WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 17 lipca 2008 r.*

W sprawie C-132/06

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 7 marca 2006 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez E. Traversa oraz M. Afonsa, działających w charakterze pełnomocników,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Włoskiej, reprezentowanej przez I.M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. De Bellisa, avvocato dello Stato,

strona pozwana,

* Język postępowania: włoski.

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, G. Arestis i U. Lõhmus, prezesi izb, E. Juhász, A. Borg Barthet (sprawozdawca), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka i E. Levits, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 12 września 2007 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 października 2007 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W swej skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że przewidując w sposób wyraźny i ogólny w art. 8 i 9 legge n. 289, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003) [ustawy nr 289 o zasadach opracowywania rocznego i wieloletniego budżetu państwa (ustawy budżetowej na 2003 r.), Supplemento ordinario alla GURI nr 240/L. z dnia 31 grudnia 2002 r., zwanej dalej „ustawą nr 289/2002"] zrzeczenie się praw do kontroli czynności podlegających opodatkowaniu dokonanych w kilku okresach podatkowych, Republika Włoska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 2 i 22 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 (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą") oraz na mocy art. 10 WE.

Ramy prawne

Prawo wspólnotowe

2 Zgodnie z art. 10 WE:

„Państwa członkowskie podejmują wszelkie właściwe środki ogólne lub szczególne w celu zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z niniejszego traktatu lub z działań instytucji Wspólnoty. Ułatwiają one Wspólnocie wypełnianie jej zadań.

Powstrzymują się one od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrozić urzeczywistnieniu celów niniejszego traktatu".

3 Motyw drugi szóstej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„[…] budżet Wspólnot będzie, bez względu na inne dochody, finansowany całkowicie z własnych środków Wspólnot; ponieważ środki te mają zawierać przychody uzyskane z podatku od wartości dodanej [zwanego dalej »podatkiem VAT«] otrzymane poprzez zastosowanie wspólnej stawki podatku do podstawy opodatkowania ustalonej w jednolity sposób zgodnie z zasadami wspólnotowymi".

4 Motyw czwarty tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„należy mieć na uwadze cel, którym jest zniesienie nakładania podatku od przywozu oraz zwrot podatku od wywozu w handlu między państwami członkowskimi; należy zapewnić, aby wspólny system podatków obrotowych nie był dyskryminujący, ze względu na pochodzenie towarów i usług, tak aby mógł być ostatecznie zrealizowany wspólny rynek pozwalający na uczciwą konkurencję i przypominający prawdziwy rynek wewnętrzny".

5 Motyw czternasty tej dyrektywy brzmi następująco:

„zobowiązania podatników muszą zostać zharmonizowane, zależnie od możliwości tak, aby zapewnić niezbędne zabezpieczenia pozwalające na pobieranie podatków w ujednolicony sposób we wszystkich państwach członkowskich; podatnicy powinni w szczególności deklarować okresowo ogólną wysokość dokonywanych transakcji, jeżeli okaże się to konieczne dla ustalenia i kontroli podstawy opodatkowania".

6 Zgodnie z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze, jak również przywóz towarów.

7 Artykuł 22 szóstej dyrektywy stanowi:

„[…]

4. Każdy podatnik składa deklarację podatkową w terminie ustalonym przez każde z państw członkowskich. […].

[…]

5. Każdy podatnik płaci kwotę netto [podatku VAT] przy składaniu deklaracji podatkowej. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inną datę płatności tej kwoty lub mogą wymagać przedpłat.

[…]

8. […] Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, które uznają za konieczne do prawidłowego naliczenia i pobrania podatku i uniknięcia oszustw podatkowych.

[…]".

Prawo krajowe

8 Artykuły 8 i 9 ustawy nr 289/2002 regulujące, odpowiednio „Uzupełniające deklaracje podatkowe za poprzednie lata" oraz „Automatyczne rozliczenie za poprzednie lata", dotyczą zarówno podatku VAT, jak i innych podatków i opłat obowiązkowych.

