstwie kontroli organ podatkowy stwierdził, że usługi transportu morskiego są usługami w zakresie wewnątrzwspólnotowego transportu towarów, do których w myśl postanowień krajowych wdrażających art. 21 ust. 1 lit. b) i art. 28b cz. II C szóstej dyrektywy, zobowiązanie z tytułu podatku VAT ciąży na samej Ecotrade. Ecotrade zaakceptowała powyższe zmiany klasyfikacji z niewielkimi zastrzeżeniami. Nic nie wskazuje na oszustwo bądź złą wiarę z jej strony.

29. Tak więc Ecotrade powinna była zadeklarować podatek VAT od usług transportu morskiego oraz wpisać go jako podatek naliczony. Byłaby ona zobowiązana do zapłaty podatku, lecz jednocześnie mogłaby go odliczyć od swojego podatku należnego. Wobec powyższego, nie wywarłoby to wpływu na jej ogólne zobowiązanie podatkowe.

30. W grudniu 2004 r., na podstawie art. 54 ust. 5 i art. 57 ust. 1 D.P.R. nr 633/72, mieszcząc się w terminie zawitym przewidzianym w tym drugim przepisie, organ podatkowy zażądał zapłaty podatku VAT w wysokości będącej równoważącą ok. 320 000 EUR za ostatnie dwa lata rozliczeniowe, odpowiadającej podatkowi VAT według stawki podstawowej w wysokości 20% od faktur opiewających na wartość będącą równoważącą ok. 1 600 000 EUR. (16) Odmówił on jednak Ecotrade uprawnienia do dokonania odliczenia tych samych kwot na tej podstawie, że termin zawity na dokonanie tej czynności w myśl art. 19 ust. 1 D.P.R. nr 633/72 już upłynął. Na ozy on na Ecotrade karę administracyjną w wysokości nieco powyżej 360 000 EUR.

31. Ecotrade zaskarżyła przedmiotową odmowę i odsetki karne przed sądem odsyłającym, który zwrócił się o wydanie orzeczenia w przedmiocie następujących pytań:

„1) Czy wbrew wykładni art. 17, art. 21 ust. 1 i art. 22 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG [...] stoi na przeszkodzie obowiązywaniu przepisu krajowego (w tym przypadku art. 19 D.P.R. nr 633 z dnia 26 października 1972 r.), który uzależnia korzystanie z prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej, przypadającego do zapłaty przez podatnika z tytułu czynności dokonanych w ramach wykonywania działalności gospodarczej, od dochowania (dwuletniego) terminu, przewidując sankcję wygaśnięcia prawa w przypadku niedochowania terminu; w szczególności w odniesieniu do przypadków, w których objęcie podatkiem VAT nabycia towaru lub usługi następuje wskutek zastosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia pozwalającego organom administracji na żądanie zapłaty podatku w terminie (czteroletnim, o którym mowa w art. 57 D.P.R. nr 633/72) dłuższym od terminu ustanowionego dla przedsiębiorcy do dokonania odliczenia, który to przedsiębiorca utraci w międzyczasie możliwość dokonania odliczenia wskutek upływu owego terminu.

2) Czy wbrew wykładni art. 18 ust. 1 lit. d) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG [...]sprzeciwia się obowiązywaniu przepisów krajowych, które ustalają »formalnie« przewidziane w tym artykule, za pomocą mechanizmu odwrotnego obciążenia ustanowionego w art. 17 ust. 3 w związku z art. 23 i 25 D.P.R. nr 633/72, wprowadzając (na szkodę podatnika) obowiązek dochowania terminu – zgodnie z art. 19 D.P.R. nr 633/72 – do skorzystania z prawa do odliczenia przyznanego na mocy art. 17 tej dyrektywy”.

32. Uwagi na piśmie zostały złożone przez Ecotrade, rząd włoski, rząd cypryjski oraz przez Komisję. Wszystkie wyżej wymienione strony, z wyjątkiem rządu cypryjskiego, były reprezentowane na rozprawie.