Artykuł 8 ustawy nr 289/2002

9 Artykuł 8 ustawy nr 289/2002 przewiduje co do istoty możliwość złożenia przez podatnika uzupełniającej deklaracji podatku VAT w celu skorygowania deklaracji złożonych już za okresy podatkowe przypadające w latach 1998–2001. Zgodnie z art. 8 ust. 3 wraz ze złożeniem deklaracji należy dokonać zapłaty dodatkowej kwoty podatku VAT przypadającego do zapłaty przed dniem 16 kwietnia 2003 r., którą oblicza się „na podstawie przepisów obowiązujących w każdym z okresów podatkowych". Deklaracja ta jest ważna jedynie wtedy, gdy wykazuje dodatkowe kwoty przypadające do zapłaty w wysokości co najmniej 300 EUR dla każdego roku podatkowego. Zapłaty można dokonać w dwóch równych ratach, jeśli przekraczają one 3000 EUR dla osób fizycznych lub 6000 EUR dla osób prawnych.

10 Artykuł 8 ust. 4 ustawy nr 289/2002 przewiduje możliwość złożenia uzupełniającej deklaracji podatku VAT w procedurze poufnej. Jednakże podatnik, który nie złożył żadnej deklaracji za odpowiednie lata podatkowe, nie może skorzystać z tej możliwości.

11 Na mocy art. 8 ust. 6 tej ustawy złożenie uzupełniającej deklaracji podatku VAT oznacza, że w granicach kwoty równej dodatkowemu podatkowi VAT przypadającemu do zapłaty na podstawie tej deklaracji powiększonemu o 100%, czyli kwoty przypadającego do zapłaty podatku VAT w podwójnej wysokości kwoty zadeklarowanej przez podatnika, nie mogą być stosowane wobec podatnika sankcje administracyjno-podatkowe ani sankcje karne, z tytułu określonych naruszeń prawa podatkowego i ogólnych przepisów prawa, ani też nie mogą być prowadzone kontrole podatkowe.

12 Artykuł 8 ust. 9 tej ustawy pozwala podatnikom, którzy skorzystali z poufnej procedury przewidzianej w art. 8 ust. 4, uniknąć wszelkiej kontroli innych niż dotyczące prawidłowości ich uzupełniających deklaracji podatkowych.

13 Artykuł 8 ust. 10 ustawy nr 289/2002 przewiduje, że przepisów art. 8 nie można jednak stosować wobec podatników:

— którym na dzień wejścia w życie tej ustawy doręczono już protokół stwierdzający naruszenie, decyzję w sprawie korekty lub wezwanie do uczestnictwa w postępowaniu spornym;

— wobec których wszczęte zostało postępowanie karne z tytułu naruszeń wskazanych w art. 8 ust. 6 lit. c) tej ustawy i o którym zostali oni powiadomieni przed dniem złożenia deklaracji uzupełniającej.

14 Zgodnie z art. 8 ust. 12 ustawy nr 289/2002 złożenie deklaracji uzupełniającej nie stanowi zawiadomienia o przestępstwie.

Artykuł 9 ustawy nr 289/2002

15 Artykuł 9 ustawy nr 289/2002 dotyczy „Automatycznego rozliczenia za lata poprzednie". Zgodnie z okólnikiem nr 12/2003 z dnia 21 lutego 2003 r. wydanym przez Agenzia delle Entrate — Direzione centrale normativa e contenzioso (Urząd podatkowy — dyrekcja generalna do spraw regulacji i sporów) deklaracja służąca automatycznemu rozliczeniu, o którym mowa w art. 9 ustawy nr 289/2002, nie ma na celu, w odróżnieniu od uzupełniającej deklaracji podatku VAT, o której mowa w art. 8 tej ustawy, zadeklarowania dodatkowych kwot podlegających opodatkowaniu, lecz przedstawienie danych pozwalających na ustalenie kwot, które winny zostać wpłacone w celu skorzystania z abolicji podatkowej.

16 Chociaż okresy podatkowe, których dotyczy automatyczne rozliczenie, pokrywają się z okresami, o których mowa w art. 8 ustawy nr 289/2002, to jednak deklaracja złożona zgodnie z art. 9 tej ustawy musi dotyczyć „wszystkich okresów podatkowych pod rygorem nieważności" (art. 9 ust. 1).