Ocena

Uwagi wstępne

33. Postanowienie odsy?aj?ce mo?na szeroko rozumie? jako zawieraj?ce przede wszystkim ogólne pytanie, czy dwuletni termin zawity na skorzystanie z prawa do dokonania odlicze? jest zgodny z przepisami wspólnotowymi dotycz?cymi podatku VAT, a jedynie wtórnie, czy tak w istocie jest w konkretnym stanie faktycznym, w którym stosuje si? system odwrotnego obci??enia, a jednocze?nie organowi podatkowemu przys?uguje d?u?szy okres na wyegzekwowanie nieprawid?owo rozliczonego podatku.

34. Podzielam jednak pogl?d rz?du w?oskiego i Komisji, ?e nie istnieje konieczno?? nadmiernego skupiania si? na ogólnym pytaniu, które samo w sobie nie stanowi kluczowego zagadnienia w post?powaniu przed s?dem krajowym. Zasadniczym zagadnieniem pozostaje zgodno?? z prawem wspólnotowym sytuacji powsta?ej wskutek zastosowania przepisów w?oskich w okoliczno?ciach, w jakich znalaz?a si? Ecotrade.

35. S?d krajowy podkre?la, ?e ta sytuacja by?a wynikiem ??cznego wyst?pienia nast?puj?cych czynników: (i) dwuletniego terminu zawitego (17) na skorzystanie z prawa do dokonywania odlicze?, (ii) czteroletniego terminu prekluzyjnego (18) na wyegzekwowanie podatku przez organ podatkowy oraz (iii) systemu odwrotnego obci??enia, w ramach którego zobowi?zanie podatkowe podatnika do zap?aty podatku naliczonego zostaje zazwyczaj dok?adnie zrównowa?one przez uprawnienie do dokonania odliczenia tego samego podatku.

36. Tymczasem, pomimo i? ramy tego systemu s? niew?tpliwie kluczowy element niniejszej sprawy, uwa?am jednak za co najmniej równie wa?n? konieczno?? podkre?lenia, ?e sytuacja kwestionowana przez Ecotrade powsta?a nie tylko wskutek ??cznego wyst?pienia powy?szych trzech czynników, lecz wskutek przekwalifikowania dokonanych przez ni? transakcji ze zwolnionych na podlegaj?ce opodatkowaniu podatkiem VAT.

37. Wreszcie, pomimo i? s?d odsy?aj?cy formalnie przed?o?y? dwa pytania ukierunkowane na dokonanie oceny przepisów w?oskich na tle poszczególnych przepisów szóstej dyrektywy, to uwa?am za bardziej u?yteczne ustosunkowanie si? do obydwu pyta? ??cznie.

Mo?liwo?? ustanowienia terminu zawitego na skorzystanie z prawa do odliczenia

38. ?adne z przepisów przywo?anych przez s?d krajowy w jego pytaniach, ani w ogóle w szóstej dyrektywie, nie ustanawia jakichkolwiek konkretnych terminów zawitych na skorzystanie z prawa do dokonywania odlicze?, ani nie wspomina wyra?nie b?d? w inny sposób o mo?liwo?ci ustanawiania takich terminów w prawie krajowym.

39. Tym niemniej, co najmniej jeden z tych przepisów mo?na rozumie? jako upowa?niaj?ce w domniemany sposób do ustanawiania terminów zawitych: w art. 18 ust. 1 lit. d) jest mowa o formalno?ciach ustanowionych przez pa?stwa cz?onkowskie w celu wykonania prawa do odliczenia. Co wi?cej, mo?liwo?? ustanowienia terminu zawitego wynika jasno z odczytywanych ??cznie art. 18 ust. 2 i ust. 3. Z pierwszego z tych przepisów wynika, ?e prawo do odliczenia ma zosta? wykonane w stosunku do nale?nych kwot za ten sam okres rozliczeniowy, w którym prawo to zaistnia?o, natomiast drugi przepis umo?liwia pa?stwu cz?onkowskiemu ustalanie warunków, wed?ug których podatnik mo?e zosta? upowa?niony do dokonania odliczenia, je?eli nie spe?ni? mi?dzy innymi tego wymogu. Czytaj?c je ??cznie, tworzy? one domniemanie, ?e pa?stwo cz?onkowskie ma mo?liwo?? wymagania, by prawo do odlicze? by?o wykonywane w odniesieniu do danego okresu rozliczeniowego,(19) b?d? mo?e ono dopu?ci? d?u?szy okres.

40. W ?wietle powy?szego nie podzielam twierdzenia Ecotrade, ?e prawo do odlicze? jest a? tak fundamentalne, ?e nie mo?na ustanawia? ?adnych terminów zawitych na jego wykonanie. Prawo to rzeczywi?cie jest fundamentalne, lecz ze wzgl?dów pewno?ci prawnej (i finansowej), jest

równie istotne, aby ustalone sytuacje finansowe nie mogły być w nieskończoność narażone na kwestionowanie.

41. Jeżeli więc szósta dyrektywa zezwala państwu członkowskiemu na nakładanie wymogu, aby prawo do odliczeń było wykonywane w tym okresie rozliczeniowym, w którym powstało, to w ogóle nie powstaje pytanie, czy dłuższy okres, jak na przykład okres dwuletni przewidziany w prawie włoskim, jest, jako ogólna zasada, nadbyt restrykcyjny.

42. Wystarczy pamiętać, że taki termin zawity (pod wieloma względami porównywalny do terminu wszczęcia postępowania o wyegzekwowanie krajowych danin pobranych z naruszeniem prawa wspólnotowego) powinien być zgodny z zasadami równoważności i skuteczności. (20) Nie powinien on zatem być mniej korzystny od terminów mających zastosowanie w podobnych krajowych stanach faktycznych, (21) ani nie powinien praktycznie uniemożliwiać bądź nadmiernie utrudniać wykonywania praw przyznanych przez prawo wspólnotowe. Argumentacja przedłożona Trybunałowi w niniejszej sprawie nie zawiera żadnego porównania z podobnymi terminami zawitymi mającymi zastosowanie w podobnych krajowych stanach faktycznych, ani nie podnoszono, że oczywisty dwuletni termin zawity w sposób ogólny - a nie w konkretnych okolicznościach, - praktycznie uniemożliwia bądź nadmiernie utrudnia wykonywanie prawa do odliczeń.

Możliwość ponownego ustalenia wymiaru podatku po upływie tego rodzaju terminu zawitego

W ogólności

43. Wydaje się być niepodważalne, że organom podatkowym powinien przysługiwać termin, w którym mogą dokonywać weryfikacji deklaracji podatku VAT podatników oraz, o ile będzie to właściwe, ponownie ustalić ich zobowiązania, a także, że okres ten powinien być ograniczony w interesie pewności prawa.

44. Nie może również budzić sprzeciwu, że okres przyznany organowi podatkowemu na weryfikację i określenie ponownego wymiaru podatku musi rozciągać się poza okres, w trakcie którego podatnik powinien złożyć ostateczną deklarację dotyczącą swoich zobowiązań i wniosków o dokonanie odliczenia. Taka deklaracja nie może zostać poddana weryfikacji przed jej złożeniem. (22)

45. Jeżeli taka weryfikacja ujawni zobowiązanie do zapłaty podatku VAT, które nie zostało zadeklarowane, to jest oczywiste, że zobowiązanie to może i powinno zostać wyegzekwowane, za odpowiednią kwotę pobrana.

46. Ujawnienie zobowiązania nie wywiera również wpływu na żadne istniejące prawo do odliczenia podatku naliczonego, które nie jest zależne od tego zobowiązania. To, czy podatnik wykona takie prawo przed upływem jakiegokolwiek mającego zastosowanie krajowego terminu zawitego, takiego jak przeze mnie omówiony, pozostaje zagadnieniem całkowicie odrębnym od ponownego ustalenia jego zobowiązania z tytułu podatku należnego.

W okolicznościach takich, jak w niniejszej sprawie

47. Nie jest tak jednak w przypadku, gdy weryfikacja ujawni niezadeklarowane zobowiązanie z tytułu podatku VAT, które, jeżeli zostało prawidłowo zadeklarowane, pociągałoby za sobą towarzyszące mu prawo do odliczenia, lecz w braku takiego zobowiązania, żadne prawo do odliczenia nie mogło zaistnieć. W takim przypadku zaniechanie wykonania prawa do odliczenia nie da się oddzielić od zaniechania zadeklarowania zobowiązania podatkowego, które organ podatkowy zamierza obecnie wyegzekwować. (23)

48. Jeżeli zatem odliczenie i zobowiązanie są dwiema stronami medalu, to logiczne jest, że przy każdym ponownym ustalaniu wymiaru podatku organ podatkowy musi uwzględnić oba te aspekty. Ponadto egzekwowanie zobowiązania przy jednoczesnej odmowie wykonania prawa do odliczenia byłoby zupełnie sprzeczne z zasadą neutralności, która jest fundamentalna dla całego systemu podatku VAT.