17 Na mocy art. 9 ust. 2 lit. b) ustawy nr 289/2002 automatyczne rozliczenie podatku VAT dokonywane jest przez zapłatę za każdy okres podatkowy „kwoty odpowiadającej 2% podatku od dostaw towarów i świadczenia usług dokonanych przez podatnika, od których podatek VAT stał się wymagalny w danym okresie podatkowym", oraz kwoty odpowiadającej 2% podatku VAT od dostawy towarów i świadczenia usług „odliczonego w tym samym okresie podatkowym", przy czym kwoty te się kumulują. Ta stawka wynosi 1,5% dla naliczonego podatku lub podatku należnego, którego kwota przekracza 200 000 EUR, a 1% dla kwot powyżej 300 000 EUR. W sytuacji, gdy zastosowanie tego przepisu pociąga za sobą zapłatę kwoty przekraczającej 11 600 000 EUR, część przekraczająca tę kwotę jest pomniejszona o 80%. Jednakże art. 9 ust. 6 ustanawia minimalną kwotę zapłaty za każdy rok, która wynosi 500 EUR, gdy obrót nie przekracza 50 000 EUR, 600 EUR, gdy obrót wynosi pomiędzy 50 000 EUR a 180 000 EUR, oraz 700 EUR, gdy obrót przekracza 180 000 EUR.

18 Artykuł 9 ust. 8 ustawy nr 289/2002 wymaga zapłaty kwoty ryczałtowej w wysokości 1500 EUR w przypadku osób fizycznych i 3000 EUR w przypadku spółek i stowarzyszeń za każdy rok podatkowy, za który nie została złożona żadna deklaracja.

19 Zgodnie z art. 9 ust. 10 lit. b) i c) tej ustawy automatyczne rozliczenie podatku VAT oznacza, że wobec podatnika nie można stosować sankcji administracyjno-podatkowych ani sankcji karnych z tytułu określonych naruszeń prawa podatkowego i innych przepisów prawa, ani też nie mogą być prowadzone kontrole podatkowe.

20 Na mocy art. 9 ust. 14 ustawy nr 289/2002 z automatycznego rozliczenia nie mogą skorzystać podatnicy:

— którym na dzień wejścia w życie tej ustawy doręczono już protokół stwierdzający naruszenie, decyzję w sprawie korekty lub wezwanie do uczestnictwa w postępowaniu spornym;

— wobec których wszczęte zostało postępowanie karne z tytułu naruszeń wskazanych w art. 9 ust. 10 lit. c) tej ustawy i o którym zostali oni powiadomieni przed dniem złożenia deklaracji uzupełniającej;

— którzy nie złożyli wszystkich deklaracji dotyczących wszystkich podatków wskazanych w art. 9 ust. 2, za wszystkie okresy podatkowe wspomniane w art. 9 ust. 1.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

21 Oceniając, że przepisy art. 8 i 9 ustawy nr 289/2002 są niezgodne z art. 2 i 22 szóstej dyrektywy oraz z art. 10 WE i 249 WE, w dniu 16 grudnia 2003 r. Komisja, zgodnie z procedurą przewidzianą w art. 226 WE, skierowała do Republiki Włoskiej wezwanie do usunięcia uchybienia. Pismem z dnia 30 marca 2004 r. Republika Włoska zakwestionowała zarzucaną przez Komisję niezgodność z prawem wspólnotowym. Uznając odpowiedź Republiki Włoskiej za niezadowalającą, pismem z dnia 18 października Komisja skierowała do tego państwa członkowskiego uzasadnioną opinię z wezwaniem do zastosowania się do niej w terminie dwóch miesięcy od dnia doręczenia. W odpowiedni z dnia 31 stycznia 2005 r. na powyższą uzasadnioną opinię Republika Włoska ponownie zakwestionowała istnienie niezgodności z prawem wspólnotowym. W tych okolicznościach Komisja postanowiła wnieść niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

22 Komisja podnosi, że przewidując w sposób wyraźny i ogólny w art. 8 i 9 ustawy nr 289/2002 zrzeczenie się prawa do kontroli czynności podlegających opodatkowaniu dokonanych w kilku okresach podatkowych, Republika Włoska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążą na mocy art. 2 i 22 szóstej dyrektywy oraz na mocy art. 10 WE.

23 Komisja wyjaśnia, że art. 2 i 22 szóstej dyrektywy oraz art. 10 WE nakładają podwójne zobowiązanie na państwa członkowskie: muszą one przyjąć, po pierwsze, wszelkie akty ustawowe prawa krajowego niezbędne do wykonania szóstej dyrektywy, a po drugie, wszelkie przepisy administracyjne niezbędne do zagwarantowania przestrzegania przez podatników podatku VAT obowiązków wynikających z tej dyrektywy, a przede wszystkim obowiązku zapłaty w określonym terminie podatku z tytułu dokonania czynności podlegających opodatkowaniu.

24 Zdaniem Komisji art. 8 i 9 ustawy nr 289/2002 stanowią odstępstwo od ogólnego ustawodawstwa w dziedzinie podatku VAT, transponującego do prawa włoskiego wspólnotowe dyrektywy w tej dziedzinie. Komisja uważa, że tego rodzaju odstępstwo jest sprzeczne z art. 2 i 22 szóstej dyrektywy.

25 Jeśli chodzi o ciążący na państwach członkowskich na mocy art. 2 szóstej dyrektywy obowiązek objęcia zakresem podatku VAT wszystkich czynności dostaw towarów i świadczenia usług, Komisja podnosi, że jest wykluczone, by państwo członkowskie mogło jednostronnie zwolnić się z obowiązku opodatkowania podatkiem VAT określonych kategorii czynności podlegających opodatkowaniu, bądź to przez wprowadzenie zwolnień podatkowych nieprzewidzianych przez prawodawcę wspólnotowego, bądź przez wyłączanie z zakresu zastosowania tej dyrektywy czynności podlegających opodatkowaniu, które właśnie powinny być tym zakresem objęte.

26 W odniesieniu do obowiązków, o których mowa w art. 22 szóstej dyrektywy, Komisja twierdzi, że skoro zostały one sformułowane w sposób jednoznaczny i bezwzględny, państwa członkowskie mogą zwalniać z nich podatników tylko w przypadku, gdy szczególny przepis tego art. 22 wyraźnie przyznaje im możliwość wprowadzenia odpowiednich odstępstw. Zdaniem Komisji art. 22 ust. 8 tej dyrektywy ma na celu przyznanie krajowym organom podatkowym niezbędnych środków kontroli, przy jednoczesnym nałożeniu na podatników obowiązków odpowiadających temu wymogowi kontroli, a także zobowiązanie państw członkowskich do „prawidłowego naliczenia i pobrania podatku" dzięki efektywnemu systemowi kontroli i zwalczania oszustwa podatkowego. Według Komisji przywołany art. 22 nie przyznaje państwom członkowskim swobody uznania pozwalającej im na zwolnienie wszystkich podatników z ciążących na nich obowiązków prowadzenia ksiąg rachunkowych, wystawiania faktur i składania deklaracji dotyczących podatku VAT.

27 Komisja przyznaje, że przy kontrolowaniu prawidłowości deklaracji podatku VAT i odpowiadających im wpłat dokonanych przez podatników, państwa członkowskie mają pewien zakres swobodnego uznania, dzięki czemu mogą dostosowywać swoje działania do zasobów ludzkich i środków technicznych, którymi dla powyższych celów dysponują. Jednakże podnosi ona, że art. 8 i 9 ustawy nr 289/2002 wykraczają poza zakres swobodnego uznania przyznanego państwom członkowskim przez prawodawcę wspólnotowego, ponieważ Republika Włoska z góry, ogólnie i bez żadnego rozróżnienia, zrzekła się prawa do podjęcia wszelkich działań kontrolnych i sprawdzających w dziedzinie podatku VAT.