49. Trybunał wielokrotnie stwierdza, że przepisy dotyczące odliczeń mają na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciążącego podatku VAT przypadającego do zapłaty lub zapłaconego w ramach jego całej działalności gospodarczej. System gwarantuje w ten sposób całkowitą neutralność opodatkowania każdej działalności gospodarczej – niezależnie od jej celu lub wyników – pod warunkiem, że co do zasady podlega ona sama podatkowi VAT. (24)

50. Tymczasem, zastosowanie przepisów w sposób poświadczony w niniejszej sprawie przez organ podatkowy doprowadziło do zastąpienia osigniętej neutralności opodatkowania (choć w oparciu o niewątpliwą podstawę) znaczącym obciążeniem, od którego co do zasady przedsiębiorca powinien być uwolniony, a konsekwencji prowadziło do poboru większej ogólnej kwoty podatku, niż powinna zostać pobrana.

Ewentualne uzasadnienia wyegzekwowania niezadeklarowanego podatku, przy jednoczesnej odmowie wykonania związanego z nim prawa do odliczenia

51. Powstaje pytanie, czy mimo wszystko może istnieć jakieś uzasadnienie dla uchylecia fundamentalnego wymogu neutralności opartego na jakimkolwiek postanowieniu wspólnotowym. W swoich pytaniach sąd krajowy odwołuje się do art. 17, 18 ust. 1 lit. d), art. 21 ust. 1 oraz art. 22 szóstej dyrektywy. (25) Spośród nich, art. 17 ust. 6 i ust. 7, art. 18 ust. 1 lit. d) oraz art. 22 ust. 7 i 8 byłyby przywoływane na różnych etapach postępowania jako mogące stanowić uzasadnienie stosowania przepisów w sposób poświadczony przez organ podatkowy.

52. Co się jednak tyczy art. 17 ust. 6 i ust. 7, jak się usznie podnosi rząd cypryjski, zasadnicze zagadnienie w niniejszej sprawie nie polega na wyłączeniu spornego podatku z zakresu prawa do odliczenia, lecz na *ograniczeniu wykonywania* tego prawa w określonych okolicznościach. Takie ograniczenie nie jest objęte art. 17 ust. 6 bądź ust. 7, które dotyczą zupełnie wyłączenia określonych rodzajów wydatków.

53. Wśród innych przywołanych przepisów art. 18 ust. 1 lit. d) upoważnia państwa członkowskie do określania formalności związanych z wykonaniem prawa do odliczenia; art. 22 ust. 7 nakłada na nie wymóg podejmowania środków w celu zapewnienia, by przedsiębiorcy zobowiązani z tytułu podatku naliczonego w ramach systemu odwrotnego obciążenia wypełniali obowiązki związane z deklaracją i płatnościami; natomiast art. 22 ust. 8 upoważnia je do nakładania innych obowiązków w celu prawidłowego pobrania podatków i uniknięcia oszustw podatkowych.

54. Rządy włoski i cypryjski odwołują się do tych przepisów jako mogących uzasadniać stosowanie ustawodawstwa włoskiego w sposób poświadczony przez organ podatkowy w niniejszej sprawie, a w szczególności w zakresie w jakim będzie to stanowiło zachętę dla prawidłowego,

terminowego i ?cis?ego sk?adania deklaracji oraz s?u?y?o to b?dzie zapobieganiu oszustwom.