28 Stwierdzając ponadto brak jakiegokolwiek związku pomiędzy długiem podatkowym obliczonym zgodnie ze zwykłymi zasadami regulującymi podatek VAT a kwotami, które muszą wpłacać podatnicy chcący skorzystać z systemu abolicji podatkowej przewidzianego w art. 8 i 9 ustawy nr 289/2002, Komisja uważa, że przepisy te mogą poważnie zakłócić funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT, zniekształcić zasadę neutralności podatkowej, na której zasadza się ten system oraz naruszyć obowiązek zapewnienia jednolitego poboru podatku we wszystkich państwach członkowskich.

29 Republika Włoska, która przyznaje, że wspólnotowa regulacja w dziedzinie podatku VAT zobowiązuje państwa członkowskie do stosowania podatku w odniesieniu do wszystkich podatników, a w konsekwencji tego obowiązku — do prowadzenia kontroli podatkowych, twierdzi, że mechanizm przewidziany w art. 8 i 9 ustawy nr 289/2002

nie wpływa ani na obowiązek podatników, ani na konstytutywne elementy podatku VAT. Natomiast mechanizm ten funkcjonuje w dziedzinie kontroli i odzyskiwania podatku, w której państwom członkowskim przysługuje swobodne uznanie.

30 Zdaniem Republiki Włoskiej zarzut Komisji, że mechanizm przewidziany w art. 8 i 9 ustawy nr 289/2002 jest równoznaczny ze zrzeczeniem się „z góry, ogólnie i bez żadnego rozróżnienia prawa do wszelkich działań kontrolnych i sprawdzających w dziedzinie podatku VAT", prowadziłby do ogólnego uniemożliwienia państwom członkowskim stosowania rozwiązań ugodowych lub prowadzących do rozwiązywania zaistniałych sporów bez prowadzenia postępowań i zagwarantowania bezzwłocznych wpływów podatkowych dzięki wynegocjowanym obniżkom podatku.

31 Republika Włoska podnosi w szczególności, że jej organy podatkowe nie są w stanie skontrolować wszystkich podatników, a zatem system przewidziany w art. 8 i 9 ustawy nr 289/2002 umożliwia bezzwłoczny pobór istotnej części podatku i skupienie działań kontrolnych na podatnikach, którzy nie zdecydowali się na zastosowanie omawianej procedury abolicji podatkowej.

32 Republika Włoska podnosi również, że fakt poboru podatku w kwotach, które jej zdaniem są znacznie wyższe od kwot, które mogłyby zostać pobrane w ramach zwykłej procedury kontroli, pozwala na uznanie, że obowiązki wynikające z szóstej dyrektywy zostały poszanowane i że nie można temu zaprzeczyć tylko z tego względu, iż odzyskiwanie należnych kwot przybiera formę dobrowolnych wpłat dokonywanych przez podatników w następstwie wiążących wezwań organów podatkowych.

33 Podkreśla ona, że art. 8 ustawy nr 289/2002 ma na celu umożliwienie podatnikom, którzy nie są jeszcze znani organom podatkowym jako sprawcy oszustw podatkowych, uregulowanie ich sytuacji, pod warunkiem, że dobrowolnie zadeklarują kwoty podlegające opodatkowaniu, których dotyczyło oszustwo, oraz że wpłacą kwotę odpowiadającą co najmniej 50% podatku, którego zapłaty uniknęli (lub co najmniej dwóm trzecim podatku w przypadku podatku pobieranego u źródła). W wyniku dokonanej wpłaty organy podatkowe nie mogą przeprowadzać kontroli w odniesieniu do kwot, które nie przekraczają o co najmniej 100% kwot zadeklarowanych tytułem uzupełnienia (lub o co najmniej 50% w przypadku dodatkowego podatku pobieranego u źródła).

34 Powołując się na art. 8 ust. 10 ustawy nr 289/2002, który został omówiony w pkt 13 niniejszego wyroku, Republika Włoska twierdzi, że podatnicy znani już jako sprawcy oszustw nie mogą skorzystać z systemu przewidzianego w tymże art. 8.

35 W odniesieniu do art. 9 ustawy nr 289/2002 Republika Włoska wskazuje, że możliwość skorzystania z tego przepisu nie przysługuje w dwóch sytuacjach przewidzianych w art. 8 ust. 10 tej ustawy, podanych w pkt 13 niniejszego wyroku, jak również na mocy art. 9 ust. 14 tej ustawy w przypadku, gdy zainteresowany nie przedstawił wszystkich deklaracji dotyczących wszystkich podatków wskazanych w art. 9 ust. 2 za wszystkie okresy podatkowe, o których mowa w art. 9 ust. 1.

36 Republika Włoska wyjaśnia, że zawarte w art. 9 ust. 14 ustawy nr 289/2002 odniesienie do „wszystkich podatków wskazanych w art. 9 ust. 2" zawsze było interpretowane jako oznaczające, że podatki wskazane w art. 9 ust. 2 lit. a) tej ustawy oraz podatek VAT, o którym mowa w art. 9 ust. 2 lit. b), powinny być rozważane odrębnie. Dlatego zostało przyjęte, że przeszkodą dla skorzystania z automatycznego rozliczenia przewidzianego w art. 9 jest niezadeklarowanie podatku VAT we wszystkich odpowiednich latach, nawet jeśli w tych samych latach składane były deklaracje dotyczące innych podatków. Dodaje ona, że zgodnie z art. 9 ust. 9 ustawy nr 289/2002 organ podatkowy ma zawsze prawo odzyskać przypadający do zapłaty podatek na podstawie danych wynikających z deklaracji VAT oraz że w każdym razie zawsze możliwe jest przeprowadzenie kontroli podatkowej w zakresie zbadania, czy przysługuje prawo do zwrotu podatku wynikającego z tej deklaracji.

Ocena Trybunału

37 Z art. 2 i 22 szóstej dyrektywy oraz z art. 10 WE wynika, że każde państwo członkowskie jest zobowiązane do podjęcia wszelkich legislacyjnych i administracyjnych kroków mogących zapewnić pełny pobór podatku VAT na swoim terytorium. W tym zakresie państwa członkowskie są odpowiedzialne za kontrolę deklaracji

podatkowych, rachunkowości i innych właściwych dokumentów, oraz za obliczanie i pobieranie należnego podatku.

38 W ramach wspólnego systemu podatku VAT państwa członkowskie zobowiązane są do zapewnienia, że obowiązki ciążące na podatnikach będą szanowane i z tego względu przysługuje im pewna swoboda w zakresie między innymi sposobu korzystania ze środków, którymi dysponują.

39 Ta swoboda ograniczona jest jednak obowiązkami zagwarantowania skutecznego poboru środków własnych Wspólnoty i nieutworzenia istotnych różnic co do sposobu traktowania podatników, czy to w jednym z państw członkowskim, czy to we wszystkich tych państwach. Trybunał orzekł, że szóstą dyrektywę należy interpretować zgodnie z zasadą neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT i zgodnie z którą podmiotów gospodarczych dokonujących tych samych czynności nie można traktować w różny sposób w zakresie poboru podatku VAT (wyrok z dnia 16 września 2004 r. w sprawie C-382/02 Cimber Air, Zb.Orz. s. I-8379, pkt 24). Wszystkie działania państw członkowskich podejmowane w zakresie poboru podatku VAT muszą być zgodne z tą zasadą.

40 Na mocy art. 8 ustawy nr 289/2002 podatnicy, którzy nie wykonywali swych obowiązków w okresach podatkowych w latach 1998–2001, czyli w określonych przypadkach, tylko w roku poprzedzającym przyjęcie tej ustawy mogą uniknąć wszelkiej kontroli oraz stosowanych sankcji, w granicach kwoty równej podwójnej wysokości podatku VAT podanego w uzupełniającej deklaracji VAT. Włoskie organy podatkowe nie mogą już bowiem skontrolować czynności podlegających opodatkowaniu dokonanych w ciągu czterech lat poprzedzających przyjęcie tej ustawy, jednak w granicach kwot określonych w jej art. 8 ust. 6. Zrzeczenie się prawa do kontroli wchodzi w grę co do zasady w przypadku, gdy podatnik deklaruje i płaci kwotę, którą od początku powinien był zapłacić. Jednakże biorąc pod uwagę, że kontrola może zostać przeprowadzona tylko w odniesieniu do kwot przekraczających dwukrotność kwot zadeklarowanych w uzupełniającej deklaracji VAT, ustawa nr 289/2002 może stanowić dla podatników silną zachętę do deklarowania jedynie części rzeczywistego długu podatkowego. Wynika z tego, że podatnicy korzystający z tego przepisu definitywnie unikają wykonania obowiązku deklarowania i zapłaty podatku VAT, który przypadałby do zapłaty za okresy podatkowe pomiędzy 1998 r. a 2001 r.