55. Nie podzielam tego pogl?du. O ile nie ma w?tpliwo?ci, ?e omawiane przepisy upowa?niaj? do okre?lania formalno?ci oraz do nak?adania kar w przypadku nieprzestrzegania tych formalno?ci (nale?y pami?ta?, ?e na Ecotrade zosta?y na?o?one znacz?ce kary w niniejszej sprawie, cho? s?d odsy?aj?cy nie podnosi kwestii ich zgodno?ci z prawem wspólnotowym), o tyle nie uzasadniaj? one znieksza?cania samego systemu podatku VAT

Wyrok w sprawie Collée

56. W zwi?zku z powy?szym u?yteczne wydaje si? przypomnienie niedawnego wyroku Trybuna?u w sprawie Collée.(26) Bior?c pod uwag?, ?e sprawa ta posiada wiele wspólnych cech z niniejsz? spraw?, przedstawi? obszernie jej streszczenie.

57. Sprzedawca samochodów uprawniony by? do otrzymania prowizji wy??cznie od sprzeda?y dokonanej klientom na jego terenie. Aby za??da? prowizji od sprzeda?y dokonanej na rzecz klienta w innym pa?stwie cz?onkowskim, zaanga?owa? on po?rednika do dokonania zakupu i odsprzeda?y pojazdu w celu zachowania wymogów formalnych. Wystawi? on temu po?rednikowi faktur? z podatkiem VAT, a po?rednik ubiega? si? o jego odliczenie. Organ podatkowy nie wyrazi? zgody na dokonanie odliczenia z uwagi na fikcyjny charakter transakcji. Wówczas sprzedawca samochodów skorygowa? swoje zapisy ksi?gowe w celu wykazania rzeczywistego stanu rzeczy. Organ podatkowy powi?kszy? jego obrót Collée podlegaj?cy opodatkowaniu o kwot? odpowiadaj?c? cenie sprzeda?y samochodów lecz odmówi? przyznania zwolnienia od podatku (z odliczeniem podatku naliczonego, co by?oby normalne w przypadku wewn?trzwspólnotowej dostawy), uzasadniaj?c, ?e wymagane zapisy nie by?y dokonane na bie??co i bezpo?rednio po dokonaniu omawianej czynno?ci, zgodnie z zasadami wynikaj?cymi z orzecznictwa krajowego. (27)

58. Trybuna? podniós?, ?e zwolnienie od podatku dostawy wewn?trzwspólnotowej w pa?stwie cz?onkowskim wysy?ki, przy opodatkowaniu (w ramach systemu odwrotnego obci??enia) odpowiadaj?cego jej wewn?trzwspólnotowego nabycia w pa?stwie cz?onkowskim zako?czenia wysy?ki, pozwala unikn?? podwójnego opodatkowania i naruszenia zasady neutralno?ci podatkowej. (28)

59. Artyku? 22 szóstej dyrektywy nak?ada obowi?zki formalne dotycz?ce ksi?gowo?ci, wystawiania faktur i deklaracji podatkowych oraz zestawie?, natomiast art. 22 ust. 8 przyznaje pa?stvom cz?onkowskim mo?liwo?? wprowadzenia innych obowi?zków, które uznaj? one za niezb?dne dla zapewnienia prawid?owego poboru podatku i unikania oszustw podatkowych. Niemniej, takie przepisy nie powinny wykracza? poza to, co jest konieczne do osi?gni?cia tych celów, ani nie powinny podwa?a? neutralno?ci podatku VAT. (29)

60. Przepis krajowy, który uzale?nia prawo do odliczenia od spe?nienia obowi?zków formalnych, nie uwzgl?dniaj?c tego, czy spe?nione zosta?y wymogi merytoryczne, wykracza poza to, co jest niezb?dne dla zapewnienia prawid?owego poboru podatku. (30)

61. Czynno?ci powinny by? opodatkowane z uwzgl?dnieniem ich obiektywnych cech. Je?li jaka? dostawa spe?nia przes?anki przewidziane dla zwolnienia od podatku, to z tytu?u takiej dostawy nie powstaje ?aden obowi?zek w zakresie podatku VAT. (31)

62. W konsekwencji, w odniesieniu do sprawy przed s?dem krajowym, skoro fakt dokonania dostawy wewn?trzwspólnotowej jest bezsporny, zasada neutralno?ci podatkowej wymaga, by zwolnienie od podatku VAT zosta?o przyznane w razie spe?nienia przes?anek merytorycznych, nawet je?li podatnik pomin?? pewne wymogi formalne. Inaczej by?oby jedynie w przypadku,

gdyby naruszenie tych wymogów formalnych uniemożliwiło przedstawienie przekonującego dowodu spełnienia przesłanek merytorycznych. (32)