41 Jeśli chodzi o kwotę podatku VAT przypadającą do zapłaty na mocy art. 9 ustawy nr 289/2002, to jeszcze bardziej różni się ona od kwoty, którą podatnik powinien był zapłacić. Bowiem zgodnie z tym przepisem podatnik, który nie złożył deklaracji za okresy podatkowe pomiędzy 1998 r. a 2001 r., może uniknąć wszelkich kontroli i sankcji administracyjno-podatkowych i karnych, dokonując wpłaty kwoty odpowiadającej 2% podatku VAT przypadającego do zapłaty z tytułu dokonanych przez niego dostaw towarów i świadczenia usług oraz 2% podatku VAT odliczonego w tym samym okresie. Stawka ta wynosi 1,5% dla naliczonego podatku lub podatku należnego, którego kwota przekracza 200 000 EUR, a 1% dla kwot powyżej 300 000 EUR. W przypadku gdy kwota do zapłaty wynikająca z zastosowania tego art. 9 przekracza określony poziom, część przekraczająca ten poziom jest pomniejszona o 80%. Kwoty, które muszą być zapłacone, nie mogą być niższe niż 500 EUR.

42 Wynika z tego, że art. 9 ustawy nr 289/2002 pozwala podatnikom, którzy nie wykonywali swych obowiązków w zakresie podatku VAT w okresach podatkowych pomiędzy 1998 r. a 2001 r., na definitywne uniknięcie wykonania tych obowiązków, jak i sankcji z tytułu ich niewykonania, przez zapłatę kwoty ryczałtowej zamiast kwoty proporcjonalnej do osiągniętego obrotu. Te kwoty ryczałtowe są nieproporcjonalne do kwoty, którą podatnik powinien był zapłacić od obrotu wynikającego z czynności, których dokonał, a których nie zadeklarował.

43 Zastępując — w krótkim czasie po upływie wiążących podatników terminów na zapłacenie kwot podatku VAT przypadających do zapłaty na normalnych zasadach — obowiązki wynikające dla zainteresowanych z art. 2 i 22 szóstej dyrektywy innymi obowiązkami, które nie wiążą się z zapłatą powyższych kwot, art. 8 i 9 ustawy nr 289/2002 pozbawiają znaczenia przywołane przepisy szóstej dyrektywy — będące jednak podstawą wspólnego systemu VAT — i naruszają przez to samą strukturę tego podatku. Istotny brak równowagi pomiędzy kwotami rzeczywiście należnymi a kwotami płaconymi przez podatników chcących skorzystać z omawianej abolicji podatkowej jest równoznaczny niemal ze zwolnieniem podatkowym.

44 Wynika z tego, że ustawa nr 289/2002 poważnie zakłóca dobre funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT. Przepisy tej ustawy zniekształcają zasadę neutralności podatkowej przez wprowadzenie istotnych różnic w traktowaniu podatników

na terytorium Włoch. Z tego samego względu przepisy te naruszają obowiązek zapewnienia jednolitego poboru podatku we wszystkich państwach członkowskich.

45 Skoro jak to zostało wskazane w motywie czwartym szóstej dyrektywy, zasada neutralności podatkowej ma na celu umożliwienie stworzenia wspólnego rynku pozwalającego na uczciwą konkurencję, ustawodawstwo włoskie zagraża samemu funkcjonowaniu wspólnego rynku, ponieważ we Włoszech podatnicy mogą mieć nadzieję, że nie będą zobowiązani do zapłaty znacznej części swych zobowiązań podatkowych.