63. Istotne jest, by zmiany sposobu zakwalifikowania dostawy wewnątrzwspólnotowej dokonane po jej zakończeniu mogły być uwzględnione w księgowości podatnika. Dlatego też w przypadku późniejszej korekty zapisów księgowych należy uznać, że dana dostawa ma charakter wewnątrzwspólnotowy, o ile spełnione są obiektywne kryteria. (33)

64. Kwestia, czy okoliczność początkowego zatajenia przez podatnika faktu dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej ma znaczenie, a tym samym, czy zwolnienie od podatku VAT może być uzależnione od dobrej wiary podatnika, zależy od wystąpienia zagrożenia utraty wpływów podatkowych przez zainteresowane państwo członkowskie. W celu zapewnienia neutralności podatku VAT państwa członkowskie winny zapewnić możliwość dokonania korekty każdego niewłaściwie zafakturowanego podatku, jeżeli wystawca faktury wykaże, że działa w dobrej wierze. Jednakże jeżeli wystawca faktury we właściwym czasie w pełni wyeliminował zagrożenie utraty wpływów podatkowych, to zasada neutralności podatku VAT wymaga, by niesusznie zafakturowany podatek VAT mógł podlegać korekcie, niezależnie od dobrej wiary wystawcy faktury. To samo stosuje się również w przypadku korekty zapisów księgowych dokonanej w celu uzyskania zwolnienia od podatku dostawy wewnątrzwspólnotowej. (34)

65. Niepobranie podatku VAT związanego z dostawą wewnątrzwspólnotową, która najpierw została błędnie zakwalifikowana jako dostawa dokonana wewnątrz kraju, skutkująca co do zasady poborem podatku VAT, nie może być uznane za utratę wpływów podatkowych. Wpływ są należne temu państwu członkowskiemu, w którym następuje końcowe wykorzystanie towaru. (35)

66. Wreszcie należy podkreślić, że prawo wspólnotowe nie uniemożliwia państwu członkowskiemu uznania, pod określonymi warunkami, zatajenia dokonania dostawy wewnątrzwspólnotowej za usiłowanie uniknięcia zapłaty podatku VAT i stosowania sankcji przewidzianych w ich przepisach wewnętrznych. Jednakże sankcje te zawsze muszą być proporcjonalne do wagi nadużycia. (36)

Analogia do niniejszej sprawy

67. Uważam, że rozumowanie Trybunału w sprawie Collée może być z łatwością zastosowane w drodze analogii do niniejszej sprawy. Uczyniłabym to w poniższy sposób.

68. System odwrotnego obciążenia ma na celu unikanie podwójnego opodatkowania oraz zapewnienia neutralności podatkowej. Przepisy wydane na podstawie art. 18 ust. 1 lit d) albo art. 22 ust. 7 lub ust. 8 szóstej dyrektywy nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia przewidzianych w nich celów, ani nie powinny podważać neutralności. Przepis, który uzależnia prawo do odliczenia od spełnienia obowiązków formalnych, nie uwzględniając wymogów merytorycznych, wykracza poza to, co jest niezbędnym. Czynności powinny być opodatkowane z uwzględnieniem ich obiektywnych cech. Jeżeli dana czynność spełnia przesłanki przewidziane dla dokonania odliczenia, to podatek VAT podlega odliczeniu. Jeżeli nie ulega wątpliwości, że zobowiązanie podatkowe w ramach systemu odwrotnego obciążenia powoduje powstanie prawa do odliczenia, to zasada neutralności podatkowej wymaga, by doliczenie było dozwolone w razie spełnienia przesłanek merytorycznych, nawet jeżeli podatnik pominiął pewne wymogi formalne. Istotne jest, by umożliwić zmiany sposobu zakwalifikowania dostawy w księgowości podatnika. Dlatego też w przypadku późniejszej korekty zapisów księgowych należy uznać jej prawdziwy charakter, o ile spełnione są obiektywne kryteria. Jeżeli nie występuje zagrożenie utraty wpływów podatkowych, to zasada neutralności podatku VAT wymaga, by nieprawidłowo wypełnione deklaracje podatkowe mogły być skorygowane. Takie zagrożenie nie występuje,

jeżeli zobowiązanie podatkowe i prawo do odliczenia wzajemnie siebie znoszą. Tym niemniej, odpowiednie i proporcjonalne grzywny mogą być nakładane z tytułu nieprawidłowego zadeklarowania czynności.

Wnioski

69. W świetle powyższego, uważam, że Trybunał powinien udzielić następujących odpowiedzi na pytania przedłożone przez Commissione Tributaria Provinciale di Genova:

1) Przepisy wspólnotowych dyrektyw dotyczących podatku VAT nie stoją na przeszkodzie wprowadzania w prawie krajowym terminu zawitego na wykonanie przysługującego podatnikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego od towarów i usług wykorzystywanych w odniesieniu do jego własnych czynności podlegających opodatkowaniu, pod warunkiem że termin ten nie jest mniej korzystny od terminów mających zastosowanie w podobnych krajowych stanach faktycznych oraz, że nie uniemożliwia on w praktyce, lub nadmiernie nie utrudnia wykonywania tego prawa.

2) Przepisy wspólnotowych dyrektyw dotyczących podatku VAT nie stoją na przeszkodzie, aby organ podatkowy zweryfikował deklaracje podatku VAT podatnika nawet po upływie tego rodzaju obowiązującego terminu zawitego, ani aby badał przypadający do zapłaty, lecz niezapłaconego podatek.

3) Jednak w sytuacji, gdy weryfikacja taka ujawni niezadeklarowane zobowiązanie z tytułu podatku VAT, które, jeżeli zostało zadeklarowane, pociągałoby za sobą towarzyszące mu prawo do odliczenia, zobowiązanie takie nie może być egzekwowane bez uwzględnienia prawa do odliczenia.

1 – Język oryginału: angielski

2 – Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. 2006 L 347, str. 1).

3 – Zob. motyw 3 preambuły.

4 – Pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 71 str. 1301); 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 podatku (Dz.U. 1977 L 145, str. 1, wielokrotnie zmieniana).

5 – Artykuł 1 ust.2 dyrektywy 2006/112.

6 – W czasie, gdy miały miejsce okoliczności faktyczne sprawy, tekst art. 17 ust. 2 znajdował się w art. 28f. Odpowiedniki art. 17 ust. 1 i 2 znajdują się obecnie w art. 167 i art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112.

7 – Art. 15 ust. 5, w związku z art. 15 ust. 4 lit. a) szóstej dyrektywy; art. 148 lit a) i lit. c) dyrektywy 2006/112.

8 – W art. 28g w czasie, gdy miały miejsce okoliczności faktyczne sprawy; zob. art. 196 dyrektywy 2006/112.

9 – Mechanizm ten jest powszechnie znany jako procedura „odwrotnego obciążenia”. W myśl pozostałych postanowień art. 21 ust. 1, ma on również zastosowanie wobec innych rodzajów

dostaw towarów lub usług, jeżeli dostawca nie ma siedziby w państwie członkowskim klienta (bądź w państwie członkowskim, w którym ma miejsce dostawa), bez względu na to, czy ma on siedzibę we Wspólnocie.

10 – Zob. art. 47 i 48 dyrektywy 2006/112.

11 – W art. 28f ust. 2; art. 178 lit. f) dyrektywy 2006/112.

12 – Art. 179 i 180 dyrektywy nr 2006/112.

13 – W art. 28h w czasie, gdy miały miejsce okoliczności faktyczne sprawy; zob. art. od 213 do 271 dyrektywy nr 2006/112.

14 – Sprawa C-95/07 dotyczy roku rozliczeniowego 2001, natomiast sprawa C-96/07 dotyczy roku 2000.

15 – Zob. pkt 13 powyżej.

16 – Dane przekazane w postanowieniu odsyłającym do sprawy C-95/07 odzwierciedlają zastosowanie stawki podatku VAT nieco wyższej niż 20%. Nie przedstawiono żadnego wyjaśnienia, lecz rozbieżność ta nie wydaje się mieć znaczenia dla rozstrzygnięcia zagadnienia.