46 W tym kontekście należy ponadto podkreślić, że walka z oszustwami, unikaniem opodatkowania i ewentualnymi nadużyciami jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę (ww. wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 71; oraz z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07 Ampliscientifica i Amplifin, Zb.Orz. s. I-4019, pkt 29). W związku z tym art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy zobowiązuje państwa członkowskie do wprowadzenia, w odpowiednich przypadkach, dodatkowych obowiązków w celu unikania oszustw podatkowych.

47 Tymczasem należy stwierdzić, że ustawodawstwo włoskie wywołuje odwrotne skutki w zakresie, w jakim podatnicy, którzy dopuścili się oszustw podatkowych, są korzystniej traktowani na gruncie ustawy nr 289/2002.

48 Republika Włoska twierdzi, że przypadki, w których skorzystanie z omawianej abolicji podatkowej jest niemożliwe, minimalizują jej rzeczywisty efekt. Podkreśla ona między innymi, że podatnicy, którzy nie złożyli deklaracji VAT za żaden rok podatkowy, ani ci, którzy nie wykonali swych obowiązków w zakresie podatku VAT i wobec których postępowanie zostało zakończone na korzyść organów podatkowych, są wyłączeni z prawa do skorzystania z tej abolicji.

49 Jednakże dane liczbowe przytoczone przez Republikę Włoską na swoją obronę, zgodnie z którymi niemal 15% podatników, czyli około 800 000 osób, wniosło o możliwość skorzystania z abolicji podatkowej w 2001 r., dowodzą, że ze względu na

swój rozmiar środek ten nie może być traktowany jako mający ograniczony zakres, niezależnie od podanych przez to państwo członkowskie przypadków, w których jego stosowanie jest wykluczone.

50 Ponieważ przypadki, w których abolicja podatkowa jest wykluczona, są bardzo ograniczone, należy stwierdzić, że Komisja słusznie uznała ten środek za zrzeczenie się w sposób ogólny i bez żadnego rozróżnienia prawa do kontroli i odzyskania zaległego podatku przysługującego organom podatkowym.

51 Republika Włoska podnosi, że ustawa nr 289/2002 umożliwiła skarbowi państwa odzyskanie bezzwłocznie i bez konieczności wszczynania długotrwałych procedur sądowych części podatku VAT, który nie został początkowo zadeklarowany.

52 Wprowadzając abolicję podatkową w krótkim czasie po upływie terminów, w których podatnicy zobowiązani byli rozliczyć się z podatku VAT, i wymagając zapłaty bardzo nieznacznej kwoty w stosunku do podatku rzeczywiście przypadającego do zapłaty, omawiane przepisy pozwalają zainteresowanym podatnikom na definitywne uniknięcie wykonania ich zobowiązań w zakresie podatku VAT, pomimo że krajowe organy podatkowe mogły ustalić co najmniej część z tych podatników w ciągu czterech lat poprzedzających wygaśnięcie zobowiązań podatkowych przypadających do zapłaty w normalnym trybie. Przez to ustawa nr 289/2002 podważa ciążącą na każdym państwie członkowskim odpowiedzialność za zapewnienie prawidłowego poboru podatku.

53 W konsekwencji należy stwierdzić, że skarga Komisji jest uzasadniona i że przewidując w sposób ogólny i bez żadnego rozróżnienia w art. 8 i 9 ustawy nr 289/2002 zrzeczenie się praw do kontroli czynności podlegających opodatkowaniu dokonanych w kilku okresach podatkowych, Republika Włoska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 2 i 22 szóstej dyrektywy oraz na mocy art. 10 WE.

W przedmiocie kosztów

54 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Republiki Włoskiej kosztami postępowania, a ta sprawę przegrała, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

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

1) **Przewidując w sposób ogólny i bez żadnego rozróżnienia w art. 8 i 9 legge n. 289, disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003) [ustawy nr 289 o zasadach opracowywania rocznego i wieloletniego budżetu państwa (ustawy budżetowej na 2003 r.)] zrzeczenie się praw do kontroli czynności podlegających opodatkowaniu dokonanych w kilku okresach podatkowych, Republika Włoska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 2 i 22 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 oraz na mocy art. 10 WE.**

2) **Republika Włoska zostaje obciążona kosztami postępowania.**

Podpisy