17 – A ściśle, terminem jest złożenie deklaracji za drugi rok następujący po roku, w którym zaistniało prawo do odliczeń.

18 – Faktycznie jest to koniec czwartego roku następującego po roku, w którym złożono deklarację. Ecotrade stwierdziła na rozprawie, nie spotkawszy się ze sprzeciwem, że okres ten był regularnie wydłużany w drodze tymczasowego ustawodawstwa do pięciu, sześciu lub siedmiu lat.

19 – Z zastrzeżeniem wymogów równoważności i skuteczności – zob. pkt 42 poniżej.

20 – Por. np. wyrok z dnia 28 września 2002 r. w sprawie C-62/00 Marks and Spencer Rec. str. I-6325, pkt 34 i nast.

21 – Uważam, że Komisja myli się podnosząc argument (jeżeli prawidłowo ją zrozumiałam), że zasada równoważności ma zastosowanie pomiędzy odpowiednimi okresami, jakimi dysponuje podatnik i organ podatkowy.

22 – Por. wyrok z dnia 19 listopada 1998 r. w sprawie C-85/97 SFI Rec. str. I-7447, pkt 32.

23 – W niniejszym postępowaniu Ecotrade znalazła się w takiej sytuacji z powodu mechanizmu odwrotnego obciążenia, jednakże podobna sytuacja mogłaby zaistnieć, jeżeli podatnik zakwalifikowałby dokonywane przez siebie świadczenia jako zwolnione od podatku VAT (gdy w istocie podlegały one opodatkowaniu), wobec czego nie byłoby w stanie odliczyć jakiegokolwiek podatku naliczonego od towarów lub usług, wykorzystywanych dla celów dokonywania tych świadczeń.

24 – Zob. ostatnio wyrok z dnia 8 lutego 2007 r. w sprawie C-435/05 Investrand Zb. Orz. str. I-1315, pkt 22.

25 – Zob. pkt 8, 11 oraz od 15 do 18 powyżej.

26 – Wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-146/05, nieopublikowany w Zbiorze.

27 – Zob. pkt od 12 do 18 wyroku.

28 – Pkt od 21 do 23 (przywołując wyrok z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Supergas Rec. str. I-1883, pkt 16, wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen Zb. Orz. str. I-483, pkt 54, wyrok z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych C-439/04 i C-440/04 Kittel and Recolta Recycling Zb. Orz. str. I-6161, pkt 49, oraz wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 Twoh International, nieopublikowany w Zbiorze, pkt 22).

29 – Pkt 25 i 26 (przywołując wyrok z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrija Rec. str. I-1577, pkt 52, postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C-395/02 Transport Service Rec. str. I-1991, pkt 29, wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth Rec. str. I-6973, pkt 59, oraz wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax Zb. Orz. str. I-1609, pkt 92).

30 – Pkt 29.

31 – Pkt 30 (przywołując wyrok w sprawie C-484/03 Optigen, pkt 44, wyrok w sprawach połączonych C-439/04 i 440/04 Kittel and Recolta Recycling, pkt 41, oraz wyrok w sprawie C-395/02 Transport Service, pkt 18 i 19).

32 – Pkt 31.

33 – Pkt 33.

34 – Pkt 34 i 35 (przywołując wyrok w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth, pkt 60 i 63, oraz wyrok z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawach połączonych od C-78/02 do C-80/02 Karageorgou Rec. str. I-13295, pkt 50). Wyraźna rozbieżność pomiędzy dwoma stwierdzeniami dotyczącymi konieczności istnienia dobrej wiary wynika z okoliczności, że w wyroku w sprawie Schmeink & Cofreth, Trybunał uznał, że wymóg dobrej wiary, który podniósł w wyroku z dnia 13 grudnia 1989 r. w sprawie C-342/87 Genius Holding Rec. str. 4227, nie był istotny (zob. wyrok w sprawie Schmeink & Cofreth, w szczególności pkt od 50 do 58 wyroku).

35 – Pkt 37.

36 – Pkt 40 (przywołując wyrok w sprawie Schmeink & Cofreth, pkt 62).